

[www.aurora-group.eu](http://www.aurora-group.eu)  
[www.nbpublish.com](http://www.nbpublish.com)

# НАЛОГИ

и

# НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

*научно-практический журнал*



*AURORA Group s.r.o.*  
*nota bene*

## Выходные данные

Номер подписан в печать: 04-05-2023

Учредитель: Даниленко Василий Иванович, w.danilenko@nbpublish.com

Издатель: ООО <НБ-Медиа>

Главный редактор: Пешкова Христина Вячеславовна - доктор юридических наук, Федеральное казенное образовательное учреждение высшего образования Воронежский институт Федеральной службы исполнения наказаний, профессор кафедры социально-гуманитарных и финансово-правовых дисциплин, 394065, Россия, Воронежская область, г. Воронеж, ул. Космонавта Комарова, 8а, кв. 160, peshkova1@yandex.ru

ISSN: 2454-065X

Контактная информация:

Выпускающий редактор - Зубкова Светлана Вадимовна

E-mail: info@nbpublish.com

тел.+7 (966) 020-34-36

Почтовый адрес редакции: 115114, г. Москва, Павелецкая набережная, дом 6А, офис 211.

Библиотека журнала по адресу: [http://www.nbpublish.com/library\\_tariffs.php](http://www.nbpublish.com/library_tariffs.php)

## Publisher's imprint

Number of signed prints: 04-05-2023

Founder: Danilenko Vasiliy Ivanovich, w.danilenko@nbpublish.com

Publisher: NB-Media ltd

Main editor: Peshkova Kristina Vyacheslavovna - doktor yuridicheskikh nauk, Federal'noe kazennoe obrazovatel'noe uchrezhdenie vysshego obrazovaniya Voronezhskii institut Federal'noi sluzhby ispolneniya nakazanii, professor kafedry sotsial'no-gumanitarnykh i finansovo-pravovykh distsiplin, 394065, Rossiya, Voronezhskaya oblast', g. Voronezh, ul. Kosmonavta Komarova, 8a, kv. 160, peshkova1@yandex.ru

ISSN: 2454-065X

Contact:

Managing Editor - Zubkova Svetlana Vadimovna

E-mail: info@nbpublish.com

тел.+7 (966) 020-34-36

Address of the editorial board : 115114, Moscow, Paveletskaya nab., 6A, office 211 .

Library Journal at : [http://en.nbpublish.com/library\\_tariffs.php](http://en.nbpublish.com/library_tariffs.php)

## Редакция и редакционный совет

**Издатель** ООО «НБ-Медиа» **Учредитель** Даниленко В.И.

### Главный редактор:

**Пешкова Христина Вячеславовна** - доктор юридических наук, Федеральное казенное образовательное учреждение высшего образования Воронежский институт Федеральной службы исполнения наказаний, профессор кафедры социально-гуманитарных и финансово-правовых дисциплин, 394065, Россия, Воронежская область, г. Воронеж, ул. Космонавта Комарова, 8а, кв. 160, [peshkova1@yandex.ru](mailto:peshkova1@yandex.ru)



### Редакционный совет журнала "НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ"

**Сыченко Елена Вячеславовна** – PhD (университет Катании, Италия) , доцент кафедры трудового права Санкт-Петербургского государственного университета, 199034, Санкт-Петербург, 22 линия В.О., 7. e.sychenko@mail.ru (

**Даниленко Денис Васильевич** - доктор права (Франция), главный редактор журналов «Право и политика» и «Международное право и международные организации», исполнительный директор академической издательской группы «NOTA BENE» (ООО «НБ-МЕДИА»). 115114, г. Москва, Павелецкая набережная, дом 6А, офис 211.

**Марочкин Сергей Юрьевич** - профессор, доктор юридических наук, Заслуженный юрист РФ, директор Института государства и права Тюменского государственного университета. 625003, Россия, г. Тюмень, ул. Семакова, дом 10, Институт государства и права

**Наган Винстон Персиваль** - доктор права, профессор права Университета Флориды (школа права имени Левина), директор Института прав человека, мира и развития, профессор антропологии Брейзноуз Колледжа (Оксфорд), член Королевского общества искусств (Royal Society of the Arts, Лондон), член Комиссии по конституционным вопросам ЮАР (США). Brasenose College, Oxford, OX1, 4AJ. United Kingdom

**Нарутто Светлана Васильевна** – доктор юридических наук, профессор кафедры конституционного и муниципального права Московского государственного юридического университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА), 125993. Москва, ул. Садовая-Кудринская 9, [svetanarutto@yandex.ru](mailto:svetanarutto@yandex.ru)

**Ефименко Дмитрий Борисович** – доктор технических наук, доцент по кафедре транспортной телематики, Московский автомобильно-дорожный государственный технический университет (МАДИ)», декан факультета логистики и общетранспортных проблем, заведующий кафедрой «Правовое и таможенное регулирование на транспорте» МАДИ, 125319. Москва, Ленинградский пр., дом 64, оф. 207л. [ed2002@mail.ru](mailto:ed2002@mail.ru)

**Николайчук Ольга Алексеевна** – доктор экономических наук, профессор Департамента

экономической теории, Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, 125993, Москва, ГСП-3, Ленинградский проспект, д. 49, [18111959@mail.ru](mailto:18111959@mail.ru)

**Гомонов Николай Дмитриевич** – доктор юридических наук, профессор, Северо-Западный институт (филиал) Московского гуманитарно-экономического университета, декан юридического факультета, 183052, г. Мурманск, просп. Кольский, 51, [Gomonov\\_Nikolay@mail.ru](mailto:Gomonov_Nikolay@mail.ru)

**Овчаров Антон Олегович** – доктор экономических наук, доцент, Национальный исследовательский Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского, 603950, г. Нижний Новгород, проспект Гагарина, 23, [anton19742006@yandex.ru](mailto:anton19742006@yandex.ru)

**Артемов Николай Михайлович** - доктор юридических наук, профессор кафедры финансового права и бухгалтерского учета Московской государственной юридической академии имени О.Е. Кутафина. 123995. Россия, г. Москва, ул. Садовая-Кудринская, 9.

**Баженов Александр Александрович** - кандидат экономических наук, доцент, Генеральный директор ООО "АУДИТ ПРОФЕССИОНАЛ", главный аудитор (единий аудит), уполномоченный эксперт по контролю качества, член СРО "Российский Союз аудиторов" (Ассоциация), консультант по налогам и сборам I категории, член НП "Палата налоговых консультантов", профессиональный бухгалтер, действительный член ИПБ России

**Винницкий Данил Владимирович** - доктор юридических наук, профессор, заведующий кафедрой финансового права Уральской государственной юридической академии, член Президиума Международной ассоциации финансового права, Председатель Уральского отделения. 620137. Россия, г. Екатеринбург, ул. Комсомольская, 21.

**Кашин Владимир Анатольевич** - доктор экономических наук, профессор кафедры налогового администрирования и правового регулирования Налогового института РосНОУ, государственный советник налоговой службы II ранга. 123308. Россия, г. Москва, ул. 3-я Хорошевская, 2, строение 1.

**Лопашенко Наталья Александровна** - доктор юридических наук, профессор, директор Саратовского Центра по исследованию проблем организованной преступности и коррупции; профессор кафедры уголовного и уголовно-исполнительного права Саратовской государственной академии права; эксперт Правового управления Государственной Думы Российской Федерации. 410056. Россия, г. Саратов, Саратовская государственная академия права, ул. Вольская, 1, корпус № 5, комната 716

**Мельникова Надежда Петровна** - кандидат экономических наук, профессор, заместитель заведующей кафедрой «Налоги и налогообложение» Финансового университета при Правительстве Российской Федерации. 125993. Россия, г. Москва, Ленинградский проспект, 49.

**Парыгина Вера Анатольевна** - кандидат юридических наук, профессор кафедры государственно-правовых дисциплин Международной академии предпринимательства; заместитель руководителя, руководитель департамента защиты прав налогоплательщиков адвокатского бюро «ЮСТИНА-ЮГ»; эксперт-консультант National Institute of Public Finance in Atlanta (г. Атланта, США). 121170. Россия, г. Москва, Площадь Победы, 2, строение 2.

**Попонова Наталья Андреевна** - кандидат экономических наук, профессор кафедры налогового контроля и проверок финансово-хозяйственной деятельности Академии экономической безопасности МВД России. 141220. Россия, г. Москва, ул. Кольская, 2.

**Толстопятенко Геннадий Петрович** - доктор юридических наук, профессор, декан международно-правового факультета Московского государственного института международных отношений (Университет) Министерства иностранных дел России. 119454. Россия, г. Москва, проспект Вернадского, 76.

**Тютюроков Николай Николаевич** - доктор экономических наук, доцент кафедры управления общественным сектором Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации. 119571. Россия, г. Москва, проспект Вернадского, 82.

**Фадеев Дмитрий Евгеньевич** - кандидат юридических наук, заместитель директора Департамента по законодательству Торгово-промышленной палаты Российской Федерации, член Международной ассоциации финансового права. 119571. Россия, г. Москва, проспект Вернадского, 82.

**Цинделиани Имела Анатольевич** - кандидат юридических наук, заместитель заведующего кафедрой финансового права Российской академии правосудия. 117418. Россия, г. Москва, ул. Новочерёмушкинская, 69, корпус «А».

**Костенко Николай Иванович** – доктор юридических наук, профессор Кубанский государственный университет, кафедра международного права, 350915, Россия, Краснодарский край, г. Краснодар, ул. Восточно-Кругликовская, 76/4, кв. 133 Мобильный телефон: 89898097123

**Кормишкина Людмила Александровна** - доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой кафедра теоретической экономики и экономической безопасности, Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования Мордовский государственный университет им. Н. П. Огарева

**Кормишкин Евгений Данилович** - доктор экономических наук, профессор кафедры теоретической экономики и экономической безопасности, Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования Мордовский государственный университет им. Н. П. Огарева

**Редкоус Владимир Михайлович** - доктор юридических наук, профессор, ведущий научный сотрудник сектора административного права и административного процесса ИГП РАН, профессор кафедры УДПООП ЦКШУ Академии управления МВД России. 119019 Москва, ул. Знаменка, д.10, E-mail: [rwmmos@rambler.ru](mailto:rwmmos@rambler.ru)

**Ищук Татьяна Леонидовна** - Доктор экономических наук, доцент, профессор кафедры финансов и учета Института экономики и менеджмента Национального исследовательского Томского государственного университета (01.00.08; 10.00.08; 05.00.08) [tana.itl@mail.ru](mailto:tana.itl@mail.ru)

**Аюпова Зауре Каримовна** - доктор юридических наук, Казахский национальный университет, профессор, 050020, Казахстан, г. Алматы, ул. ул.Тайманова, 222, кв. 16, [zaure567@yandex.ru](mailto:zaure567@yandex.ru)

**Боброва Анна Владимировна** - доктор экономических наук, ФГАОУ ВО Южно-Уральский государственный университет (Национальный исследовательский университет), профессор, 454090, Россия, Челябинская область, г. Челябинск, площадь МОПРа, 9, кв. 42, [ms.Bobrova\\_AV@mail.ru](mailto:ms.Bobrova_AV@mail.ru)

**Боровикова Елена Владимировна** - доктор экономических наук, Российской академия

народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации, профессор, 111538, Россия, Москва, г. Москва и МО, ул. Вешняковская, 41, кв. 97, [budget105@mail.ru](mailto:budget105@mail.ru)

**Бурда Алексей Григорьевич** - доктор экономических наук, Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Кубанский государственный аграрный университет имени И.Т. Трубилина», Заведующий кафедрой экономической кибернетики, 350044, Россия, Краснодарский край край, г. Краснодар, ул. им. Калинина, 13, корпус 44, кв. 9, [agburda@mail.ru](mailto:agburda@mail.ru)

**Ефремова Татьяна Александровна** - доктор экономических наук, Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Национальный исследовательский Мордовский государственный университет им. Н.П. Огарёва», профессор кафедры финансов и кредита, 430011, Россия, Республика Мордовия, г. Саранск, ул. Степана Разина, 42, кв. 87, [efrta@mail.ru](mailto:efrta@mail.ru)

**Кобец Петр Николаевич** - доктор юридических наук, «Всероссийский научно-исследовательский институт Министерства внутренних дел Российской Федерации», главный научный сотрудник отдела научной информации, подготовки научных кадров и обеспечения деятельности научных советов Центра организационного обеспечения научной деятельности, 121069, Россия, г. Москва, ул. Поварская, д. 25, стр. 1, [pkobets37@rambler.ru](mailto:pkobets37@rambler.ru)

**Леденёва Марина Викторовна** - доктор экономических наук, Волгоградский филиал РЭУ им. Г.В. Плеханова, Профессор кафедры менеджмента и маркетинга, АНО ВО "Волгоградский институт бизнеса", Профессор кафедры экономики и управления, 404127, Россия, Волгоградская область, г. Волжский, ул. Дружбы, 45, кв. 121, [mledenjova@yandex.ru](mailto:mledenjova@yandex.ru)

**Мурзин Антон Дмитриевич** - доктор технических наук, Южный федеральный университет, доцент, зам. декана факультета управления, Донской государственный технический университет, доцент, Российский экономический университет им. Г.В. Плеханова, Профессор, 344012, Россия, Ростовская область, г. Ростов-на-Дону, ул. Большая Садовая, 105/42, каб. 216, [admurzin@yandex.ru](mailto:admurzin@yandex.ru)

**Овчаров Антон Олегович** - доктор экономических наук, Федеральное государственное автономное образовательное учреждение высшего образования «Национальный исследовательский Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского», профессор кафедры бухгалтерского учета, главный научный сотрудник Центра макро и микроэкономики, 603135, Россия, г. Нижний Новгород, ул. проспект Ленина, 45 корпус 3, кв. 47, [anton19742006@yandex.ru](mailto:anton19742006@yandex.ru)

**Рошчупкина Виолетта Викторовна** - доктор экономических наук, Федеральное государственное автономное образовательное учреждение высшего образования "Северо-Кавказский федеральный университет", профессор, 355000, Россия, Ставропольский край, г. Ставрополь, ул. Генерала Маргелова, 7/1, кв. 149, [vroshchupkina@ncfu.ru](mailto:vroshchupkina@ncfu.ru)

## Council of editors

**Publisher** NB-Media LLC**Founder** Danilenko V.I.

**Editor-in-Chief:**

**Hristina V. Peshkova - Doctor of Law, Federal State Educational Institution of Higher Education Voronezh Institute of the Federal Penitentiary Service, Professor of the Department of Social, Humanitarian, Financial and Legal Disciplines, 394065, Russia, Voronezh region, Voronezh, Kosmonavta Komarova str., 8a, sq. 160, [peshkova1@yandex.ru](mailto:peshkova1@yandex.ru)**



### **Editorial Board of the journal "TAXES AND TAXATION"**

**Sychenko Elena Vyacheslavovna** – PhD (University of Catania, Italy), Associate Professor of the Department of Labor Law of St. Petersburg State University, 199034, St. Petersburg, 22 line V.O., 7. [e.sychenko@mail.ru](mailto:e.sychenko@mail.ru) (

**Denis Vasilyevich Danilenko** - Doctor of Law (France), editor-in-chief of the journals "Law and Politics" and "International Law and International Organizations", Executive Director of the academic publishing group "NOTA BENE" (NB-MEDIA LLC). 115114, Moscow, Paveletskaya Embankment, 6A, office 211.

**Sergey Yuryevich Marochkin** - Professor, Doctor of Law, Honored Lawyer of the Russian Federation, Director of the Institute of State and Law of Tyumen State University. 10 Semakova str., Tyumen, 625003, Russia, Institute of State and Law

**Nagan Winston Percival** - Doctor of Law, Professor of Law at the University of Florida (Levin School of Law), Director of the Institute of Human Rights, Peace and Development, Professor of Anthropology at Brasenose College (Oxford), Member of the Royal Society of the Arts (London), member of the Commission on Constitutional Issues of South Africa (USA). Brasenose College, Oxford, OX1, 4AJ. United Kingdom

**Narutto Svetlana Vasilyevna** – Doctor of Law, Professor of the Department of Constitutional and Municipal Law of the Kutafin Moscow State Law University (MGUA), 125993. Moscow, Sadovaya-Kudrinskaya str. 9, [svetanarutto@yandex.ru](mailto:svetanarutto@yandex.ru)

**Efimenko Dmitry Borisovich** – Doctor of Technical Sciences, Associate Professor at the Department of Transport Telematics, Moscow Automobile and Road State Technical University (MADI), Dean of the Faculty of Logistics and General Transport Problems, Head of the Department "Legal and Customs Regulation in Transport" MADI, 125319. Moscow, Leningradsky ave., 64, office 207l. [ed2002@mail.ru](mailto:ed2002@mail.ru)

**Nikolaichuk Olga Alekseevna** – Doctor of Economics, Professor of the Department of Economic Theory, Financial University under the Government of the Russian Federation, 125993,

Moscow, GSP-3, Leningradsky Prospekt, 49, [18111959@mail.ru](mailto:18111959@mail.ru)

**Nikolay Dmitrievich Gomonov** – Doctor of Law, Professor, North-Western Institute (branch) Moscow University of Humanities and Economics, Dean of the Faculty of Law, 183052, Murmansk, ave. Kola, 51, [Gomonov\\_Nikolay@mail.ru](mailto:Gomonov_Nikolay@mail.ru)

**Ovcharov Anton Olegovich** – Doctor of Economics, Associate Professor, National Research Nizhny Novgorod State University named after N.I. Lobachevsky, 603950, Nizhny Novgorod, Gagarin Avenue, 23 , [anton19742006@yandex.ru](mailto:anton19742006@yandex.ru)

**Artemov Nikolay Mikhailovich** - Doctor of Law, Professor of the Department of Financial Law and Accounting of the Moscow State Law Academy named after O.E. Kutafin. 123995. Russia, Moscow, Sadovaya-Kudrinskaya str., 9.

**Bazhenov Alexander Alexandrovich** - Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, General Director of AUDIT PROFESSIONAL LLC, Chief Auditor (unified audit), authorized expert on quality control, member of the SRO "Russian Union of Auditors" (Association), consultant on taxes and fees of the I category, member of the NP "Chamber of Tax Consultants", professional accountant, full member of the IPB of Russia

**Vinnitsky Danil Vladimirovich** - Doctor of Law, Professor, Head of the Department of Financial Law of the Ural State Law Academy, member of the Presidium of the International Association of Financial Law, Chairman of the Ural Branch. 620137. Russia, Yekaterinburg, Komsomolskaya str., 21.

**Kashin Vladimir Anatolyevich** - Doctor of Economics, Professor of the Department of Tax Administration and Legal Regulation of the RosNOU Tax Institute, State Adviser of the Tax Service of the II rank. 123308. Russia, Moscow, 3rd Khoroshevskaya str., 2, building 1.

**Natalia Lopashenko** - Doctor of Law, Professor, Director of the Saratov Center for the Study of Organized Crime and Corruption; Professor of the Department of Criminal and Penal Enforcement Law of the Saratov State Academy of Law; expert of the Legal Department of the State Duma of the Russian Federation. 410056. Russia, Saratov, Saratov State Academy of Law, Volskaya str., 1, building No. 5, room 716

**Nadezhda Petrovna Melnikova** - Candidate of Economic Sciences, Professor, Deputy Head of the Department "Taxes and Taxation" of the Financial University under the Government of the Russian Federation. 125993. Russia, Moscow, Leningradsky Prospekt, 49.

**Vera Anatolyevna Parygina** - Candidate of Law, Professor of the Department of State and Legal Disciplines of the International Academy of Entrepreneurship; Deputy Head, Head of the Department for the Protection of Taxpayers' Rights of the law Firm "JUSTINA-YUG"; expert consultant of the National Institute of Public Finance in Atlanta (Atlanta, USA). 121170. Russia, Moscow, Victory Square, 2, building 2.

**Natalia Poponova** - Candidate of Economic Sciences, Professor of the Department of Tax Control and Inspections of Financial and Economic Activities of the Academy of Economic Security of the Ministry of Internal Affairs of Russia. 141220. Russia, Moscow, Kolskaya str., 2.

**Tolstopyatenko Gennady Petrovich** - Doctor of Law, Professor, Dean of the International Law Faculty of the Moscow State Institute of International Relations (University) Ministry of Foreign Affairs of Russia. 119454. 76 Vernadsky Avenue, Moscow, Russia.

**Tyutyuryukov Nikolay Nikolaevich** - Doctor of Economics, Associate Professor of the

Department of Public Sector Management of the Russian Academy of National Economy and Public Administration under the President of the Russian Federation. 119571. 82 Vernadsky Avenue, Moscow, Russia.

**Dmitry E. Fadeev** - PhD in Law, Deputy Director of the Department of Legislation of the Chamber of Commerce and Industry of the Russian Federation, member of the International Association of Financial Law. 119571. 82 Vernadsky Avenue, Moscow, Russia.

**Tsindeliani Imeda Anatolyevich** - Candidate of Law, Deputy Head of the Department of Financial Law of the Russian Academy of Justice. 117418. 69 Novocheremushkinskaya str., building "A", Moscow, Russia.

**Kostenko Nikolay Ivanovich** – Doctor of Law, Professor, Kuban State University, Department of International Law, 350915, Russia, Krasnodar Territory, Krasnodar, Vostochno-Kruglikovskaya str., 76/4, block 133 Mobile phone: 89898097123

**Lyudmila** Kormishkina - Doctor of Economics, Professor, Head of the Department, Department of Theoretical Economics and Economic Security, Federal State Budgetary Educational Institution of Higher Education N. P. Ogarev Mordovian State University

**Kormishkin Evgeny Danilovich** - Doctor of Economics, Professor of the Department of Theoretical Economics and Economic Security, Federal State Budgetary Educational Institution of Higher Education N. P. Ogarev Mordovian State University

**Redkous Vladimir Mikhailovich** - Doctor of Law, Professor, leading researcher of the Sector of Administrative Law and Administrative Process of the IGP RAS, Professor of the Department of UDPOP of the Central School of Management of the Academy of the Ministry of Internal Affairs of Russia. 10 Znamenka str., Moscow, 119019, E-mail: [rwmmos@rambler.ru](mailto:rwmmos@rambler.ru)

**Ishchuk Tatiana Leonidovna** - Doctor of Economics, Associate Professor, Professor of the Department of Finance and Accounting of the Institute of Economics and Management of the National Research Tomsk State University (01.00.08; 10.00.08; 05.00.08) [tana.itl@mail.ru](mailto:tana.itl@mail.ru)

**Ayupova Zaire Karimovna** - Doctor of Law, Kazakh National University, Professor, 050020, Kazakhstan, Almaty, ul. Taimanova, 222, sq. 16, [zaure567@yandex.ru](mailto:zaure567@yandex.ru)

**Bobrova Anna Vladimirovna** - Doctor of Economics, Bzhno-Ural State University (National Research University), Professor, 454090, Russia, Chelyabinsk region, Chelyabinsk, MOPRA Square, 9, sq. 42, [ms.Bobrova\\_AV@mail.ru](mailto:ms.Bobrova_AV@mail.ru)

**Borovikova Elena Vladimirovna** - Doctor of Economics, Russian Academy of National Economy and Public Administration under the President of the Russian Federation, Professor, 111538, Russia, Moscow, Moscow and MO, 41 Veshnyakovskaya str., sq. 97, [budget105@mail.ru](mailto:budget105@mail.ru)

**Burda Alexey Grigorievich** - Doctor of Economics, Federal State Budgetary Educational Institution of Higher Education "Kuban State Agrarian University named after I.T. Trubilin", Head of the Department of Economic Cybernetics, 350044, Russia, Krasnodar Krai, Krasnodar, Kalinin str., 13, building 44, sq. 9, [agburda@mail.ru](mailto:agburda@mail.ru)

**Efremova Tatiana Aleksandrovna** - Doctor of Economics, Federal State Budgetary Educational Institution of Higher Education "N.P. Ogarev National Research Mordovian State University", Professor of the Department of Finance and Credit, 430011, Russia, Republic of the Republic of Mordovia, Saransk, 42 Stepan Razin str., sq. 87, [efrta@mail.ru](mailto:efrta@mail.ru)

**Kobets Pyotr Nikolaevich** - Doctor of Law, "All-Russian Research Institute of the Ministry of Internal Affairs of the Russian Federation", Chief Researcher of the Department of Scientific Information, Training of Scientific Personnel and Ensuring the activities of Scientific Councils of the Center for Organizational Support of Scientific Activity, 121069, Russia, Moscow, Povarskaya str., 25, p. 1, [pkobets37@rambler.ru](mailto:pkobets37@rambler.ru)

**Ledeneva Marina Viktorovna** - Doctor of Economics, Volgograd Branch of Plekhanov Russian University of Economics, Professor of the Department of Management and Marketing, ANO VO "Volgograd Institute of Business", Professor of the Department of Economics and Management, 404127, Russia, Volgograd region, Volzhsky, Druzhby str., 45, sq. 121, [mledenjova@yandex.ru](mailto:mledenjova@yandex.ru)

**Anton Dmitrievich Murzin** - Doctor of Technical Sciences, Southern Federal University, Associate Professor, Deputy Dean of the Faculty of Management, Don State Technical University, Associate Professor, Plekhanov Russian University of Economics, Professor, 344012, Russia, Rostov Region, Rostov-on-Don, Bolshaya Sadovaya str., 105/42, office 216, [admurzin@yandex.ru](mailto:admurzin@yandex.ru)

**Ovcharov Anton Olegovich** - Doctor of Economics, Federal State Autonomous Educational Institution of Higher Education "National Research Nizhny Novgorod State University named after N.I. Lobachevsky", Professor of Accounting Department, Chief Researcher of the Center for Macro and Microeconomics, 603135, Russia, Nizhny Novgorod, prospekt Lenina str., 45 building 3, sq. 47, [anton19742006@yandex.ru](mailto:anton19742006@yandex.ru)

**Roshchupkina Violetta Viktorovna** - Doctor of Economics, Federal State Autonomous Educational Institution of Higher Education "North Caucasus Federal University" , Professor, 355000, Russia, Stavropol Territory, Stavropol, General Margelov str., 7/1, sq. 149, [vroshchupkina@ncfu.ru](mailto:vroshchupkina@ncfu.ru)

## Требования к статьям

Журнал является научным. Направляемые в издательство статьи должны соответствовать тематике журнала (с его рубрикатором можно ознакомиться на сайте издательства), а также требованиям, предъявляемым к научным публикациям.

Рекомендуемый объем от 12000 знаков.

Структура статьи должна соответствовать жанру научно-исследовательской работы. В ее содержании должны обязательно присутствовать и иметь четкие смысловые разграничения такие разделы, как: предмет исследования, методы исследования, апелляция к оппонентам, выводы и научная новизна.

Не приветствуется, когда исследователь, трактуя в статье те или иные научные термины, вступает в заочную дискуссию с авторами учебников, учебных пособий или словарей, которые в узких рамках подобных изданий не могут широко излагать свое научное воззрение и заранее оказываются в проигрышном положении. Будет лучше, если для научной полемики Вы обратитесь к текстам монографий или диссертационных работ оппонентов.

Не превращайте научную статью в публицистическую: не наполняйте ее цитатами из газет и популярных журналов, ссылками на высказывания по телевидению.

Ссылки на научные источники из Интернета допустимы и должны быть соответствующим образом оформлены.

Редакция отвергает материалы, напоминающие реферат. Автору нужно не только продемонстрировать хорошее знание обсуждаемого вопроса, работ ученых, исследовавших его прежде, но и привнести своей публикацией определенную научную новизну.

Не принимаются к публикации избранные части из диссертаций, книг, монографий, поскольку стиль изложения подобных материалов не соответствует журнальному жанру, а также не принимаются материалы, публиковавшиеся ранее в других изданиях.

В случае отправки статьи одновременно в разные издания автор обязан известить об этом редакцию. Если он не сделал этого заблаговременно, рискует репутацией: в дальнейшем его материалы не будут приниматься к рассмотрению.

Уличенные в плагиате попадают в «черный список» издательства и не могут рассчитывать на публикацию. Информация о подобных фактах передается в другие издательства, в ВАК и по месту работы, учебы автора.

Статьи представляются в электронном виде только через сайт издательства <http://www.enotabene.ru> кнопка "Авторская зона".

Статьи без полной информации об авторе (соавторах) не принимаются к рассмотрению, поэтому автор при регистрации в авторской зоне должен ввести полную и корректную информацию о себе, а при добавлении статьи - о всех своих соавторах.

Не набирайте название статьи прописными (заглавными) буквами, например: «ИСТОРИЯ КУЛЬТУРЫ...» — неправильно, «История культуры...» — правильно.

При добавлении статьи необходимо прикрепить библиографию (минимум 10–15 источников, чем больше, тем лучше).

При добавлении списка использованной литературы, пожалуйста, придерживайтесь следующих стандартов:

- [ГОСТ 7.1-2003 Библиографическая запись. Библиографическое описание. Общие требования и правила составления.](#)
- [ГОСТ 7.0.5-2008 Библиографическая ссылка. Общие требования и правила составления](#)

В каждой ссылке должен быть указан только один диапазон страниц. В теле статьи ссылка на источник из списка литературы должна быть указана в квадратных скобках, например, [1]. Может быть указана ссылка на источник со страницей, например, [1, с. 57], на группу источников, например, [1, 3], [5-7]. Если идет ссылка на один и тот же источник, то в теле статьи нумерация ссылок должна выглядеть так: [1, с. 35]; [2]; [3]; [1, с. 75-78]; [4]....

А в библиографии они должны отображаться так:

[1]  
[2]  
[3]  
[4]....

Постраничные ссылки и сноски запрещены. Если вы используете сноски, не содержащую ссылку на источник, например, разъяснение термина, включите сноски в текст статьи.

После процедуры регистрации необходимо прикрепить аннотацию на русском языке, которая должна состоять из трех разделов: Предмет исследования; Метод, методология исследования; Новизна исследования, выводы.

Прикрепить 10 ключевых слов.

Прикрепить саму статью.

Требования к оформлению текста:

- Кавычки даются углками (« ») и только кавычки в кавычках — лапками (“ ”).
- Тире между датами дается короткое (Ctrl и минус) и без отбивок.
- Тире во всех остальных случаях дается длинное (Ctrl, Alt и минус).
- Даты в скобках даются без г.: (1932–1933).
- Даты в тексте даются так: 1920 г., 1920-е гг., 1540–1550-е гг.
- Недопустимо: 60-е гг., двадцатые годы двадцатого столетия, двадцатые годы XX столетия, 20-е годы XX столетия.
- Века, король такой-то и т.п. даются римскими цифрами: XIX в., Генрих IV.
- Инициалы и сокращения даются с пробелом: т. е., т. д., М. Н. Иванов. Неправильно: М.Н. Иванов, М.Н. Иванов.

## **ВСЕ СТАТЬИ ПУБЛИКУЮТСЯ В АВТОРСКОЙ РЕДАКЦИИ.**

**По вопросам публикации и финансовым вопросам** обращайтесь к администратору Зубковой Светлане Вадимовне  
E-mail: [info@nbpublish.com](mailto:info@nbpublish.com)  
или по телефону +7 (966) 020-34-36

## **Подробные требования к написанию аннотаций:**

Аннотация в периодическом издании является источником информации о содержании статьи и изложенных в ней результатах исследований.

Аннотация выполняет следующие функции: дает возможность установить основное

содержание документа, определить его релевантность и решить, следует ли обращаться к полному тексту документа; используется в информационных, в том числе автоматизированных, системах для поиска документов и информации.

Аннотация к статье должна быть:

- информативной (не содержать общих слов);
- оригинальной;
- содержательной (отражать основное содержание статьи и результаты исследований);
- структурированной (следовать логике описания результатов в статье);

Аннотация включает следующие аспекты содержания статьи:

- предмет, цель работы;
- метод или методологию проведения работы;
- результаты работы;
- область применения результатов; новизна;
- выводы.

Результаты работы описывают предельно точно и информативно. Приводятся основные теоретические и экспериментальные результаты, фактические данные, обнаруженные взаимосвязи и закономерности. При этом отдается предпочтение новым результатам и данным долгосрочного значения, важным открытиям, выводам, которые опровергают существующие теории, а также данным, которые, по мнению автора, имеют практическое значение.

Выводы могут сопровождаться рекомендациями, оценками, предложениями, гипотезами, описанными в статье.

Сведения, содержащиеся в заглавии статьи, не должны повторяться в тексте аннотации. Следует избегать лишних вводных фраз (например, «автор статьи рассматривает...», «в статье рассматривается...»).

Исторические справки, если они не составляют основное содержание документа, описание ранее опубликованных работ и общеизвестные положения в аннотации не приводятся.

В тексте аннотации следует употреблять синтаксические конструкции, свойственные языку научных и технических документов, избегать сложных грамматических конструкций.

**Гонорары за статьи в научных журналах не начисляются.**

**Цитирование или воспроизведение текста, созданного ChatGPT, в вашей статье**

Если вы использовали ChatGPT или другие инструменты искусственного интеллекта в своем исследовании, опишите, как вы использовали этот инструмент, в разделе «Метод» или в аналогичном разделе вашей статьи. Для обзоров литературы или других видов эссе, ответов или рефератов вы можете описать, как вы использовали этот инструмент, во введении. В своем тексте предоставьте prompt - командный вопрос, который вы использовали, а затем любую часть соответствующего текста, который был создан в ответ.

К сожалению, результаты «чата» ChatGPT не могут быть получены другими читателями, и хотя невосстановимые данные или цитаты в статьях APA Style обычно цитируются как личные сообщения, текст, сгенерированный ChatGPT, не является сообщением от человека.

Таким образом, цитирование текста ChatGPT из сеанса чата больше похоже на совместное использование результатов алгоритма; таким образом, сделайте ссылку на автора алгоритма записи в списке литературы и приведите соответствующую цитату в тексте.

Пример:

На вопрос «Является ли деление правого полушария левого полушария реальным или метафорой?» текст, сгенерированный ChatGPT, показал, что, хотя два полушария мозга в некоторой степени специализированы, «обозначение, что люди могут быть охарактеризованы как «левополушарные» или «правополушарные», считается чрезмерным упрощением и популярным мифом» (OpenAI, 2023).

### **Ссылка в списке литературы**

OpenAI. (2023). ChatGPT (версия от 14 марта) [большая языковая модель].  
<https://chat.openai.com/chat>

Вы также можете поместить полный текст длинных ответов от ChatGPT в приложение к своей статье или в дополнительные онлайн-материалы, чтобы читатели имели доступ к точному тексту, который был сгенерирован. Особенno важно задокументировать точный созданный текст, потому что ChatGPT будет генерировать уникальный ответ в каждом сеансе чата, даже если будет предоставлен один и тот же командный вопрос. Если вы создаете приложения или дополнительные материалы, помните, что каждое из них должно быть упомянуто по крайней мере один раз в тексте вашей статьи в стиле APA.

Пример:

При получении дополнительной подсказки «Какое представление является более точным?» в тексте, сгенерированном ChatGPT, указано, что «разные области мозга работают вместе, чтобы поддерживать различные когнитивные процессы» и «функциональная специализация разных областей может меняться в зависимости от опыта и факторов окружающей среды» (OpenAI, 2023; см. Приложение А для полной расшифровки). .

### **Ссылка в списке литературы**

OpenAI. (2023). ChatGPT (версия от 14 марта) [большая языковая модель].  
<https://chat.openai.com/chat> Создание ссылки на ChatGPT или другие модели и программное обеспечение ИИ

Приведенные выше цитаты и ссылки в тексте адаптированы из шаблона ссылок на программное обеспечение в разделе 10.10 Руководства по публикациям (Американская психологическая ассоциация, 2020 г., глава 10). Хотя здесь мы фокусируемся на ChatGPT, поскольку эти рекомендации основаны на шаблоне программного обеспечения, их можно адаптировать для учета использования других больших языковых моделей (например, Bard), алгоритмов и аналогичного программного обеспечения.

Ссылки и цитаты в тексте для ChatGPT форматируются следующим образом:

OpenAI. (2023). ChatGPT (версия от 14 марта) [большая языковая модель].  
<https://chat.openai.com/chat>

Цитата в скобках: (OpenAI, 2023)

Описательная цитата: OpenAI (2023)

Давайте разберем эту ссылку и посмотрим на четыре элемента (автор, дата, название и

источник):

Автор: Автор модели OpenAI.

Дата: Дата — это год версии, которую вы использовали. Следуя шаблону из Раздела 10.10, вам нужно указать только год, а не точную дату. Номер версии предоставляет конкретную информацию о дате, которая может понадобиться читателю.

Заголовок. Название модели — «ChatGPT», поэтому оно служит заголовком и выделено курсивом в ссылке, как показано в шаблоне. Хотя OpenAI маркирует уникальные итерации (например, ChatGPT-3, ChatGPT-4), они используют «ChatGPT» в качестве общего названия модели, а обновления обозначаются номерами версий.

Номер версии указан после названия в круглых скобках. Формат номера версии в справочниках ChatGPT включает дату, поскольку именно так OpenAI маркирует версии. Различные большие языковые модели или программное обеспечение могут использовать различную нумерацию версий; используйте номер версии в формате, предоставленном автором или издателем, который может представлять собой систему нумерации (например, Версия 2.0) или другие методы.

Текст в квадратных скобках используется в ссылках для дополнительных описаний, когда они необходимы, чтобы помочь читателю понять, что цитируется. Ссылки на ряд общих источников, таких как журнальные статьи и книги, не включают описания в квадратных скобках, но часто включают в себя вещи, не входящие в типичную рецензируемую систему. В случае ссылки на ChatGPT укажите дескриптор «Большая языковая модель» в квадратных скобках. OpenAI описывает ChatGPT-4 как «большую мультимодальную модель», поэтому вместо этого может быть предоставлено это описание, если вы используете ChatGPT-4. Для более поздних версий и программного обеспечения или моделей других компаний могут потребоваться другие описания в зависимости от того, как издатели описывают модель. Цель текста в квадратных скобках — кратко описать тип модели вашему читателю.

Источник: если имя издателя и имя автора совпадают, не повторяйте имя издателя в исходном элементе ссылки и переходите непосредственно к URL-адресу. Это относится к ChatGPT. URL-адрес ChatGPT: <https://chat.openai.com/chat>. Для других моделей или продуктов, для которых вы можете создать ссылку, используйте URL-адрес, который ведет как можно более напрямую к источнику (т. е. к странице, на которой вы можете получить доступ к модели, а не к домашней странице издателя).

## Другие вопросы о цитировании ChatGPT

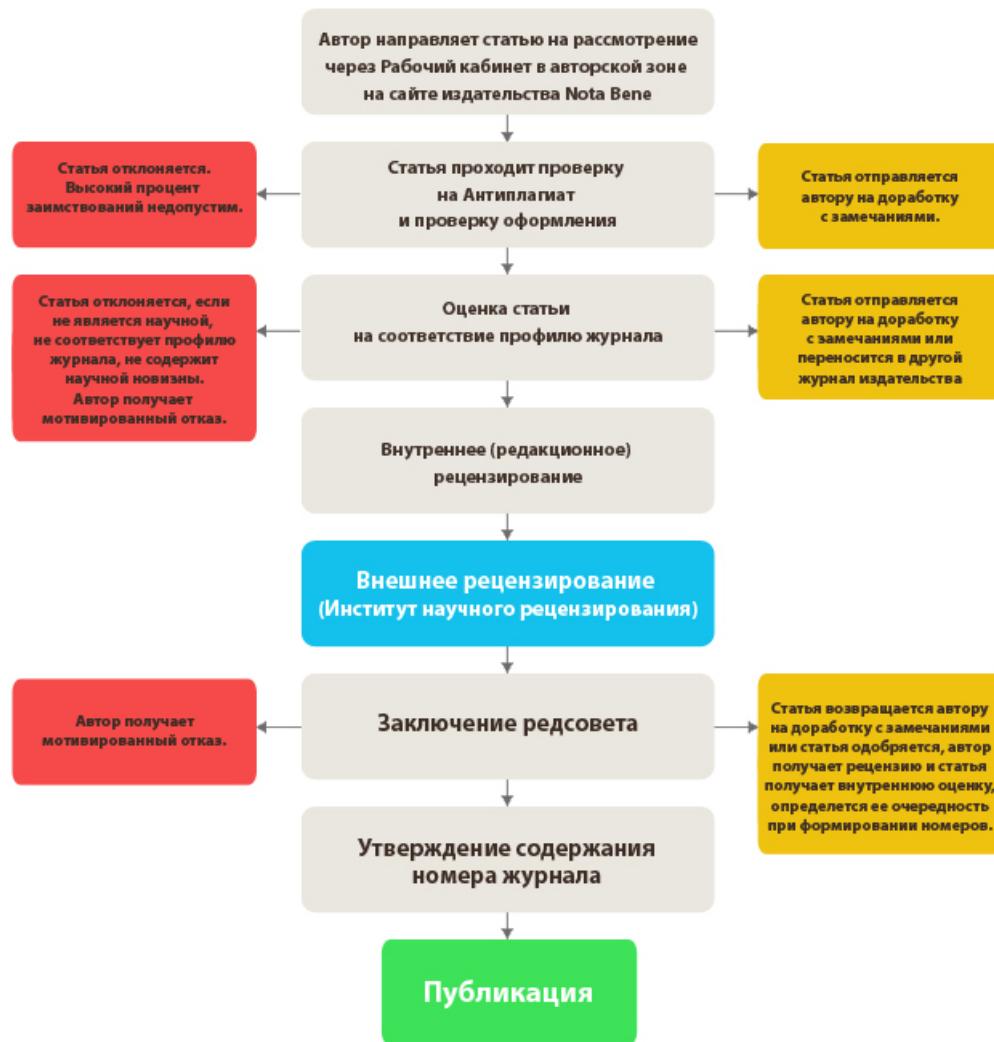
Вы могли заметить, с какой уверенностью ChatGPT описал идеи латерализации мозга и то, как работает мозг, не ссылаясь ни на какие источники. Я попросил список источников, подтверждающих эти утверждения, и ChatGPT предоставил пять ссылок, четыре из которых мне удалось найти в Интернете. Пятая, похоже, не настоящая статья; идентификатор цифрового объекта, указанный для этой ссылки, принадлежит другой статье, и мне не удалось найти ни одной статьи с указанием авторов, даты, названия и сведений об источнике, предоставленных ChatGPT. Авторам, использующим ChatGPT или аналогичные инструменты искусственного интеллекта для исследований, следует подумать о том, чтобы сделать эту проверку первоисточников стандартным процессом. Если источники являются реальными, точными и актуальными, может быть лучше прочитать эти первоисточники, чтобы извлечь уроки из этого исследования, и перефразировать или процитировать эти статьи, если применимо, чем использовать их интерпретацию модели.

Материалы журналов включены:

- в систему Российского индекса научного цитирования;
- отображаются в крупнейшей международной базе данных периодических изданий Ulrich's Periodicals Directory, что гарантирует значительное увеличение цитируемости;
- Всем статьям присваивается уникальный идентификационный номер Международного регистрационного агентства DOI Registration Agency. Мы формируем и присваиваем всем статьям и книгам, в печатном, либо электронном виде, оригинальный цифровой код. Префикс и суффикс, будучи прописанными вместе, образуют определяемый, цитируемый и индексируемый в поисковых системах, цифровой идентификатор объекта — digital object identifier (DOI).

[Отправить статью в редакцию](#)

### Этапы рассмотрения научной статьи в издательстве NOTA BENE.



## Содержание

Хижак Н.П. Теоретические и организационные аспекты создания системы внутреннего налогового контроля малых предприятий	1
Купин М.С. Налоговый контроль за налогообложением прибыли контролируемых иностранных компаний: правовые особенности и место в системе государственного контроля	21
Титоренко С.К. Правовое регулирование налогообложения доходов физических лиц по операциям с цифровыми правами (криптовалютами)	33
Кричевский Е.Н. МСФО и РСБУ: анализ отличий и методологические несоответствия	45
Поленчук М.Д. Механизмы разрешения международных налоговых споров	52
Англоязычные метаданные	70

## Contents

Khyzhak N. Theoretical and organizational aspects of creating a system of internal tax control of small enterprises	1
Kupin M. Tax control over the taxation of profits of controlled foreign companies: legal specifics and place in the system of state control	21
Titorenko S.K. Legal regulation of income taxation of individuals on transactions with digital rights (cryptocurrencies)	33
Krichevski E.N. IFRS and RAS: analysis of differences and methodological inconsistencies	45
Polenchuk M.D. Tax Treaty Dispute Resolution Procedures	52
Metadata in english	70

**Налоги и налогообложение***Правильная ссылка на статью:*

Хижак Н.П. — Теоретические и организационные аспекты создания системы внутреннего налогового контроля малых предприятий // Налоги и налогообложение. – 2023. – № 2. DOI: 10.7256/2454-065X.2023.2.39375 EDN: EYHNRS URL: [https://nbpublish.com/library\\_read\\_article.php?id=39375](https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=39375)

**Теоретические и организационные аспекты создания системы внутреннего налогового контроля малых предприятий****Хижак Наталья Петровна**

ORCID: 0000-0003-0084-2825

кандидат экономических наук



Доцент, кафедра экономики и финансов, Гуманитарно-педагогическая академия (филиал) ФГАОУ ВО «Крымский федеральный университет им. В.И. Вернадского»

298609, Россия, Республика Крым, г. Ялта, ул. Халтуриня, 14

✉ [shamnp75@gmail.com](mailto:shamnp75@gmail.com)

[Статья из рубрики "Налоговый учёт и отчетность"](#)

**DOI:**

10.7256/2454-065X.2023.2.39375

**EDN:**

EYHNRS

**Дата направления статьи в редакцию:**

12-12-2022

**Дата публикации:**

15-03-2023

**Аннотация:** Предметом представленного в данной статье исследования являются теоретические и организационные аспекты создания системы внутреннего налогового контроля малых предприятий. Автором обосновано, что такая система является действенным инструментом управления налоговыми рисками организаций для снижения текущих и потенциальных финансовых потерь хозяйствующих субъектов. Значимость и актуальность данного вопроса подтверждена эмпирически, в том числе с использованием последних данных статистической налоговой отчетности ФНС России. Используемый автором подход к организации внутреннего налогового контроля основан на положениях методологии COSO, нормативных предписаниях отечественного законодательства и предусматривает учет специфических особенностей субъектов малого бизнеса, которые оказывают влияние на порядок проведения внутреннего контроля малых предприятий. Определены критерии функциональности и структурные элементы системы внутреннего налогового контроля, описано их содержание.

Предложенные автором подходы к построению системы внутреннего налогового контроля обобщены в виде схем, алгоритмов и рекомендаций, которые можно принять за основу при организации такой работы руководителями малых предприятий. Научная новизна исследования заключается в комплексном исследовании теоретических и организационных аспектов внутреннего контроля для разработки системы внутреннего налогового контроля и в приложении концептуальных положений теории внутреннего контроля к вопросам управления налоговыми рисками организаций с учетом специфики субъектов малого предпринимательства.

**Ключевые слова:**

налоговые риски, управление налоговыми рисками, внутренний контроль, налоговый контроль, контрольная среда, процедуры внутреннего контроля, бизнес-процесс, регламенты, малое предприятие, специфика деятельности

Налоговое законодательство Российской Федерации основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения и определяет налог, как обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований (статьи 3 и 8 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ)<sup>[1]</sup>). На макроэкономическом уровне налог – это доля произведенного валового внутреннего продукта, перераспределяемого государством с целью реализации своих функций. С точки зрения микроэкономики налог – принудительно отчуждаемая часть дохода, полученного субъектами хозяйствования при осуществлении своей деятельности.

Таким образом, как следует из экономического содержания налогов, налоговые отношения всегда имеют правовую принудительно-обязательную форму. Налоговый кодекс Российской Федерации определяет налоговые отношения, как властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации, а также отношения, связанные с налогами, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения (ч.1 статьи 2 НК РФ)<sup>[1]</sup>. Интересы участников налоговых отношений естественным образом разнонаправлены: налогоплательщики заинтересованы в уменьшении налоговых платежей, а государство – в росте налоговых поступлений. Налогоплательщики постоянно ищут пути оптимизации налогов, а налоговые органы противодействуют минимизации налоговой базы и уклонению от уплаты налогов предприятиями, в связи с чем осуществляет налоговый контроль и привлекает к ответственности за совершение налоговых правонарушений.

Результаты контрольной работы Федеральной налоговой службы Российской Федерации (ФНС РФ) за последние 6 лет характеризуются следующими статистическими данными (таблица 1).

Таблица 1 – Результаты контрольной работы ФНС Российской Федерации

	2017г.	2018г.	2019г.	2020г.	2021г.	9 мес. 2022г.
--	--------	--------	--------	--------	--------	------------------

<b>1. Камеральные проверки</b>						
1.1 проведено камеральных проверок, ед.	55 859 903	67 889 988	62 843 726	61 542 147	58 894 309	41 952 247
из них результативных, ед.	3 014 252	3 529 830	2 442 064	2 382 858	2 975 430	1 852 462
1.2 доначислено платежей, включая налоговые санкции и пени, млн. руб.	61 599, 4	55 103,6	37 733,4	52 518,5	89 272,8	63 116,1
из них налоговые санкции и пени, млн. руб.	19 746, 9	18 976,0	16 249,3	17 304,5	24 776,5	19 662,2
<b>2. Выездные проверки</b>						
2.1 проведено выездных проверок организаций, ИП, лиц, занимающихся частной практикой, ед.	19 391	13 753	9 077	5 934	7 765	7 740
из них выявившие нарушения, ед.	19 134	13 452	8 704	5 658	7 429	7 423
2.2 доначислено платежей, включая налоговые санкции и пени, млн. руб.	309 782,6	313 353,6	298 309,3	195 923,9	382 777,7	533 155,4
из них налоговые санкции и пени, млн. руб.	88 376,0	91 711,4	88 187,6	60 464,4	124 951,6	181 433,1
3. Итого дополнительно начислено платежей по результатам налоговых проверок, млн. руб.	371 382,0	368 457,2	336 042,7	248 442,3	472 050,6	596 271,5

Источник: составлено автором на основе [\[2-7\]](#)

Результативность контрольной деятельности налоговых органов Российской Федерации можно оценить показателями, отражающими долю налоговых проверок, в ходе которых выявлены налоговые правонарушения, в общем количестве проведенных проверок (по видам). Рассчитанные по данным таблицы 1 ежегодные показатели результативности налоговых проверок представлены на рисунке 1.

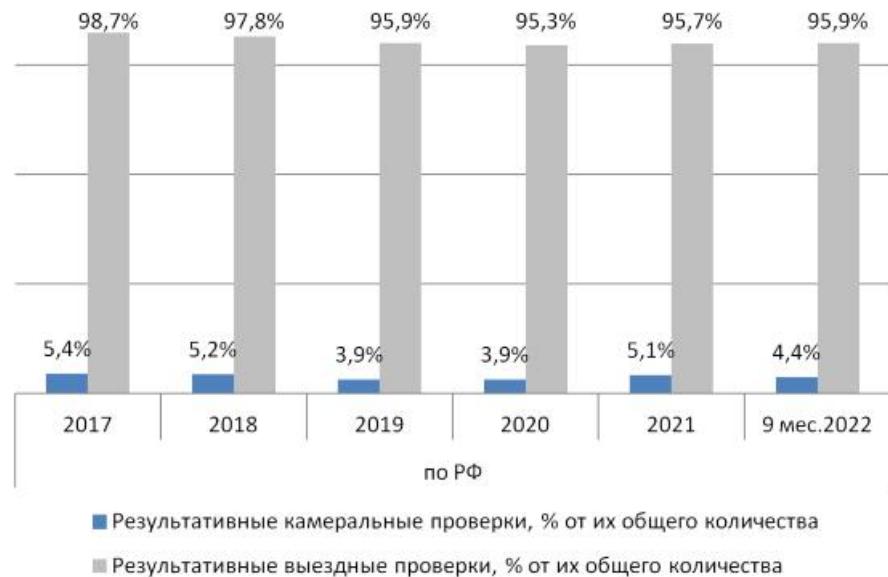


Рисунок 1 – Результативность контрольной деятельности налоговых органов Российской Федерации (составлено автором на основании [\[2-7\]](#))

Для оценки «финансовых результатов» налоговых проверок для бюджетов сторон налоговых правоотношений следует оперировать величинами удельных (на 1 результативную проверку) доначислений налоговых платежей. С одной стороны, этот показатель характеризует качество налогового администрирования, а, с другой, - уровень налоговой грамотности и налогового планирования налогоплательщиков, их отношение к управлению налоговыми рисками. Рассчитанные по данным таблицы 1 показатели представлены на рисунке 2.



Рисунок 2 – Финансовые результаты контрольной деятельности налоговых органов Российской Федерации (составлено автором на основании [\[2-7\]](#))

Рассчитанные показатели показывают, что проведенные в рассмотренном периоде налоговыми органами камеральные проверки имеют невысокий показатель результативности при росте сумм дополнительно начисленных платежей удельно на одну такую проверку. Рост доначисленных сумм по результатам камеральных проверок (проверок документов, представленных в налоговую инспекцию) является результатом увеличения количества ошибок и противоречий, допущенных налогоплательщиками при ведении налогового учета и заполнении налоговых деклараций.

Результативность выездных налоговых проверок, проведенных за тот же период, составляет уже не менее 95% и удельные начисления на одну результативную выездную налоговую проверку составляют десятки миллионов рублей. В целом это объяснимо, так как согласно принятой в Российской Федерации «Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» [8] выездные налоговые проверки проводятся только в отношении налогоплательщиков, деятельность которых характеризуется высокими налоговыми рисками. Здесь также обращает на себя внимание тот факт, что в течение последних лет сложилась устойчивая тенденция роста сумм доначисляемых платежей (включая налоговые санкции и пени) в среднем на одну проверку. Так, «финансовый результат» одной выездной налоговой проверки ежегодно прирастал с темпом роста, равным 35%, в результате чего доначисления на одну результативную налоговую выездную проверку выросли по итогам 9 месяцев 2022 года к аналогичному показателю за 2017 год в 4,4 раза до 71,2 млн. рублей в среднем. И это зависит уже не столько от компетенций и профессионализма персонала налогоплательщика, сколько от правомерности проводимых налогоплательщиком хозяйственных операций и принятых методов налоговой оптимизации.

Всего за 9 месяцев 2022 года налоговые органы Российской Федерации при проведении налоговых проверок всех видов доначислили проверяемым лицам рекордную сумму 596,3 млрд. руб.

При этом, исходя из фактически сложившейся структуры доначислений по результатам налоговых проверок (рисунок 3), видно, что более трети дополнительно начисленных платежей за 2017-2021г.г. и 9 месяцев 2022 года – это штрафные санкции за нарушение налогового законодательства Российской Федерации, являющиеся прямыми убытками бизнеса.



Рисунок 3 – Структура доначисленных платежей по результатам проверок налоговых органов Российской Федерации (составлено автором на основании [\[2-7\]](#))

Таким образом, размер последствий неправомерных налоговых оптимизаций и ошибок для проверяемых лиц растет и негативно влияет на финансовую устойчивость предприятий и организаций, что особенно критично в сегодняшних экономических реалиях. Из вышеизложенного следует, что любой хозяйствующий субъект должен понимать причины возникновения потерь в сфере налогообложения и иметь соответствующие инструменты и методики для их предупреждения и снижения.

Решение поставленной задачи требует разработки и внедрения всеми налогоплательщиками системы управления налоговыми рисками, которые относятся к финансовым рискам, то есть рискам, которые обусловливают в конечном итоге потерю финансовых ресурсов.

В первую очередь вероятность потери финансовых ресурсов для налогоплательщика возникает вследствие действий налогоплательщика, его поведения и принятых методов налоговой оптимизации. Их результатом часто становится нарушение налогоплательщиком налогового законодательства (налоговые правонарушения), за что предусмотрены санкции, которые устанавливаются и применяются в виде денежных взысканий (штрафов) (статья 114 НК РФ) [\[1\]](#). Также потери финансовых ресурсов в виде упущенной выгоды и возрастания налоговой нагрузки могут возникать вследствие неиспользования налогоплательщиком возможностей налогового планирования. Эти факторы относят к внутренним факторам, влияющим на величину налоговых рисков, и среди причин их возникновения выделяют [\[9\]](#):

- 1) менталитет и образ мышления российского налогоплательщика;

- 2) организационные аспекты, выражающиеся в низком уровне организации налоговой культуры управления в коммерческих структурах;
- 3) недостаточно ответственное отношение руководителя коммерческой структуры к проблемам налогообложения;
- 4) недостаточный профессионализм управленческих и бухгалтерских кадров, который отрицательно влияет на качество формирования бухгалтерского и налогового учета;
- 5) неверное восприятие менеджерами и бухгалтерами риска, что обусловлено их склонностью к принятию недостаточно обоснованных решений, либо с излишней осторожностью;
- 6) негативное восприятие российскими налогоплательщиками налоговых органов.

Кроме того, снижение финансового потенциала налогоплательщиков может возникать из-за неопределенности среды функционирования налогоплательщика: например, вследствие изменения налогового законодательства или возможных действий (бездействия) налоговых органов в отношении организации при осуществлении контрольных мероприятий. Несмотря на то, что непосредственно воздействовать на налоговые риски, обусловленные внешними факторами, налогоплательщик не может (из-за их независимости от деятельности налогоплательщика), он должен организовать мониторинг изменений бухгалтерского, налогового законодательства и судебной практики для своевременного прогнозирования последствий таких изменений и прецедентов на результаты деятельности предприятия.

Сущность налоговых рисков и вопросы управления ими достаточно хорошо изучены современным учеными (работы В.Г. Панского, Л.И. Гончаренко, И.П. Комиссаровой, Е. В. Замулы, И.А. Кузьмичевой, М. И. Мигуновой, Т. А Цыркуновой, Д.М. Щекина и других). С введением в 2015 году в НК РФ раздела V.2. «Налоговый контроль в форме налогового мониторинга» в России появилась новая, более прогрессивная, форма налогового контроля – налоговый мониторинг. Такой механизм превентивного контроля является, по сути, единственным инструментом управления налоговыми рисками.

Большинство авторов [\[10-14\]](#) и законодатель [\[1, 15\]](#) считают, что минимизация налоговых рисков возможна за счет внедрения надежной системы внутреннего налогового контроля.

В работе [\[14\]](#) автор предложил определение понятия внутренний налоговый контроль – «...это процесс, организованный налогоплательщиком на основе самостоятельно разработанных в соответствии с действующим законодательством принципов и стандартов деятельности, направленный на выявление, анализ и минимизацию налоговых рисков при оптимизации налогов». Организация такого процесса требует применения определенных подходов и методик.

Изучив законодательную и нормативную базу осуществления внутреннего налогового контроля, в 2016 году отечественные авторы сформулировали основные проблемы его организации в Российской Федерации [\[13\]](#):

- наличие пробелов (неясностей и противоречий) в налоговом законодательстве;
- неясность процесса разработки и функционирования службы внутреннего налогового контроля;

– отсутствие методических рекомендаций (материалов и пособий).

На сегодняшний момент единственная официальная методика внутреннего налогового контроля содержится в документе, который разработан и утвержден ФНС РФ в развитие налогового мониторинга, – в Требованиях к организации системы внутреннего контроля [15]. Следует отметить, что Налоговым кодексом применение налогового мониторинга распространяется только на крупные и ряд средних предприятий: ч. 3 статьи 105.26 НК РФ устанавливает ограничения по применению, что определяет круг лиц, которые должны применять указанные Требования к организации системы налогового контроля. При этом изучение положений данного документа позволяет сделать следующий вывод: предусмотренные требования, форматы и процедуры не могут быть использованы субъектами малого бизнеса без адаптации подходов к специфике функционирования малых предприятий. Поэтому уточнение теоретических и организационных аспектов управления налоговыми рисками с учетом специфики субъектов МСП для создания системы внутреннего налогового контроля таких предприятий является актуальной задачей.

Для субъектов малого предпринимательства характерен ряд специфических особенностей, которые оказывают влияние на порядок проведения внутреннего контроля. В частности, среда контроля в малых предприятиях отличается от более крупных организаций тем, что:

- лица, отвечающие за управление в малых предприятиях, не могут включать в себя независимых или внешних членов;
- разделение полномочий сотрудников, отвечающих за ведение учета и подготовку отчетности, ограничено или отсутствует;
- аудиторские доказательства для элементов контрольной среды могут быть недоступны в документальной форме, в частности, из-за того, что общение между руководством и другим персоналом является неформальным;
- роль управления может брать на себя непосредственно владелец, часто не имеющий необходимых компетенций;
- влияние владельца и (или) единоличного руководителя на все стороны деятельности малого предприятия является преобладающим.

Преобладающее влияние владельца и (или) единоличного руководителя на все стороны деятельности малого экономического субъекта может иметь как положительное, так и отрицательное воздействие на систему внутреннего контроля и достоверность бухгалтерской отчетности такого субъекта. С одной стороны, персональный контроль руководителя может способствовать повышению надежности учета экономического субъекта в ситуации, когда альтернативные средства внутреннего контроля по объективным причинам затруднены или невозможны. С другой стороны, преобладающее влияние руководителя может способствовать нарушению общеустановленных контрольных процедур, повышать риск нарушения законодательства, способствовать появлению преднамеренных существенных искажений бухгалтерской отчетности [16].

Также в Правилах (стандарте) аудиторской деятельности «Особенности аудита малых экономических субъектов» выделены такие потенциальные факторы риска [16]:

- а) учетные записи могут вестись нерегулярно, без последовательного соблюдения

формальных требований, могут не отражать реального положения дел, что повышает риск искажений бухгалтерской отчетности;

б) руководители экономического субъекта могут ошибочно предполагать, что в ходе аудита, предусматривающего выдачу аудиторского заключения, аудиторская организация дополнительно окажет услуги по восстановлению учета, исправлению допущенных ошибок, подготовке бухгалтерской отчетности;

в) вследствие меньшего, чем в иных экономических субъектах, количества учетных работников по объективным причинам невозможно обеспечить надлежащее разделение их ответственности и полномочий;

г) в условиях малых экономических субъектов возможна ситуация, когда сотрудники, ведущие бухгалтерский учет, одновременно имеют доступ к таким активам экономического субъекта, которые легко могут быть скрыты, изъяты или реализованы, что может способствовать возникновению злоупотреблений;

д) если малый экономический субъект осуществляет большое количество операций за наличные деньги, возможна ситуация, когда выручка не фиксируется или занижается (с целью нарушения требований налогового законодательства), а расходы завышаются (с целью провести как производственные затраты средства, направленные на личное потребление руководящих работников);

е) при ограниченном числе сотрудников, ведущих бухгалтерский учет, затруднены или невозможны регулярные взаимные сверки учетных данных, что повышает риск возникновения ошибок и искажений бухгалтерской отчетности.

Нормативно-правовая база деятельности предприятий малого бизнеса также имеет свою специфику [\[16\]](#):

а) упрощенный порядок регистрации, лицензирования и сертификации деятельности субъектов малого предпринимательства;

б) упрощенный порядок представления государственной статистической и бухгалтерской отчетности;

в) допустимость использования (при соблюдении необходимых условий) субъектами малого предпринимательства самостоятельно разработанных форм для документирования хозяйственных операций и представления форм бухгалтерской отчетности на бланках, изготовленных самостоятельно;

г) меры государственной поддержки субъектов малого предпринимательства, влияющие на их финансово - хозяйственную деятельность;

д) влияние особенностей регионального и местного законодательства на функционирование малых экономических субъектов.

Кроме прочего, бизнес субъектов малого предпринимательства часто недиверсифицирован: деятельность осуществляется в рамках одного вида деятельности, на локальном рынке с ограниченным числом поставщиков и покупателей, на территории одного муниципального образования, с ограниченными возможностями по найму квалифицированного персонала и привлечению финансирования. Поэтому влияние внешних и внутренних факторов, обусловливающих риски деятельности малого предприятия, в том числе налоговые, многократно усиливается.

Таким образом, специфика деятельности малых предприятий генерирует специфические потенциальные факторы риска. В то же время законодательство предполагает одинаковые для всех требования для планирования и проведения налоговых контрольных мероприятий [\[8\]](#). Следовательно, необходимо, чтобы созданная на малом предприятии система внутреннего налогового контроля обеспечивала полную функциональность внутреннего налогового контроля. Под функциональностью системы налогового контроля следует понимать следующие ее характеристики:

- набор процессов, процедур и инструментов внутреннего налогового контроля обеспечивает понимание и адекватный контроль налоговых рисков;
- система внутреннего налогового контроля позволяет своевременно предотвратить или исправить искажения налогового учета, обеспечивает правильность исчисления (удержания), полноту и своевременность уплаты (перечисления) налогов, сборов, страховых взносов;
- система внутреннего налогового контроля обеспечивает достижение операционных и финансовых целей предприятия, в том числе посредством использования благоприятных возможностей в сфере налогообложения, установленных законодательством;
- система внутреннего налогового контроля обеспечивает информирование внутренних и внешних пользователей по вопросам налогообложения и налоговой стратегии предприятия;
- затраты на организацию и эксплуатацию системы внутреннего налогового контроля экономически обоснованы и рациональны.

Полная функциональность внутреннего налогового контроля может быть обеспечена только в составе эффективно функционирующей системы внутреннего контроля. Поэтому в основу модели внутреннего налогового контроля малого предприятия должны закладываться основные положения методологии COSO, изложенные в документах «Концептуальные основы внутреннего контроля» (COSO) (1992-1994 г.г.) и «Концептуальные основы управления рисками организаций» (ERM COSO) (2004г.) [\[17\]](#).

Важными для руководства в работе по созданию системы внутреннего налогового контроля являются следующие тезисы [\[17\]](#):

- внутренний контроль – это процесс, средство для достижения цели, а не самоцель;
- внутренний контроль зависит от людей. Он представляет собой не только политики, руководства и формы, но и людей на всех уровнях организации;
- внутренний контроль может обеспечить руководству лишь достаточную уверенность, но не абсолютные гарантии;
- внутренний контроль направлен на достижение целей в одной или нескольких отдельных, но пересекающихся категориях;
- создание и обеспечение эффективного осуществления внутреннего контроля организации – вопрос прямой ответственности руководства организации;
- одни из самых важных вопросов, решаемых высшим руководством организаций, – определение величины риска, который организация готова принять и принимает в процессе своей деятельности;

- система внутреннего контроля должна быть задокументирована в формате, понятном проверяющим;
- система внутреннего контроля должна эффективно функционировать;
- процедуры оценки эффективности системы внутреннего контроля должны действовать в компании на регулярной основе.

В соответствии с методологией ERM COSO управление рисками организации включает в себя следующие ключевые задачи [\[17\]](#):

- определение уровня риска, на который готова идти организация в соответствии со своей стратегией развития;
- совершенствование процесса принятия решений по реагированию на возникающие риски;
- сокращение числа непредвиденных событий и убытков в хозяйственной деятельности;
- определение и управление всей совокупностью рисков в хозяйственной деятельности.

Основываясь на рекомендациях Минфина России, содержащихся в документе «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности» [\[18\]](#) (основан на методологии COSO), представим структуру системы внутреннего налогового контроля, как комплекс процессов, состоящий из пяти элементов (таблица 2).

Таблица 2 - Структурные элементы системы внутреннего налогового контроля

Элемент	Состав и характеристика элемента
Контрольная среда	- совокупность принципов и стандартов деятельности экономического субъекта, которые определяют общее понимание внутреннего налогового контроля и требования к внутреннему налоговому контролю на уровне экономического субъекта в целом
Оценка рисков	- процесс выявления и анализа налоговых рисков, которые могут повлиять на достоверность бухгалтерской (финансовой) и налоговой отчетности и риска возникновения злоупотреблений
Процедуры внутреннего контроля	- действия, направленные на минимизацию налоговых рисков, влияющих на достижение целей экономического субъекта
Информация и коммуникация	- качественная и своевременная информация, обеспечивающая функционирование внутреннего налогового контроля и возможность достижения им поставленных целей
Оценка внутреннего контроля	- процесс оценки эффективности и результативности элементов системы внутреннего налогового контроля (мониторинг внутреннего налогового контроля) и определения необходимости их изменения

Отправная точка создания системы внутреннего налогового контроля – это создание

контрольной среды. Для создания качественной контрольной среды руководителю предприятия необходимо решить несколько вопросов.

Первый вопрос - создание службы внутреннего налогового контроля в организации. В качестве форм внутреннего контроля организации выделяют внутренний аудит и структурно-функциональную форму внутреннего контроля [\[19-21\]](#). Организация внутреннего контроля в форме внутреннего аудита присуща крупным и некоторым средним организациям, у которых достаточно сложная организационная структура; имеются филиалы и дочерние компании; несколько видов деятельности. К институтам внутреннего аудита относят ревизионные комиссии (ревизоров), деятельность которых регламентирована действующим законодательством. Такая форма внутреннего контроля в основном распространена в акционерных обществах. На предприятиях других организационно-правовых форм чаще всего нет отдела внутреннего аудита и ревизионной комиссии. В этом случае для осуществления внутреннего контроля целесообразно использовать структурно-функциональную форму внутреннего контроля организации, при которой функции контроля возлагаются на имеющихся сотрудников организации без выделения их в структурное подразделение.

Вообще действующие нормативно-правовые акты [\[18\]](#) не предписывают обязательное применение всех элементов внутреннего контроля, в числе которых оценка рисков, для субъектов малого предпринимательства. В соответствии со статьей 20 Информационного письма Минфина России [\[18\]](#) допускается, что в случае если какие-либо элементы внутреннего контроля не могут быть применены субъектом малого предпринимательства, его руководитель может организовать внутренний контроль любым другим способом, который обеспечивает достижение целей организации и осуществления внутреннего контроля. Собственнику малого предприятия в данном случае при принятии решения об организации и осуществлении внутреннего контроля следует руководствоваться требованием рациональности. Например, если численность персонала экономического субъекта не позволяет осуществить разграничение полномочий и ротацию обязанностей, функции по организации и осуществлению внутреннего контроля может принять на себя руководитель предприятия. Другим вариантом решения по организации внутреннего контроля в организации - субъекте малого предпринимательства может быть передача внутреннего контроля на аутсорсинг.

Вторым вопросом, который необходимо решить для создания качественной контрольной среды, является вопрос разработки внутренних документов и регламентов.

Применительно к ведению бухгалтерского и налогового учета, в том числе составлению бухгалтерской (финансовой) и налоговой отчетности, контрольную среду могут описывать положение о бухгалтерской службе, учетная политика организации, налоговая учетная политика организации, требования к квалификации бухгалтерского персонала, должностные инструкции, положение об информационной политике в области внешних и внутренних коммуникаций, графики предоставления данных и составления отчетности, положение о ведении договорной работы, другие документы, устанавливающие общие требования к среде, в которой организуется и ведется бухгалтерский и налоговый учет.

При создании контрольной среды важно, чтобы принятые регламенты обеспечивали возможность проведения:

- предварительного внутреннего контроля;
- текущего внутреннего контроля;

- последующего внутреннего контроля;
- контроля полномочий;
- контроля учетных процедур;
- контроля хозяйственных средств.

Предварительный контроль осуществляется до начала совершения хозяйственной операции. Он предполагает анализ предстоящих результатов хозяйственных операций, предварительное согласование договоров или иных документов до их подписания с целью предупреждения нарушений.

При осуществлении текущего контроля происходит отслеживание совершаемых хозяйственных операций.

Последующий контроль проводится по итогам совершения хозяйственных операций и направлен на выявление ошибок и нарушений установленного порядка деятельности. Последующий контроль, по сути, является проверкой документов, учетных регистров и отчетности. В рамках последующего внутреннего контроля должно быть организовано устранение выявленных несоответствий.

Контроль полномочий направлен на предотвращение злоупотреблений должностных лиц и работников организации, ограничение неэффективных операций, ограничение возможностей проведения изменений в учетных записях без надлежащего санкционирования. Лицо, занимающее определенную должность в организационной структуре предприятия, должно четко знать круг своих обязанностей и иметь четко обозначенные полномочия, которые, в свою очередь, являются достаточными для выполнения должностных обязанностей. Также должен быть определен уровень ответственности должностного лица. Эти вопросы решаются путем разработки должностных инструкций, внутренних положений о структурных подразделениях организации, утверждения перечня лиц, которым разрешается осуществлять подпись документов и санкционирования хозяйственных операций, внедрения системы паролей ограничения доступа в компьютерные программы, используемые для обработки информации о хозяйственных операциях.

Контроль учетных процедур – это группа контрольных мероприятий, которые направлены на создание условий для правильного и своевременного оформления санкционированных (разрешенных и предусмотренных учетной политикой и другими внутренними и документами) учетных записей (по дате, суммами, реквизитами). Каждая согласованная и санкционированная хозяйственная операция должна быть правильно и своевременно зафиксирована и систематизирована в системе учета. Причем необходимо обеспечить правильное измерение и оценку такой операции.

Контроль хозяйственных средств – это группа процедур внутреннего контроля, который способствует сохранению имущества предприятия, ограничивает мошенничество и другие виды злоупотреблений по материальным ценностям.

Подготовка нормативно-методических документов по внутреннему контролю должна выполняться уполномоченными сотрудниками организации одновременно с описанием бизнес-процессов предприятия. Подготовленные документы должны соответствовать требованиям законодательства (гражданского, налогового, трудового) и отражать специфику бизнес-процессов, операционной модели и организационной структуры управления конкретного предприятия.

Основным источником информации для принятия решений являются информационные системы экономического субъекта. Информационная система — это система хранения, обработки, преобразования, передачи, обновления информации с использованием компьютерной и другой техники [22]. В состав элементов информационной системы предприятия должны входить такие компоненты [23]: персонал, специальные процедуры, базы данных, технические средства, программное обеспечение.

Выполненные этапы являются основанием для документирования рисков, их оценки и разработки предприятием процедур внутреннего контроля для минимизации рисков.

Разработка инструментария идентификации налоговых рисков организации, методов их оценки и управления налоговыми рисками является блоком методических вопросов, требующих отдельного рассмотрения. Тем не менее, в рамках целей данной статьи следует конкретизировать направления выявления налоговых рисков и факторы, обусловливающие их возникновение, так как это необходимо для определения объема и состава процедур внутреннего налогового контроля. Направления выявления налоговых рисков, выделенные в исследовании [24], представлены на рисунке 4.



Рисунок 4 – Направления выявления налоговых рисков [24, с.116]

Процедуры внутреннего контроля должны подразделяться на две группы: для системы бухгалтерского и налогового учета и для организационной системы управления (рисунок 5).



Рисунок 5 – Процедуры внутреннего налогового контроля (составлено автором на основании [\[18\]](#))

Как видно, в части процедур внутреннего контроля не выделены какие-либо специфические приемы внутреннего налогового контроля. Такой общий подход обоснован тем, что и бухгалтерский и налоговый учет в общем виде являются системами формирования и отражения в документах систематизированных сведений об объектах учета для составления на основе данных сведений отчетности с той лишь разницей, что в рамках налогового учета предмет и объекты сужаются до объектов налогообложения и обязательств по начислению (удержанию) и уплате налогов и сборов. Общими для двух видов учета являются также элементы метода учета: документирование, оценка и отчетность.

Руководствуясь общей схемой, каждый субъект хозяйствования должен разработать и применять такие виды и приемы внутреннего контроля (или их совокупность), которые позволяют достичь уровня допустимого риска. Под допустимым риском следует понимать риск, который в данной ситуации считают приемлемым при существующих общественных ценностях. Основы теории безопасности, к которой относится термин «допустимый риск», изложены в Национальном стандарте Российской Федерации «Аспекты безопасности» ГОСТ Р 51898-2002 [\[25\]](#). Управляющие воздействия по нейтрализации и минимизации применяются в отношении тех рисков, которые организация определит, как существенные, и которые окажутся выше границы допустимого риска.

Обязательным этапом организации системы внутреннего контроля является оценка эффективности внутреннего налогового контроля [\[17, 18\]](#). Оценку внутреннего контроля следует осуществлять не реже одного раза в год в объеме, определенном руководителем или уполномоченным им лицом, по двум направлениям:

- оценка эффективности дизайна внутреннего контроля;
- оценка операционной эффективности внутреннего контроля.

Оценка эффективности дизайна внутреннего налогового контроля предприятия предполагает:

- подтверждение факта наличия внутреннего налогового контроля, полноты и правильности описания внутреннего контроля, полноты покрытия внутренним контролем налоговых рисков;
- формирование мнения о том, насколько принятые процедуры внутреннего налогового контроля достаточны для минимизации налогового риска;
- проверка того, насколько описание процедур внутреннего налогового контроля правильно и понятно.

Операционная эффективность внутреннего контроля означает, что внутренний контроль осуществляется в течение всего отчетного периода постоянно (без пропусков) в полном соответствии с утвержденным дизайном. Подтверждение операционной эффективности предполагает тестирование определенного объема доказательств осуществления внутреннего контроля в течение периода или выполнение определенного количества повторений процедур внутреннего контроля.

Для того чтобы убедиться в надежности информации, используемой для осуществления внутреннего контроля, при проведении оценки внутреннего контроля необходимо использовать те же документы и информационные системы, которые используются персоналом предприятия в текущей деятельности.

Результаты оценки внутреннего контроля следует документально оформить, обсудить с исполнителями процедур внутреннего налогового контроля и представить руководителю предприятия. Объем, состав и формы документации определяются потребностями экономического субъекта. При необходимости (при выявлении недостатков дизайна или операционной эффективности внутреннего контроля) осуществляются действия, направленные на устранение выявленных недостатков.

Вышеизложенные этапы организации и осуществления внутреннего налогового контроля, основанного на риск-ориентированном подходе, обобщены на рисунке 6 для наглядного отображения данного процесса.



Рисунок 6 – Организация процесса внутреннего налогового контроля в организации  
(составлено автором)

Механизм функционирования системы внутреннего налогового контроля должен быть обеспечен соответствующей методической базой, что является предметом отдельного исследования, выходящего за рамки данной статьи.

Созданная по предложенному алгоритму система внутреннего налогового контроля должна функционировать на постоянной основе, что обеспечит предупреждение или минимизацию негативного воздействия событий и факторов, оказывающих влияние на достижение финансовых и операционных показателей предприятия, и позволит существенно снизить вероятность риска искажения информации или недостоверности данных налогового учета. Учет при создании такой системы описанных в статье потенциальных факторов риска, генерируемых спецификой деятельности малых предприятий, позволит организовать данный процесс максимально рационально и эффективно.

## Библиография

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая: федеральный закон N 146-ФЗ: принят Гос. Думой 16.07.1998г. (по состоянию на 21.11.2022г.) // КонсультантПлюс: справочно-правовая система [Офиц. сайт]. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_19671/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/) (дата обращения: 25.11.2022).

2. Данные по формам статистической налоговой отчётности. Уточненный отчет по форме №2-НК по состоянию на 01.01.2018, в целом по Российской Федерации // Федеральная налоговая служба [Офиц. сайт]. – URL: [https://www.nalog.gov.ru/rn77/related\\_activities/statistics\\_and\\_analytics/forms/6763053/](https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/6763053/) (дата обращения: 25.11.2022).
3. Данные по формам статистической налоговой отчётности. Уточненные данные отчета по форме №2-НК по состоянию на 01.01.2019, в целом по Российской Федерации // Федеральная налоговая служба [Офиц. сайт]. – URL: [https://www.nalog.gov.ru/rn77/related\\_activities/statistics\\_and\\_analytics/forms/7430557/](https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/7430557/) (дата обращения: 25.11.2022).
4. Данные по формам статистической налоговой отчётности. Уточненный отчет по форме №2-НК по состоянию на 01.01.2020, в целом по Российской Федерации // Федеральная налоговая служба [Офиц. сайт]. – URL: [https://www.nalog.gov.ru/rn77/related\\_activities/statistics\\_and\\_analytics/forms/8753733/](https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/8753733/) (дата обращения: 25.11.2022).
5. Данные по формам статистической налоговой отчётности. Уточненный отчет по форме №2-НК по состоянию на 01.01.2021, в целом по Российской Федерации // Федеральная налоговая служба [Офиц. сайт]. – URL: [https://www.nalog.gov.ru/rn77/related\\_activities/statistics\\_and\\_analytics/forms/9770621/](https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/9770621/) (дата обращения: 25.11.2022).
6. Данные по формам статистической налоговой отчётности. Отчет по форме №2-НК по состоянию на 01.01.2022, в целом по Российской Федерации // Федеральная налоговая служба [Офиц. сайт]. – URL: [https://www.nalog.gov.ru/rn77/related\\_activities/statistics\\_and\\_analytics/forms/10924767/](https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/10924767/) (дата обращения: 25.11.2022).
7. Данные по формам статистической налоговой отчётности. Отчет по форме №2-НК по состоянию на 01.10.2022, в целом по Российской Федерации // Федеральная налоговая служба [Офиц. сайт]. – URL: [https://www.nalog.gov.ru/rn77/related\\_activities/statistics\\_and\\_analytics/forms/12241965/](https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/12241965/) (дата обращения: 25.11.2022).
8. Концепция системы планирования выездных налоговых проверок : утв. приказом ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@ (по состоянию на 10.05.2012г.) // КонсультантПлюс: справочно-правовая система [Офиц. сайт]. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_55729/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_55729/) (дата обращения: 25.11.2022).
9. Шепелин Г. И. Страхование и налоговые риски предпринимательской деятельности // Международный научно-исследовательский журнал. 2019. №3 (22) Часть 3. С. 94-97.
10. Гончаренко Л. П. Налоговые риски: теория и практика управления // Финансы и кредит. 2009. № 2. С. 30-31.
11. Бурцев В.В. Внутренний контроль: основные понятия и организация проведения // Менеджмент в России и за рубежом. 2002. №4. С. 35-50.
12. Васильчук Е.В. Вопросы разработки модели организации системы внутреннего налогового контроля // Вестник БелУПК: международный научно-теоретический журнал. 2012. №1. С. 371-377.
13. Чухнина, Г.Я., Методика организации системы внутреннего налогового контроля // Финансы и кредит. 2016. №21 (693). С. 24-38.
14. Хижак Н.П., Умеров Р. И. Концептуальные вопросы управления налоговыми

- рисками организации // Финансово-экономическое и информационное обеспечение инновационного развития региона. Под общей ред. А. В. Олифирова. Симферополь : ИТ «АРИАЛ», 2021. С. 202-207.
15. Требования к организации системы внутреннего контроля : утв. приказом ФНС России от 25.05.2021 N ЕД-7-23/518@ // КонсультантПлюс: справочно-правовая система [Офиц. сайт]. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_385613/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_385613/) (дата обращения: 28.11.2022).
16. Правила (стандарт) аудиторской деятельности «Особенности аудита малых экономических субъектов»: одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 11.07.2000 Протокол N 1 // КонсультантПлюс: справочно-правовая система [Офиц. сайт]. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_28978/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28978/) (дата обращения: 16.10.2022).
17. Управление рисками организаций. Интегрированная модель. [Электронный ресурс] / Комитет спонсорских организаций Комиссии Тредвея (COSO). – URL: [https://www.coso.org/documents/COSO\\_ERM\\_ExecutiveSummary\\_Russian.pdf](https://www.coso.org/documents/COSO_ERM_ExecutiveSummary_Russian.pdf) (дата обращения: 06.04.2021).
18. Информация Минфина России N ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности». // КонсультантПлюс: справочно-правовая система [Офиц. сайт]. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_156407/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_156407/) (дата обращения: 05.11.2022).
19. Бурцев В.В. Внутренний контроль: основные понятия и организация проведения // Менеджмент в России и за рубежом. 2002. №4. С. 35-50.
20. Илларионова Н.Ю. Внутренний контроль: пробелы и параллели // Законы России: опыт, анализ, практика. 2013. №9. С. 34-43.
21. Пархомчук Д. В. Основные функции и виды внутреннего контроля организации // Евразийский Союз Ученых. 2016. №1-1 (22). С.83-87.
22. Словарь терминов. [Электронный ресурс]. – URL: <http://economicportal.ru/> (дата обращения: 25.11.2022).
23. Соболева О.А., Богданович И.С. Информационная система как элемент системы внутреннего контроля аудируемого лица // Вестник Псковского государственного университета. Серия: Экономика. Право. Управление. 2015. №2. С.37-41.
24. Механизм управления экономическим потенциалом пространственной структуры региона / Под общей ред. А. В. Олифирова. Симферополь : ИТ «Ариал», 2022. 156 с.
25. ГОСТ Р 51898-2002. Государственный стандарт Российской Федерации. Аспекты безопасности. Правила включения в стандарты. М., 2018. 8 с.

## Результаты процедуры рецензирования статьи

В связи с политикой двойного слепого рецензирования личность рецензента не раскрывается.

Со списком рецензентов издательства можно ознакомиться [здесь](#).

Предмет исследования. Исходя из сформированного автором заголовка, статья должна быть посвящена теоретическим и организационным аспектам создания системы

внутреннего налогового контроля малых предприятий. Содержание статьи не раскрывает выбранную тему, как минимум, по причине отсутствия конкретных разграничений «теоретических» и «организационных» аспектов. Также в тексте рецензируемых материалов не учтена специфика малых предприятий. При доработке статьи следует обратить на это внимание, в том числе, возможно, скорректировать как содержание, так и заголовок.

**Методология исследования.** Исследование, в целом, базируется на изложении общеизвестных фактов и суждений без какой-либо авторской оценки и формулирования собственной позиции на рассматриваемые вопросы. При этом, ценно, что для отражения информации автор активно использует схемы, что позволяет наглядно увидеть рассматриваемые процессы.

**Актуальность исследования** вопросов организации внутреннего налогового контроля не вызывает сомнения, так как это имеет огромное значение для всех экономических субъектов: организации заинтересованы в уменьшении налоговой базы, а государство в максимизации средств, зачисляемых в бюджеты бюджетной системы.

**Научная новизна.** Рецензируемые материалы не обладают научной новизной, несмотря на наличие большого количества потенциально неизученных зон, что гипотетически создает предпосылки для проведения качественного исследования.

**Стиль, структура, содержание.** Стиль изложения научный. Статья не имеет формально определенной автором структуры с подзаголовком каждого блока статьи. Представляется, что эта проблема отразилась и на содержании. Так, в частности, в тексте отсутствуют какие-либо выявленные автором проблемы по рассматриваемому кругу вопросов, а также пути их решения. Также требует конкретизации конкретными примерами направления выявления налоговых рисков (особенно учитывая, что содержание приведенной схемы заимствовано из другого источника: в чем вклад автора?), процедуры внутреннего налогового контроля (особенно учитывая, что содержание приведенной схемы заимствовано из другого источника: в чем вклад автора?).

**Библиография.** Библиографический список состоит из 25 наименований, включая научные публикации, нормативные правовые акты и электронные ресурсы, содержащие статистические данные, использованные при подготовке представленных на рецензирование материалов. Учитывая широкую изученность в научной литературе поднимаемых вопросов, рекомендуется дополнить библиографический список публикациями из периодических изданий.

**Выводы, интерес читательской аудитории.** С учётом всего вышеизложенного, статья может быть опубликована.

**Налоги и налогообложение***Правильная ссылка на статью:*

Купин М.С. — Налоговый контроль за налогообложением прибыли контролируемых иностранных компаний: правовые особенности и место в системе государственного контроля // Налоги и налогообложение. – 2023. – № 2. DOI: 10.7256/2454-065X.2023.2.40485 EDN: PWTNXL URL: [https://nbpublish.com/library\\_read\\_article.php?id=40485](https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=40485)

**Налоговый контроль за налогообложением прибыли контролируемых иностранных компаний: правовые особенности и место в системе государственного контроля****Купин Максим Сергеевич**

аспирант Департамента международного и публичного права Юридического факультета Финансового университета при Правительстве Российской Федерации

125167, Россия, г. Москва, ул. Пр-кт ленинградский, 49/2

✉ [maximkupin@yandex.ru](mailto:maximkupin@yandex.ru)[Статья из рубрики "Налоговое администрирование"](#)**DOI:**

10.7256/2454-065X.2023.2.40485

**EDN:**

PWTNXL

**Дата направления статьи в редакцию:**

12-04-2023

**Дата публикации:**

19-04-2023

**Аннотация:** В статье рассматриваются правовые особенности осуществления налогового контроля за налогообложением прибыли контролируемых иностранных компаний и определяется место такого контроля в системе государственного контроля. Автор подробно рассматривает такие аспекты темы как соотношение налогового контроля с государственным финансовым контролем и соотношение последнего с государственным контролем и государственным управлением; особенности осуществления налоговых проверок в рассматриваемой сфере (камеральных налоговых проверок); полномочия налоговых органов по запросу документов от контролирующих иностранные компании лиц с учетом последних изменений налогового законодательства в данной части. Особое внимание уделяется правовому обеспечению налогового контроля в данной сфере, освобождениям прибыли контролируемых иностранных компаний от налогообложения в России и состоянию текущей правоприменительной практики в данной сфере. Для исследования указанной проблематики использовались как общенаучные методы познания (анализ, синтез, дедукция), так и частные

специально-юридические методы познания (формально-юридический метод, метод правовой статистики). Использование совокупности указанных методов позволило автору прийти, в частности, к следующим общим выводам: налоговый контроль за налогообложением прибыли контролируемых иностранных компаний является разновидностью государственного финансового контроля, который в свою очередь является одной из форм осуществления государственного управления; осуществление указанного контроля имеет свои правовые особенности: так, камеральная налоговая проверка может быть начата и проведена без представления налоговой декларации; полномочия налогового органа в части запроса информации (документов) от контролирующих лиц были существенно расширены; целесообразно структурировать основания освобождения от налогообложения и предусмотреть конкретный список подтверждающих такие основания документов (информации). Новизна исследования заключается в расширении теоретических представлений в исследуемой сфере общественных отношений и раскрывается в представленных автором выводах.

#### **Ключевые слова:**

налогообложение, налоговый контроль, государственный финансовый контроль, государственный контроль, налоговый орган, налоговая проверка, контролируемая иностранная компания, контролирующее лицо, прибыль, иностранная компания

Налогообложение прибыли контролируемых иностранных компаний (далее – КИК) было введено в российское законодательство о налогах и сборах (Налоговый кодекс Российской Федерации [\[1, 2\]](#), далее – Кодекс) в 2015 году. Тем не менее, многие аспекты правового обеспечения налогового контроля в данной сфере не получили своего рассмотрения в отечественной науке налогового права, в связи с чем видится актуальным рассмотрение с теоретической точки зрения правовых особенностей осуществления указанного контроля, определение места такого контроля в системе государственного контроля, а также исследование иных связанных с этим правовых аспектов. Рассмотрим указанные аспекты более подробно далее и начнем с определения места налогового контроля за налогообложением прибыли КИК в системе государственного контроля.

Государственный контроль выступает в качестве одной из форм осуществления государственного управления. Отдельные исследователи также отмечают наличие в природе государственного финансового контроля свойств государственного управления [3 с. 38-44, 4 с. 407-434]. Так, Юков М. К. указывает, что финансовый контроль можно охарактеризовать как «разновидность государственно-властных полномочий, осуществляемых органом государства в публично-правовом порядке» [\[5, с. 173\]](#). В доктрине понятия контроль и надзор, как правило, упоминаются в синонимичном значении, хотя отдельные авторы указывают на разность данных понятий, отмечая, что если между субъектами отсутствует административно-властное подчинение, то такую деятельность скорее следует характеризовать с правовой точки зрения в качестве надзора. В действующем законодательстве термины также, как правило, не разграничиваются [\[6, с. 15\]](#). Так, в базовом законе (Федеральный закон от 31.07.2020 № 248-ФЗ «О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации» [\[7\]](#)) под государственным контролем (надзором) понимается «деятельность контрольных (надзорных) органов, направленная на предупреждение, выявление и пресечение нарушений обязательных требований ...» (ст. 1). При этом под действие

указанного закона формально не подпадает осуществление налогового контроля и государственного финансового контроля и муниципального финансового контроля, контроля за использованием средств государственными корпорациями (ст. 2).

Можно отметить, что государственный финансовый контроль выступает одним из видом государственного контроля и направлен на соблюдение законодательства при осуществлении финансовой деятельности органов публичной власти. Иными словами, такой контроль направлен на проверку соблюдения финансового законодательства и на то, как используются соответствующие финансовые фонды органов публичной власти. В доктрине финансового права указанный контроль определяется как контроль со стороны уполномоченных органов за законностью действий при аккумулировании, распределении, перераспределении и использовании финансовых фондов органов публичной власти в целях проведения эффективной финансовой политики [\[8, с. 112\]](#). Принято, что государственный финансовый контроль, являясь видом государственного контроля и институтом финансового права (общей его части) [\[9, с. 127-131\]](#), направлен на достижение стоящих перед государством публичных задач и в этом свойстве может рассматриваться в качестве средства реализации внутренней политики государства.

По видам в зависимости от времени проведения финансовый контроль в доктрине финансового права принято делить на предварительный, текущий и последующий [\[10, с. 63\]](#). Отдельные авторы указывают на отсутствие необходимости выделения текущего контроля в качестве самостоятельного вида финансового контроля [\[11, с. 141\]](#), однако в доктрине финансового права такой подход не получил широкого распространения.

Также отдельные авторы выделяют инициативный (необязательный) и обязательный финансовый контроль [\[11, с. 156\]](#). Принято также классифицировать финансовый контроль в зависимости от субъектов и сферы его осуществления (контроль со стороны представительных органов публичной власти; контроль со стороны Президента Российской Федерации; контроль органов публичной власти общей компетенции; контроль финансово-кредитных органов; контроль ведомственный и внутрихозяйственный; общественный контроль; и аудиторский контроль) [\[12, с. 412\]](#). В зависимости от сферы можно выделить, например, следующие виды: налоговый контроль; бюджетный контроль; банковский контроль; контроль за страховой деятельностью; валютный контроль.

Налоговый контроль, как было отмечено до этого, является одним из видов государственного финансового контроля и требует постоянного осмыслиения происходящих правовых преобразований в данной сфере и используемых организационно-правовых механизмов для осуществляемых государством налоговых изъятий, которые обуславливаются текущим уровнем развития налоговых отношений и постоянным совершенствованием правового регулирования в сфере налогообложения [\[13, с. 15\]](#). Кодекс определяет налоговый контроль в качестве деятельность уполномоченных органов (налоговых органов) по контролю за соблюдением налогоплательщиками и другими субъектами налогового права, подпадающими под сферу действия налогового контроля, законодательства о налогах и сборах, осуществляющую в определенном порядке, который закреплен в Кодексе (абз. 1 п. 1 ст. 82 Кодекса). Отдельные авторы в целом исходят из похожего к легальному определению понятия налогового контроля [\[14, с. 17; 15, с. 47; 16, с. 108\]](#).

Налоговые органы, осуществляя налоговый контроль, опираются в своей деятельности

на различные документы (информацию), в том числе предоставляемую самим налогоплательщиком. Налоговая отчетность выступает в данном случае одним из основных источников информации на начальном этапе осуществления налогового контроля. По мнению Евтеева М. Ю., «налоговая декларация является своеобразной формой отчетности налогоплательщиков, на основании которой налоговые органы осуществляют контроль за правильностью исчисления налогов» [\[17, с. 1\]](#). Согласимся с указанной трактовой форм налоговой отчетности применительно к рассматриваемой нами теме, поскольку, действительно, отправной точкой для осуществления налогового контроля в большинстве случаев выступают именно документы (налоговая отчетность), которые с определенной установленной в законодательстве о налогах и сборах периодичностью представляется налогоплательщиками в налоговые органы. Реут А. В. рассматривает основания проведения налоговых проверок в качестве элемента процедуры налогового контроля и указывает, что для камерального контроля основанием будет выступать сам факт подачи налоговой декларации, в то время как для выездного контроля такое основание должно быть специально регламентировано [\[18, с. 10-14\]](#). В данном случае автор делает акцент на основаниях, которые являются инициирующими для целей осуществления налоговыми органами налогового контроля.

Стоит отметить, что проведение камерального контроля (КНП) в рассматриваемой нами сфере (налогообложение прибыли КИК) имеет свои правовые особенности [\[19, с. 52-62\]](#). Так, Кодексом предусмотрено, что в случае, если налоговая декларация не представлена контролирующим лицом иностранной организации в установленный срок, налоговый орган вправе провести КНП на основе имеющихся у них документов (информации) о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках в течение трех месяцев со дня истечения срока представления такой налоговой декларации (абз. 2 п. 2 ст. 88 Кодекса). Иными словами, камеральная налоговая проверка может проводиться без представления налоговой декларации, что отличается от общего порядка проведения КНП.

По нашему мнению, это можно обосновать следующим. Во-первых, налоговый орган мог инициировать международный налоговый запрос и получить финансовую отчетность КИК от иностранного налогового органа (финансовая отчетность — основной способ определения прибыли (убытка) для российских налоговых целей в части КИК). Во-вторых, такую отчетность налоговый орган мог получить от других контролирующих лиц (например, когда два российских лица совместно владеют иностранной компанией и одно отчиталось о такой компании с представлением в налоговый орган финансовой отчетности, а другое лицо такую отчетность не представило).

По мнению Ильина А. Ю., формы и методы налогового контроля, составляющие механизм налогового контроля, предопределяют в целом эффективность налогового контроля, если соответствующие формы и методы были правильно выбраны налоговыми органами [\[20, с. 28-34\]](#). Это особенно важно в исследуемой нами сфере. Отдельные авторы также отмечают, что требования к качеству законодательной (нормативной) базы в сфере налогообложения прибыли КИК возрастают [\[21, с. 59-63\]](#). Считаем данный тезис разумным и также указываем на необходимость совершенствования правового обеспечения в данной сфере, что позволит повысить эффективность работы налоговых органов в рамках налогового контроля.

Говоря о правовом обеспечении налогового контроля в данной сфере, видится необходимым отметить следующее. В правовое обеспечение налогового контроля за

налогообложением прибыли КИК должны включаться не только процедурно-процессуальные нормы (нормы о порядке осуществления налогового контроля), но и материально-правовые нормы, регулирующие непосредственно сам порядок налогообложения прибыли КИК, поскольку без последних норм невозможно обеспечить с правовой точки зрения эффективное осуществление налогового контроля в данной сфере. Так как при осуществлении такого контроля налоговые органы в первую очередь руководствуются нормами в части порядка налогообложения прибыли КИК, а нормы в части порядка осуществления налогового контроля являются в данном случае базовым элементом любого налогового контроля безотносительно специфики рассматриваемых общественных отношений. Можно констатировать, что правила (нормы) о налогообложении прибыли КИК в данном случае выступают в качестве основы правового обеспечения налогового контроля в данной сфере и контроль за соблюдением которых является основной целью налогового контроля в данной сфере. Что также подтверждается легальным определением налогового контроля, из которого видно, что контроль в первую очередь осуществляется «за соблюдением законодательства о налогах и сборах» (п. 1 ст. 82 Кодекса).

Так, прибыль КИК освобождается от налогообложения на уровне налогоплательщика — контролирующего лица в России, если в отношении такой компании выполняется хотя бы одно из условий (оснований), установленных п. 1 ст. 25.13-1 Кодекса, которые не однородны по своей структуре и не всегда могут рассматриваться в качестве налоговых льгот. Основания для освобождения прибыли можно классифицировать на качественные (нерасчетные) и количественные (расчетные): количественные показатели подразумевают, что для их выполнения необходимо осуществить расчет соответствующих показателей, чтобы выполнить (подтвердить) условия освобождения, в то время как качественные показатели такого расчета не подразумевают (освобождаются в силу существования определенных обстоятельств). Учитывая, что применение указанных освобождений широко распространено на практике, налоговые органы, осуществляя налоговый контроль за налогообложением прибыли КИК, должны с особой внимательностью подходить к этому вопросу и оценивать возможность применения налогоплательщиками — контролирующими лицами данных освобождений с учетом как имеющихся фактических обстоятельств, так и правовых оснований для применения таких освобождений.

Для применения таких освобождений контролирующие лица должны представить в налоговый орган пакет подтверждающих документов, при этом конкретный перечень документов Кодексом не установлен. Для целей упрощения администрирования и осуществления налоговыми органами налогового контроля представляется, что необходимо структурировать основания для освобождения прибыли КИК от налогообложения в России и предусмотреть конкретный список документов, которые подтверждали бы выполнение налогоплательщиками условий для конкретного освобождения. Это также позволило бы повысить для налогоплательщиков степень определенности в части того, что ожидают налоговые органы для подтверждения соответствующих условий и оснований, учитывая установленную ответственность за непредставлением таких документов по запросу налогового органа.

Полагаем целесообразным остановиться также на специальном порядке истребования у контролирующих лиц документов в отношении прибыли КИК и применяемых освобождений, который можно рассматривать в качестве одного из методов налогового контроля в данной сфере. Принятым относительно недавно законом расширяется перечень полномочий налоговых органов в части налогового контроля за определением

налогоплательщиками прибыли КИК и применяемыми контролирующими лицами освобождениями от налогообложения прибыли КИК в России<sup>[22]</sup>. Кодекс дополняется статьей 25.14-1 «Истребование у налогоплательщиков — контролирующих лиц документов в отношении контролируемых ими иностранных компаний». Так, в случае, если налогоплательщиком — контролирующим лицом (как физическим лицом, так и организацией) не представлены документы, необходимые для подтверждения соблюдения условий для освобождения прибыли КИК от налогообложения или документы, подтверждающие размер прибыли (убытка) КИК, должностное лицо налогового органа вправе истребовать указанные документы (п. 1 ст. 25.14-1 Кодекса). Соответственно, выделяется два типа документов, которые могут быть запрошены у контролирующих лиц: документы, связанные с расчетом налоговой базы (прибылью или убытком КИК); и документы, связанные с применяемыми освобождениями от налогообложения в России.

Представляется, что в отсутствие утвержденного перечня подтверждающих соответствующие освобождения документов, возможны злоупотребления со стороны налоговых органов, поскольку ими могут запрашиваться какие-либо дополнительные документы, которые не были представлены налогоплательщиком. *De facto* это будет сводиться к применению налоговыми органами профессионального суждения о списке необходимых подтверждающих документов. При этом соответствующие документы могут отсутствовать у налогоплательщика или на их запрос потребуется значительное время, что в конечном итоге приведет к возможности налогового органа привлечь налогоплательщика к ответственности по новой статьей (состав статьи формальной — достаточно непредставления запрашиваемых документов по запросу налогового органа). При этом, по мнению налогоплательщика, представленных ранее документов может быть достаточно для подтверждения выполнения условий применяемых освобождению.

Стоит отметить, что данная статья не была инкорпорирована законодателем в общую главу, регулирующую осуществление налоговыми органами налогового контроля (Главу 14 «Налоговый контроль»). В связи с чем данная статья *de facto* имеет самостоятельное значение — осуществление запросов в рамках новой статьи может осуществляться налоговыми органами вне рамок осуществления налоговых проверок и даже проведения в отношении отдельных налогоплательщиков налогового мониторинга. Запрос также не ограничивается глубиной камеральных и выездных налоговых проверок — он может направляться вне зависимости от проведения или не проведения таких проверок в отношении налогоплательщика. Представляется, что указанное обстоятельство говорит о повышении значения сферы налогового контроля в отношении налогообложения прибыли КИК, а также о желании законодателя предоставить налоговым органам дополнительные (расширенные) правовые механизмы (методы налогового контроля), с помощью которых можно было бы осуществлять мероприятия налогового контроля в отношении налогоплательщиков — контролирующих лиц.

Для обеспечения действия данной нормы о праве налоговых органов затребовать информацию о КИК вне рамок налоговых проверок, был введен новый вид ответственности за непредставление налоговому органу документов по запросу в рамках статьи 25.14-1 или представление таких документов с заведомо недостоверными сведениями. Данный состав является формальным. За данное нарушение предусмотрена налоговая санкция в виде денежного взыскания (штрафа) в размере 1 миллиона рублей (п. 1.1-1 ст. 126 Кодекса). Стоит отметить, что размер штрафа, если его сравнивать с ответственностью за непредставление документов по КИК вместе с декларацией или уведомлением о КИК, повышен вдвое, что говорит о большей общественной опасности

указанного налогового правонарушения сточки зрения законодателя. Однако такая дифференциация ответственности скорее представляется необоснованной, поскольку *de facto* объективная сторона указанных налоговых правонарушений является сходной — непредставление документов для целей осуществления налогового контроля. Так, например, общее нарушение в виде непредставления налоговому органу документов и иных сведений в срок по п. 1 ст. 126 Кодекса предусматривает за собой санкцию в виде штрафа в размере 200 руб. за каждый непредставленный документ. Непредставление налоговым агентом расчета суммы НДФЛ влечет взыскание штрафа а размере 1 тыс. руб. (п. 1.2 ст. 126 Кодекса). Непредставление сведений о налогоплательщике по запросу налогового органа влечет взыскание штрафа в размере 10 тыс. руб. с организаций и 1 тыс. руб. с физического лица (п. 2 ст. 126 Кодекса). Таким образом, из сопоставления указанных санкций по аналогичным налоговым правонарушениям, выражющимся в непредставлении документов либо сведений (информации) налоговому органу, можно сделать вывод, что ответственность по п. 1.1-1 ст. 126 Кодекса существенно превышает аналогичную ответственность (в отношении от 100 до 5 тыс. раз в сторону превышения). Видится, что ответственность за указанное налоговое правонарушение должна быть снижена и приведена в соответствии с ответственностью за аналогичные виды налоговых правонарушений.

С точки зрения текущей правоприменительной практики в данной сфере можно отметить, что она только начинается развиваться. Одним из первых судебных дел (2017 год), рассмотренных в России и связанных с правилами налогообложения прибыли КИК (имеющим базовую методологическую основу), является дело АО «Экспоцентр» [23], которое было связано с непредставлением уведомления о КИК по причине наличия у иностранной компании негативного финансового результата (убытка) за соответствующий финансовый год (после чего в Кодекс были внесены изменения). В целом правоприменительная практика в части правил о налогообложении прибыли КИК может, как представляется, развиваться по двум основным направлениям: 1) споры, связанные с формальными требованиями и процессуальными обязанностями налогоплательщика (необходимость подачи соответствующей налоговой отчетности); 2) споры, связанные с непосредственно определением налоговой обязанности налогоплательщика — суммы налоговой базы и суммы налога к уплате (порядок расчета прибыли и убытка для целей правил, определение корректировок, применимость применяемых и заявляемых освобождение и прочее). С учетом имеющейся в настоящее время правоприменительной практики (не более 50 дел суммарно по арбитражным судам и судам общей юрисдикции) можно сделать вывод, что в настоящее время известна только практика по первому направлению (обязанности в части подачи налоговой отчетности); дел, связанных с расчетом прибыли КИК, нет. Имеющиеся дела в основном связаны со штрафами за нарушение установленного порядка и сроков представления уведомлений о КИК либо уведомлений об участии в иностранных организациях [24, 25, 26, 27]. Видится, что с развитием и улучшением качества налогового контроля в данной сфере в судебной практике могут появиться какие-либо подвижки (развитие).

Таким образом, подводя итог всему изложенному выше, можно сделать, в частности, следующие общие выводы. Налоговый контроль за налогообложением прибыли КИК является разновидностью государственного финансового контроля, который в свою очередь является одной из форм осуществления государственного управления. осуществление налогового контроля в данной сфере имеет свои правовые особенности: так, КНП может быть начата и проведена без представления налоговой декларации; полномочия налогового органа в части запроса информации (документов) от

контролирующих лиц были существенно расширены (направление запросов может осуществляться налоговым органом вне рамок осуществления налоговых проверок и проведения в отношении налогоплательщика налогового мониторинга). Целесообразно предусмотреть конкретный список документов, которые подтверждали бы выполнение налогоплательщиками условий для конкретного освобождения. Размер штрафа за налоговое правонарушение, предусмотренное п. 1.1-1 ст. 126 Кодекса, должен быть снижен и приведен в соответствие с размерами налоговых санкций за аналогичные с точки зрения объективной стороны налогового правонарушения виды налоговых правонарушений. Судебная практика в данной сфере только начинает развиваться, отсутствует второе направление судебной практики — споры, связанные с непосредственно определением налоговой обязанности налогоплательщика.

## Библиография

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.03.2023).
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.03.2023).
3. Громова З. Е. Счетная палата Российской Федерации в системе органов государственного контроля: административно-правовые аспекты // Административное право и процесс. 2022. № 12.
4. Пешкова Х. В. Бюджетное устройство государства (российская правовая концепция): дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2014.
5. Юкова М. К. Предприятие. Закон. Управление / под ред. М. К. Юкова. М.: Юрид. лит., 1989.
6. Садовская Т. Д. Правовые и организационные аспекты совершенствования налогового контроля в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. Тюмень, 2007.
7. Федеральный закон от 31.07.2020 № 248-ФЗ «О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации» // СЗ РФ. 2020. № 31. Часть I. Ст. 5007.
8. Грачева Е. Ю. Государственный финансовый контроль: состояние, проблемы и перспективы: материалы науч.-практ. конф. М. : Изд. дом «Финансовый контроль», 2002.
9. Соколова Э. Д. Роль финансового контроля в управлении развитым социалистическим обществом // Сборник Международного симпозиума финансовых специалистов социалистических стран. Галле, май 1983 г., Мартин Лютер Университет, 1984.
10. Горбунова О. Н. Финансовое право : учебник / под ред. О. Н. Горбуновой. М.: Юристъ, 1996.
11. Крохина Ю. А. Финансовое право России : учебник. 3-е изд., перераб. и доп. М. : Норма, 2008.
12. Химичева Н. И. Финансовое право : учебник / отв. ред. Н. И. Химичева. 5-е изд., перераб. и доп. М. : Норма, 2012.
13. Лапина М. А. Административная юрисдикция налоговых органов : учебник / под ред. М. А. Лапиной. М., 2012.
14. Нестеров Г. Г. Развитие механизмов налогового контроля в системе обеспечения экономической безопасности: Автореф. дис. ... д-ра экон. наук. М., 2010.
15. Малис Н. И., Грундел Л. П. Новые направления налогового контроля и доходная

- база бюджетов всех уровней // Финансы. 2014. № 10.
16. Брызгалин А. В., Ильиных Д. А. Налоговый контроль // Налоги и финансовое право. 2011. № 5.
17. Евтеева М. Ю. Практика рассмотрения дел, связанных с применением санкций по части первой Налогового кодекса Российской Федерации // Вестник ВАС РФ, № 4, 2001.
18. Реут А. В. К вопросу о законодательном уровне установления процедур государственного финансового контроля // Финансовое право. 2014. № 4.
19. Новиков С. Г. Налогообложение прибыли контролируемых иностранных компаний // Налоговая проверка. 2015. № 2.
20. Ильин А. Ю. Юридическое содержание видов, форм и методов налогового контроля // Финансовое право. 2014. № 1.
21. Гончаров К. Д. Регулирование налогообложения контролируемых иностранных компаний: предпосылки для реформирования // Экономика и бизнес: теория и практика. 2021. № 11-2.
22. Федеральный закон от 09.11.2020 № 368-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» // СЗ РФ. 2020. № 46. Ст. 7212.
23. Определение Верховного Суда Российской Федерации от 12 декабря 2018 года № 305-КГ18-20434 по делу А40-178867/2017 // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.03.2023).
24. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 19.09.2022 № Ф05-21489/2022 по делу № А40-263897/2021 // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.03.2023).
25. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 14.09.2020 № Ф05-13074/2020 по делу № А40-301221/2019 // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.03.2023).
26. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 22.05.2020 № Ф05-20151/2018 по делу № А40-1524/2018 // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.03.2023).
27. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 12.03.2020 № Ф05-24583/2019 по делу № А40-49647/2019 // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.03.2023)

## Результаты процедуры рецензирования статьи

В связи с политикой двойного слепого рецензирования личность рецензента не раскрывается.

Со списком рецензентов издательства можно ознакомиться [здесь](#).

### РЕЦЕНЗИЯ

на статью на тему «Налоговый контроль за налогообложением прибыли контролируемых иностранных компаний: правовые особенности и место в системе государственного контроля».

Предмет исследования.

Предложенная на рецензирование статья посвящена актуальным вопросам правового регулирования отношений по поводу налогового контроля за налогообложением прибыли контролируемых иностранных компаний. Автор выявляет некоторые

теоретические и практические проблемы, возникающие в данной сфере. В качестве предмета исследования выступили нормы законодательства, мнения ученых, материалы судебной практики.

#### Методология исследования.

Цель исследования прямо в статье не заявлена. При этом она может быть ясно понята из названия и содержания работы. Цель может быть обозначена в качестве рассмотрения и разрешения отдельных проблемных аспектов вопроса о правовом регулировании отношений по поводу налогового контроля за налогообложением прибыли контролируемых иностранных компаний. Исходя из поставленных цели и задач, автором выбрана методологическая основа исследования.

В частности, автором используется совокупность общенаучных методов познания: анализ, синтез, аналогия, дедукция, индукция, другие. В частности, методы анализа и синтеза позволили обобщить и разделить выводы различных научных подходов к предложенной тематике, а также сделать конкретные выводы из материалов судебной практики.

Наибольшую роль сыграли специально-юридические методы. В частности, автором активно применялся формально-юридический метод, который позволил провести анализ и осуществить толкование норм действующего законодательства (прежде всего, норм Налогового кодекса РФ). Например, следующий вывод автора: «Кодекс определяет налоговый контроль в качестве деятельность уполномоченных органов (налоговых органов) по контролю за соблюдением налогоплательщиками и другими субъектами налогового права, подпадающими под сферу действия налогового контроля, законодательства о налогах и сборах, осуществляемую в определенном порядке, который закреплен в Кодексе (абз. 1 п. 1 ст. 82 Кодекса)».

Следует положительно оценить возможности эмпирического метода исследования, связанного с изучением материалов судебной практики. Так, отметим следующие рассуждения автора статьи: «С точки зрения текущей правоприменительной практики в данной сфере можно отметить, что она только начинается развиваться. Одним из первых судебных дел (2017 год), рассмотренных в России и связанных с правилами налогообложения прибыли КИК (имеющим базовую методологическую основу), является дело АО «Экспоцентр» [23], которое было связано с непредставлением уведомления о КИК по причине наличия у иностранной компании негативного финансового результата (убытка) за соответствующий финансовый год (после чего в Кодекс были внесены изменения). В целом правоприменительная практика в части правил о налогообложении прибыли КИК может, как представляется, развиваться по двум основным направлениям: 1) споры, связанные с формальными требованиями и процессуальными обязанностями налогоплательщика (необходимость подачи соответствующей налоговой отчетности); 2) споры, связанные с непосредственно определением налоговой обязанности налогоплательщика — суммы налоговой базы и суммы налога к уплате (порядок расчета прибыли и убытка для целей правил, определение корректировок, применимость применяемых и заявляемых освобождение и прочее). С учетом имеющейся в настоящее время правоприменительной практики (не более 50 дел суммарно по арбитражным судам и судам общей юрисдикции) можно сделать вывод, что в настоящее время известна только практика по первому направлению (обязанности в части подачи налоговой отчетности); дел, связанных с расчетом прибыли КИК, нет. Имеющиеся дела в основном связаны со штрафами за нарушение установленного порядка и сроков представления уведомлений о КИК либо уведомлений об участии в иностранных организациях [24, 25, 26, 27]. Видится, что с развитием и улучшением качества налогового контроля в данной сфере в судебной практике могут появиться какие-либо подвижки (развитие)».

Таким образом, выбранная автором методология в полной мере адекватна цели исследования, позволяет изучить все аспекты темы в ее совокупности.

#### Актуальность.

Актуальность заявленной проблематики не вызывает сомнений. Имеется как теоретический, так и практический аспекты значимости предложенной темы. С точки зрения теории тема правового регулирования отношений по поводу налогового контроля за налогообложением прибыли контролируемых иностранных компаний сложна и неоднозначна. Как правильно отмечает автор статьи, «многие аспекты правового обеспечения налогового контроля в данной сфере не получили своего рассмотрения в отечественной науке налогового права, в связи с чем видится актуальным рассмотрение с теоретической точки зрения правовых особенностей осуществления указанного контроля, определение места такого контроля в системе государственного контроля, а также исследование иных связанных с этим правовых аспектов».

Тем самым, научные изыскания в предложенной области стоит только поприветствовать.

#### Научная новизна.

Научная новизна предложенной статьи не вызывает сомнений. Во-первых, она выражается в конкретных выводах автора. Среди них, например, такой вывод: «Налоговый контроль за налогообложением прибыли КИК является разновидностью государственного финансового контроля, который в свою очередь является одной из форм осуществления государственного управления. Осуществление налогового контроля в данной сфере имеет свои правовые особенности: так, КНП может быть начата и проведена без представления налоговой декларации; полномочия налогового органа в части запроса информации (документов) от контролирующих лиц были существенно расширены (направление запросов может осуществляться налоговым органом вне рамок осуществления налоговых проверок и проведения в отношении налогоплательщика налогового мониторинга). Целесообразно предусмотреть конкретный список документов, которые подтверждали бы выполнение налогоплательщиками условий для конкретного освобождения».

Указанный и иные теоретические выводы могут быть использованы в дальнейших научных исследованиях.

Во-вторых, автором предложены идеи по совершенствованию действующего законодательства. Приведенные выводы могут быть актуальны и полезны для правотворческой деятельности.

Таким образом, материалы статьи могут иметь определенных интерес для научного сообщества с точки зрения развития вклада в развитие науки.

#### Стиль, структура, содержание.

Тематика статьи соответствует специализации журнала «Налоги и налогообложение», так как она посвящена правовым проблемам, связанным с регулирование отношений по поводу налогового контроля.

Содержание статьи в полной мере соответствует названию, так как автор рассмотрел заявленные проблемы, достиг цели исследования.

Качество представления исследования и его результатов следует признать в полной мере положительным. Из текста статьи прямо следуют предмет, задачи, методология и основные результаты исследования.

Оформление работы в целом соответствует требованиям, предъявляемым к подобного рода работам. Существенных нарушений данных требований не обнаружено.

### Библиография.

Следует высоко оценить качество использованной литературы. Автором активно использована литература, представленная авторами из России (Громова З.Е., Пешкова Х.В., Юкова М.К., Малис Н.И., Грундел Л.П., Брызгалин А.В., Ильиных Д.А. и другие) Многие из цитируемых ученых являются признанными учеными в области налогового права. Хотело бы отметить использование автором большого количества материалов судебной практики, что позволило придать исследованию правоприменительную направленность.

Таким образом, труды приведенных авторов соответствуют теме исследования, обладают признаком достаточности, способствуют раскрытию различных аспектов темы.

### Апелляция к оппонентам.

Автор провел серьезный анализ текущего состояния исследуемой проблемы. Все цитаты ученых сопровождаются авторскими комментариями. То есть автор показывает разные точки зрения на проблему и пытается аргументировать более правильную по его мнению.

### Выводы, интерес читательской аудитории.

Выводы в полной мере являются логичными, так как они получены с использованием общепризнанной методологии. Статья может быть интересна читательской аудитории в плане наличия в ней систематизированных позиций автора применительно к заявленным вопросам.

На основании изложенного, суммируя все положительные и отрицательные стороны статьи

«Рекомендую опубликовать»

**Налоги и налогообложение***Правильная ссылка на статью:*

Титоренко С.К. — Правовое регулирование налогообложения доходов физических лиц по операциям с цифровыми правами (криптовалютами) // Налоги и налогообложение. – 2023. – № 2. DOI: 10.7256/2454-065X.2023.2.40517 EDN: TADXTQ URL: [https://nbpublish.com/library\\_read\\_article.php?id=40517](https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=40517)

**Правовое регулирование налогообложения доходов физических лиц по операциям с цифровыми правами (криптовалютами)****Титоренко Семён Константинович**

преподаватель, Департамент международного и публичного права, Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации

125167, Россия, г. Москва, Ленинградский пр-т, 49/2

✉ [titorenko96.st@gmail.com](mailto:titorenko96.st@gmail.com)



[Статья из рубрики "Налогообложение физических лиц"](#)

**DOI:**

10.7256/2454-065X.2023.2.40517

**EDN:**

TADXTQ

**Дата направления статьи в редакцию:**

18-04-2023

**Дата публикации:**

30-04-2023

**Аннотация:** В статье рассматриваются особенности правового регулирования налогообложения операций физических лиц с цифровыми правами в Российской Федерации. Проведено исследование нормативно-правового регулирования, Российской Федерации, а также исследование нормативно-правового регулирования зарубежных стран (на примере Республики Франция и Федеративной Республики Германия), в части регулирования оборота цифровых прав. В результате исследования автором выделен пробел в правовом регулировании налогообложения цифровых прав в Российской Федерации, при определении системы налоговых льгот по операциям с цифровыми правами. Актуальность. Общественные отношения, возникающие в связи с оборотом цифровых прав урегулированы Гражданским кодексом РФ, при этом ни законодательство, ни правоприменительной практикой не определены, особенности налогообложения доходов физических лиц, по операциям с цифровыми правами. В связи с чем, необходимо выделить особенности правового регулирования налогообложения доходов физических лиц по операциям с цифровыми правами и

определить применимы ли данные особенности к правовому регулированию налогообложения доходов физических лиц по операциям с цифровыми правами в Российской Федерации. Проблема заключается в том, что в законодательстве Российской Федерации отсутствует правовое регулирование налогообложения доходов физических лиц по операциям с цифровыми правами. Цель. Исследовать опыт зарубежного законодательства и нормативно-правовое регулирование Российской Федерации и выявить проблемы правового регулирования налогообложения доходов физических лиц по операциям физических лиц с цифровыми правами. Методы: формально-юридический, сравнительно-правовой. Научная новизна. Ранее исследование в сфере применения налоговых льгот при правовом регулировании налогообложения доходов физических лиц по операциям с цифровыми правами не проводились.

### **Ключевые слова:**

цифровые права, криптовалюты, система распределенных реестров, налогообложение, НДФЛ, налоговый контроль, зарубежное законодательство, блокчейн, Bitcoin, Ethereum

В Российской Федерации введен Федеральный закон от 14.07.2022 № 324-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации»[\[1\]](#) о налогообложении цифровых финансовых активов и цифровых прав, включающих одновременно цифровой финансовый актив и утилитарное цифровое право (далее – «ЦФА»).

Особенностью правового регулирования оборота криптовалюты в Российской Федерации является создание отдельного закона, направленного на комплексное регулирование оборота криптовалют. Так, с 1 января 2021 г. Вступил в силу Федеральный закон от 31.07.2020 № 259-ФЗ «О цифровых финансовых активах, цифровой валюте и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации»[\[2\]](#) (далее – «Закон о ЦФА») введение данного закона подтвердило правовой статус токена и как следствие стало основанием для исчисления и уплаты налогов по операциям совершаемым с токенами, в части налогообложения доходов, полученных от оборота криптовалют, вопрос остается дискуссионным, поскольку понятие «цифровая валюта» не является тождественным научно-техническому понятию криптовалюты.

При этом остается открытым вопрос, применимы ли нормы Закона о ЦФА к отношениям по обороту криптовалют.

Закон о ЦФА выделяет два основных объекта:

- цифровые финансовые активы;
- цифровые валюты.

Ни один из объектов не соответствует основным признакам криптовалют, которые выделяются учеными-правоведами [\[3, 4, 5, 6\]](#). В связи с этим автор отмечает, что понятие криптовалют в отечественном законодательстве не закреплено.

Данный законодательный пробел влечет существенные последствия для правового регулирования налогообложения доходов физических лиц, получаемых по операциям с криптовалютами.

Автор полагает, что основные признаки криптовалют должны исследоваться как техническими специалистами, так и учеными-правоведами для их надлежащего закрепления в отечественном законодательстве в целях развития цифровой экономики в стране.

Кроме названных терминов, в ст. 141.1 ГК РФ закреплен термин цифровое право. Цифровое право является базовым понятием и закрепляет основные свойства любого актива, оборот которого осуществляется в системе распределенных реестров: криптовалюта, токен, служебный токен и т.д.

В частности, понятие ЦФА определяется как особый вид цифрового права, что следует из определения, закрепленного Законом о ЦФА.

Из существенных признаков, которые входят в понятие цифрового права и свойственны криптовалютам, токенам и т.д. являются:

- обязательственные и иные права;
- содержания и условия определяются определенной информационной системой;
- распоряжение цифровым правом возможно только в рамках информационной системы без обращения к третьему лицу.

Наиболее популярные виды криптовалют соответствуют перечню признаков, закрепленных в определении цифровых прав в ст. 141.1 ГК РФ [\[7\]](#):

- Bitcoin (BTC);
- Ethereum (ETH);
- Litecoin (LTC) и т.д.

Однако, криптовалюта обладает существенной особенностью, которая не закреплена в законодательстве, в частности, определением цифровых прав не охватывается способ первоначального начисления криптовалют и не выделены характерные черты выделяющие криптовалюты при сравнительном анализе с другим объектом, оборот которого возможен исключительно на базе систем распределенных реестров – токеном (цифровой финансовый актив).

Автор считает, что понятие цифровых прав может применяться к отношениям по обороту криптовалют, но это не отменяет необходимость закрепления в законе более полного определения криптовалют.

При этом, необходимо выделить позиции ученых, которые уже проводили исследования в сфере соотношения понятий ЦФА, цифровая валюта, цифровое право и криптовалюта.

Так, К.Б. Раздорожный [\[8\]](#), выделив основные признаки криптовалют пришел к выводу, что цифровой финансовый актив закрепляет признаки криптовалют.

Ю.В. Малкова и А.В. Тихонова [\[9\]](#) указывают что обобщенное понятие «криптовалюта» закреплено в законе в двух категориях «цифровая валюта» и «цифровой финансовый актив», которые представляют собой имущество и имущественные права соответственно.

А.А. Арямов, Е.О. Руева и А.А. Чигак [\[10\]](#) не соотносят понятие цифрового права с криптовалютой или токеном.

Автор считает, что понятие цифровых прав применимо к отношениям, возникающим в процессе налогообложения доходов физических лиц по операциям с криптовалютами.

Так, согласно ст. 11 НК РФ, термины гражданского законодательства применяются в том значении, в котором они используются в соответствующей отрасли законодательства.

Вопрос классификации и квалификации объектов, оборот которых происходит на базе систем распределенных реестров, имеет непосредственное влияние на правовое регулирование налогообложения ЦФА и цифровых прав.

Так, ст. 214.11 НК РФ предусматривает полноценную систему правового регулирования налогообложения финансового результата, который выражается в доходах, уменьшенных на величину расходов, полученного физическим лицом по операциям с цифровыми финансовыми активами.

Относительно налогообложения доходов физических лиц, которые были получены по операциям с цифровыми правами, законодательство не предусматривает каких-либо особенностей налогообложения.

Следовательно, доходы физических лиц, которые были получены по операциям с цифровыми правами подлежат, налогообложению по общим ставкам налога на доходы физических лиц.

При этом опыт зарубежного правового регулирования налогообложения операций физических лиц с использованием криптовалют (цифровых прав) предполагает использование системы налоговых льгот, которые стимулируют развитие цифровой экономики.

Так, законодательство Республики Франция устанавливает необлагаемый налоговый минимум при исчислении налоговой базы по доходам от операций с криптовалютами (цифровыми правами) в размере 70 000,00 евро в год [\[11, 12, 13\]](#), а также предусматривает право физических лиц на уменьшение налоговой базы на сумму расходов, которые лицо понесло в процессе начисления криптовалют (цифровых прав) на свой счет [\[14, 15, 16, 17\]](#).

Аналогичная практика применяется в Федеративной Республике Германия, где лицам, осуществляющим основные операции, которые позволяют начислять физическому лицу криптовалюты (цифровые права) на свой счет в системе распределенных реестров, предоставлена система налоговых льгот. Физические лица, являющиеся резидентами или нерезидентами Федеративной Республики Германия вправе уменьшить налогооблагаемую базу на сумму понесенных расходов в процессе первоначального начисления криптовалют (цифровых прав) на счет физического лица в системе распределенных реестров [\[18, 19\]](#).

В случае Французской Республики и в случае Федеративной Республики Германия указанный подход определяется двумя существенными факторами:

- операции физических лиц с криптовалютами (цифровыми правами) невозможно отслеживать и контролировать;
- операции по первичному начислению криптовалют (цифровых прав) на счет физического лица в системе распределенных реестров позволяют поддерживать надлежащее качество функционирования системы распределенных реестров.

Рассмотрим более подробно.

Зарубежный законодатель предлагает стимулировать выявление операций с цифровыми правами посредством установления системы налоговых льгот, при наличии которых физическому лицу становится выгоднее декларировать полученный доход и существенно уменьшить налоговую базу.

Данный подход не является исключительным, так как аналогичный способ применялся отечественным законодателем при введении налога на профессиональный доход. В случае если у законодателя отсутствует объективная возможность по созданию комплексной системы контроля и надзора, применяется система налоговых льгот, которая стимулирует налогоплательщиков на раскрытие источников своих доходов.

Также зарубежный законодатель предоставляет налогоплательщику право уменьшить налоговую базу за счет вычета понесенных физическим лицом расходов при первичном начислении цифровых прав на счет физического лица в системе распределенных реестров.

Данный подход обосновывается исключительной важностью процессов начисления цифровых прав, поскольку данный процесс заменяет в системе распределенных реестров функции центрального контрагента. В данном случае на определенном отрезке времени именно отдельный участник системы распределенных реестров берет на себя обязательства по систематизации и учету всех операций в системе распределенных реестров вместо центрального контрагента в централизованной системе.

Система распределенных реестров основывается на возможности проведения операций без центрального контрагента. Но при таком подходе существуют особые издержки качества проводимых операций. В случае снижения количества ответственных участников системы скорость проводимых транзакций будет падать. Как следствие, привлекательность системы распределенных реестров будет снижаться.

Необходимо увеличение количества лиц (в т.ч. физических лиц), оказывающих услуги по проведению вычислительных операций.

Рассматривая зарубежный опыт, важно отметить, что аналогичные способы стимулирования развития цифровой среды уже применяются отечественным законодателем в отношении операций с ЦФА в соответствии со ст. 214.11 НК РФ.

Следовательно, зарубежный опыт может быть успешно применен в законодательстве о налогах и сборах Российской Федерации.

В заключение на основе проведенного исследования автор пришел к следующим выводам:

1. Необходимо установить необлагаемый налоговый минимум по операциям физических лиц с цифровыми правами (криптовалютами) в целях стимулирования раскрытия источников доходов;
2. Необходимо представить физическим лицам право по уменьшению налогооблагаемой базы на сумму понесенных расходов в процессе начисления цифровых прав (криптовалют) на счета физических лиц в системе распределенных реестров.

## **Библиография**

1. Федеральный закон от 14.07.2022 № 324-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую

- Налогового кодекса Российской Федерации»;
2. Федеральный закон от 31.07.2020 № 259-ФЗ «О цифровых финансовых активах, цифровой валюте и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации»;
  3. Хидзаев А. Т. Криптовалюта: правовые подходы к формированию понятия // Право и современные государства. 2014. №4. С.10-15;
  4. Долгиеva M. M. Операции с криптовалютами: актуальные проблемы теории и практики применения уголовного законодательства // Актуальные проблемы российского права. 2019. № 4(101) С. 128–138;
  5. Цинделiani И. А., Нигматулина Л. Б. Криптовалюта как объект гражданско-правового и финансово-правового регулирования // Финансовое право. 2018. № 7. С. 18–25;
  6. Егорова М. А., Ефимова Л. Г. Понятие криптовалют в контексте совершенствования российского законодательства // Lex russica. 2019. № 7(152). С. 130–139;
  7. Виды криптовалют-какие существуют и чем отличаются // URL: <https://www.binance.com/ru/> (дата обращения: 18.04.2023);
  8. Раздорожный, К.Б. Финансово-правовое регулирование цифровых финансовых активов в РФ и в зарубежных странах : диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук.-Москва, 2021.-С. 175;
  9. Малкова Ю.В., Тихонова А.В. К вопросу о налогообложении криптовалюты и цифровых активов: российский и зарубежный опыт. Экономика. Налоги. Право. 2020; 13(5): 141-153. DOI: 10.26794/1999-849X-2019-13-5-141-153;
  10. Арямов А.А., Руева Е.О., Чигак А.А. Цифровые права – новые горизонты или юридических тупик // Правосудие. 2020. Том 2, №1. С. 131-149. DOI: 10.37399/issn2686-9241/2020/1/131-149;
  11. Achats de Bitcoin: l'AMF et l'ACPR mettent en garde les épargnants. URL: <https://perma.cc/CM6Q-EGUH> (дата обращения: 18.04.2023);
  12. Loi no. 2019-486 du 22 mai 2019 relative à la croissance et la transformation des entreprises, May 23, 2019. URL: <https://perma.cc/X5D2-J33J> (дата обращения: 18.04.2023);
  13. Code monétaire et financier, art. L54-10-1. URL: <https://perma.cc/WQ2J-EZWW> ;
  14. Praicheux S., Vandenbussche J. L'investissement en actifs numériques, nouvelle opportunité de la loi PACTE // Les Echos Executives. 2019. Oct. 25. URL: <https://perma.cc/9SU2-BQFS> (дата обращения: 18.04.2023);
  15. Obtenir un agrément PSAN. AMF. 2020. Jan.
  16. URL: <https://perma.cc/4SZ9-FWZ3> (дата обращения: 18.04.2023); 16. Crypto-monnaies, crypto-actifs. Comment s'y retrouver? Ministère de l'économie, des finances et de la relance (Dec. 4, 2020). URL: <https://perma.cc/PQH4-P49X> (дата обращения: 18.04.2023);
  17. Desombre C. Comment déclarer ses cryptomonnaies aux impôts? // La Tribune. 2020. May 20.URL: <https://perma.cc/EH3U-A6Z2> (дата обращения: 18.04.2023);
  18. Bundesministerium der Finanzen [BMF], BMF-Schreiben. Umsatzsteuerliche Behandlung von Bitcoin und anderen sog. virtuellen Währungen; EuGH-Urteil vom 22. Oktober 2015, C-264/14, Hedqvist (BMF letter), Feb. 27, 2018, at 1 & 2. URL: <https://perma.cc/NMB8-6WYV> (дата обращения: 18.04.2023);
  19. Umsatzsteuer-Anwendungserlass [UStAE], Oct. 1, 2010, Bundessteuerblatt [BStBl] I at 846, as amended, 4.8.3, para. 3a.URL: <https://perma.cc/5MFR-PS7N> (дата обращения:

18.04.2023).

## Результаты процедуры рецензирования статьи

В связи с политикой двойного слепого рецензирования личность рецензента не раскрывается.

Со списком рецензентов издательства можно ознакомиться [здесь](#).

РЕЦЕНЗИЯ на статью на тему «Правовое регулирование налогообложения доходов физических лиц по операциям с цифровыми правами (криптовалютами)».

Предмет исследования. Предложенная на рецензирование статья посвящена правовому регулированию «...налогообложения доходов физических лиц по операциям с цифровыми правами (криптовалютами)». Автором выбран особый предмет исследования: предложенные вопросы исследуются с точки зрения налогового, гражданского и финансового права, при этом автором отмечено, что «Особенностью правового регулирования оборота криптовалюты в Российской Федерации является создание отдельного закона, направленного на комплексное регулирование оборота криптовалют». Изучаются НПА, имеющие отношение к цели исследования. Также изучается и обобщается большой объем российской и зарубежной научной литературы по заявленной проблематике, анализ и дискуссия с данными авторами-оппонентами присутствует. При этом автор отмечает: «Перечисленные характерны для криптовалют, несмотря на то что определением цифровых прав не охватывается способ первоначального начисления криптовалют и не выделены характерные черты выделяющие криптовалюты при сравнительном анализе с другим объектом, оборот которого возможен исключительно на базе систем распределенных реестров – токеном (цифровой финансовый актив)».

Методология исследования. Цель исследования определена названием и содержанием работы: «... остается открытым вопрос, применимы ли нормы Закона о ЦФА к отношениям по обороту криптовалют», «...понятие криптовалют в отечественном законодательстве не закреплено», «Данный законодательный пробел влечет существенные последствия для правового регулирования налогообложения доходов физических лиц, получаемых по операциям с криптовалютами». Они могут быть обозначены в качестве рассмотрения и разрешения отдельных проблемных аспектов, связанных с вышеназванными вопросами и использованием определенного опыта. Исходя из поставленных цели и задач, автором выбрана определенная методологическая основа исследования. Автором используется совокупность частнонаучных, специально-юридических методов познания. В частности, методы анализа и синтеза позволили обобщить подходы к предложенной тематике и повлияли на выводы автора. Наибольшую роль сыграли специально-юридические методы. В частности, автором применялись формально-юридический и сравнительно-правовой методы, которые позволили провести анализ и осуществить толкование норм актов российского и зарубежного законодательства и сопоставить различные документы. Делаются такие выводы: «...понятие цифровых прав применимо к отношениям, возникающим в процессе налогообложения доходов физических лиц по операциям с криптовалютами», «...зарубежный законодатель предоставляет налогоплательщику право уменьшить налоговую базу за счет вычета понесенных физическим лицом расходов, при первичном начислении цифровых прав на счет физического лица в системе распределенных реестров» и др. Таким образом, выбранная автором методология в полной мере адекватна цели статьи, позволяет изучить многие аспекты темы. Актуальность заявленной проблематики не вызывает сомнений. Данная тема является важной в мире и в России, с правовой точки зрения предлагаемая автором работа может считаться актуальной, а именно он отмечает «...основные признаки криптовалют

должны исследоваться как техническими специалистами, так и учеными-правоведами для их надлежащего закрепления в отечественном законодательстве в целях развития цифровой экономики в стране». И на самом деле здесь должен следовать анализ работ оппонентов, и он следует и автор показывает умение владеть материалом. Тем самым, научные изыскания в предложенной области стоит только приветствовать.

Научная новизна. Научная новизна предложенной статьи не вызывает сомнения. Она выражается в конкретных научных выводах автора. Среди них, например, такой: «...в отсутствие иных определений, которые относятся к криптовалютам, автор полагает, что понятие цифровых прав может применяться к отношениям по обороту криптовалют». Как видно, указанный и иные «теоретические» выводы «...доходы физических лиц, которые были получены по операциям с цифровыми правами подлежат налогообложению по общим ставкам налога на доходы физических лиц» могут быть использованы в дальнейших исследованиях. Таким образом, материалы статьи в представленном виде могут иметь интерес для научного сообщества.

Стиль, структура, содержание. Тематика статьи соответствует специализации журнала «Налоги и налогообложение», так как посвящена правовому регулированию «... налогообложения доходов физических лиц по операциям с цифровыми правами (криптовалютами)». В статье присутствует аналитика по научным работам оппонентов, поэтому автор отмечает, что уже ставился вопрос, близкий к данной теме и автор использует их материалы, дискутирует с оппонентами. Содержание статьи соответствует названию, так как автор рассмотрел заявленные проблемы, достиг цели своего исследования. Качество представления исследования и его результатов следует признать доработанным. Из текста статьи прямо следуют предмет, задачи, методология, результаты исследования, научная новизна. Оформление работы соответствует требованиям, предъявляемым к подобного рода работам. Существенные нарушения данных требований не обнаружены, кроме многочисленных описок «Перечисленные характерны для криптовалют» (Перечисленные признаки характерны для криптовалют), «эконосики», «мимнимум» и др., пропущены запятые «Вопрос классификации и квалификации объектов, оборот которых происходит на базе систем распределенных реестров имеет» и др., грамматические ошибки.

Библиография достаточно полная, содержит публикации, НПА, к которым автор обращается. Это позволяет автору правильно определить проблемы и поставить их на обсуждение. Следует высоко оценить качество представленной и использованной литературы. Присутствие научной литературы показало обоснованность выводов автора и повлияло на выводы автора. Труды приведенных авторов соответствуют теме исследования, обладают признаком достаточности, способствуют раскрытию многих аспектов темы.

Апелляция к оппонентам. Автор провел серьезный анализ текущего состояния исследуемой проблемы. Автор описывает разные точки зрения оппонентов на проблему, аргументирует более правильную по его мнению позицию, опираясь на работы оппонентов, предлагает варианты решения проблем.

Выводы, интерес читательской аудитории. Выводы являются логичными, конкретными «Необходимо представить физическим лицам право по уменьшению налогооблагаемой базы на сумму понесенных расходов в процессе начисления цифровых прав (криптовалют) на счета физических лиц в системе распределенных реестров» и др. Статья в данном виде может быть интересна читательской аудитории в плане наличия в ней систематизированных позиций автора применительно к заявленным в статье вопросам после доработки статьи в части устранения описок и грамматических ошибок. На основании изложенного, суммируя все положительные и отрицательные стороны статьи «рекомендую отправить на доработку».

## Результаты процедуры повторного рецензирования статьи

В связи с политикой двойного слепого рецензирования личность рецензента не раскрывается.

Со списком рецензентов издательства можно ознакомиться [здесь](#).

**Предмет исследования.** Предметом исследования рецензируемой статьи "Правовое регулирование налогообложения доходов физических лиц по операциям с цифровыми правами (криптовалютами)" являются особые отношения, которые возникают при налогообложении доходов физических лиц по операциям с цифровыми правами, и их правовое регулирование, в том числе в контексте сравнительного правоведения.

**Методология исследования.** Методологическую основу статьи составили современные методы научного познания: исторический, формально-логический, юридико-технический, формально-догматический, сравнительного правоведения и др. Также автором статьи применялись такие общенаучные способы и приемы, как дедукция, моделирование, систематизация и обобщение.

**Актуальность.** Глобальная цифровизация всех сфер общественной жизни, включая экономику, государственное управление и т.д. требует трансформации законодательных подходов в правовом регулировании общественных отношений нового формата. Цифровые права - это сравнительно новое социальное явление. Термин "цифровое право" используется и в объективном и в субъективном смысле. Необходимо формирование понятийного аппарата цифрового права (в объективном смысле), что позволит избежать терминологической неопределенности при правоприменении, в том числе при осуществлении и реализации цифровых прав (в субъективном смысле). По этой причине попытка автора разъяснить некоторые понятия "цифровые активы", "цифровая валюта", "криптовалюта" и т.д. и определить проблемы, имеющие место при правовом регулировании налогообложения доходов от сделок с цифровыми правами, заслуживает внимания.

**Научная новизна.** Нельзя сказать, что автор впервые в отечественной юриспруденции обратился к вопросам правового регулирования налогообложения доходов физических лиц по операциям с цифровыми правами. Опубликованы работы А.А. Арямова, А.А. Валовой, Ю.В. Малковой, К.Б. Раздорожного и др., которые (почему-то) не были изучены автором этой статьи и не обозначены в библиографическом списке.

Однако отдельные элементы научной новизны в статье прослеживаются, это предложения автора: "1. Необходимо установить необлагаемый налоговый минимум по операциям физических лиц с цифровыми правами (криптовалютами) в целях стимулирования раскрытия источников доходов; 2. Необходимо представить физическим лицам право по уменьшению налогооблагаемой базы на сумму понесенных расходов в процессе начисления цифровых прав (криптовалют) на счета физических лиц в системе распределенных реестров".

**Стиль, структура, содержание.** Автор пытается структурировать статью, выделяет вводную, основную и заключительные части. Хотя в целом статья написана научным стилем, нельзя сказать, что автор не допускает стилистических ошибок при изложении материала. Соседние предложения начинаются со слов "система распределенных реестров...". В заключительных абзацах словосочетание "зарубежный законодатель", "зарубежное законодательство" встречается многократно. По содержанию статьи есть замечания. Непонятна мысль автора о том, "следовательно, в отсутствие иных определений, которые относятся к криптовалютам, автор полагает, что понятие цифровых прав может применяться к отношениям по обороту криптовалют". И как такой вывод соотносится с его утверждением: "поскольку понятие «цифровая валюта» не

является тождественным научно-техническому понятию криптовалюта". Автор в тексте своей статьи отождествляет понятия "цифровые права", "цифровая валюта" и "криптовалюта", хотя сам же и пытается их разграничить. Полагаем, что содержание нуждается в доработке с точки зрения ясности понятийного аппарата рассматриваемой проблемы. Нельзя сказать, что материал изложен последовательно, грамотно и ясно. Изучение зарубежного опыта правового регулирования налогообложения доходов от сделок с цифровыми правами позволило автору сделать вывод о том, что "опыт зарубежных законодателей может быть успешно имплементирован в налоговое законодательство Российской Федерации". Вместе с тем, полагаем, ошибочным это утверждение автора, поскольку имплементированы могут быть в национальное законодательство только международные правовые нормы.

**Библиография.** Как отмечалось выше, автором не изучены публикации ведущих специалистов, занимающихся проблемами правового регулирования налогообложения доходов физических лиц по операциям с цифровыми правами. Ссылки на публикации последних лет отсутствуют.

**Апелляция к оппонентам.** В статье есть ссылки на мнения других ученых, ссылки корректные.

Выводы, интерес читательской аудитории. Статья "Правовое регулирование налогообложения доходов физических лиц по операциям с цифровыми правами (криптовалютами)" написана на актуальную тему, имеющую практическую значимость, но поскольку отвечает не всем требованиям, предъявляемым к научным публикациям, нуждается в доработке.

## **Результаты процедуры окончательного рецензирования статьи**

*В связи с политикой двойного слепого рецензирования личность рецензента не раскрывается.*

*Со списком рецензентов издательства можно ознакомиться [здесь](#).*

### **РЕЦЕНЗИЯ**

на статью на тему «Правовое регулирование налогообложения доходов физических лиц по операциям с цифровыми правами (криптовалютами)».

#### **Предмет исследования.**

Предложенная на рецензирование статья посвящена актуальным вопросам правового регулирования налогообложения доходов физических лиц по операциям с цифровыми правами (криптовалютами). Автором рассматриваются перспективы развития налогового законодательства в данной сфере. В качестве предмета исследования выступили нормы законодательства, а также мнения ученых.

#### **Методология исследования.**

Цель исследования прямо в статье не заявлена. При этом она может быть ясно понята из названия и содержания работы. Цель может быть обозначена в качестве рассмотрения и разрешения отдельных проблемных аспектов вопроса о направлениях совершенствования законодательства, регулирующего отношения по поводу налогообложения доходов физических лиц по операциям с цифровыми правами (криптовалютами). Исходя из поставленных цели и задач, автором выбрана методологическая основа исследования.

В частности, автором используется совокупность общенаучных методов познания: анализ, синтез, аналогия, дедукция, индукция, другие. В частности, методы анализа и синтеза позволили обобщить и разделить выводы различных научных подходов к

предложенной тематике, а также сделать конкретные выводы из положений законодательства зарубежных стран.

Наибольшую роль сыграли специально-юридические методы. В частности, автором активно применялся формально-юридический метод, который позволил провести анализ и осуществить толкование норм действующего законодательства (прежде всего, норм гражданского законодательства РФ). Например, следующий вывод автора: «в ст. 141.1 ГК РФ закреплен термин цифровое право. Цифровое право является базовым понятием и закрепляет основные свойства любого актива, оборот которого осуществляется в системе распределенных реестров: криптовалюта, токен, служебный токен и т.д.».

Следует положительно оценить возможности сравнительно-правового метода исследования, связанного с изучением законодательства зарубежных стран. Так, отметим следующий вывод автора: «законодательство Республики Франция устанавливает необлагаемый налоговый минимум при исчислении налоговой базы по доходам от операций с криптовалютами (цифровыми правами) в размере 70 000,00 евро в год [11, 12, 13], а также предусматривает право физических лиц на уменьшение налоговой базы на сумму расходов, которые лицо понесло в процессе начисления криптовалют (цифровых прав) на свой счет [14, 15, 16, 17]».

Таким образом, выбранная автором методология в полной мере адекватна цели исследования, позволяет изучить все аспекты темы в ее совокупности.

#### Актуальность.

Актуальность заявленной проблематики не вызывает сомнений. Имеется как теоретический, так и практический аспекты значимости предложенной темы. С точки зрения теории тема налогообложения в сфере оборота цифровых активов сложна и неоднозначна. Имеются теоретические сложности квалификации цифровых активов и криптовалюты в качестве объектов гражданских прав, что обуславливает сложности начисления и фактических выплат налогов. Автор прав, что осветил этот аспект актуальности. С практической стороны следует признать, что необходимы дополнительные предложения по поводу совершенствования законодательства Российской Федерации.

Тем самым, научные изыскания в предложенной области стоит только поприветствовать.

#### Научная новизна.

Научная новизна предложенной статьи не вызывает сомнений. Во-первых, она выражается в конкретных выводах автора. Среди них, например, такой вывод: «криптовалюта обладает существенной особенностью, которая не закреплена в законодательстве, в частности, определением цифровых прав не охватывается способ первоначального начисления криптовалют и не выделены характерные черты выделяющие криптовалюты при сравнительном анализе с другим объектом, оборот которого возможен исключительно на базе систем распределенных реестров – токеном (цифровой финансовый актив)».

Указанный и иные теоретические выводы могут быть использованы в дальнейших научных исследованиях.

Во-вторых, автором предложены идеи по совершенствованию действующего законодательства. В частности,

«1. Необходимо установить необлагаемый налоговый минимум по операциям физических лиц с цифровыми правами (криптовалютами) в целях стимулирования раскрытия источников доходов.

2. Необходимо представить физическим лицам право по уменьшению налогооблагаемой базы на сумму понесенных расходов в процессе начисления цифровых прав

(криптовалют) на счета физических лиц в системе распределенных реестров». Приведенный вывод может быть актуален и полезен для правотворческой деятельности. Таким образом, материалы статьи могут иметь определенных интерес для научного сообщества с точки зрения развития вклада в развитие науки.

Стиль, структура, содержание.

Тематика статьи соответствует специализации журнала «Налоги и налогообложение», так как она посвящена правовым проблемам, связанным с определением вопросов налогообложения при сделках с криптовалютой, а также обороте цифровых финансовых активов.

Содержание статьи в полной мере соответствует названию, так как автор рассмотрел заявленные проблемы, достиг цели исследования.

Качество представления исследования и его результатов следует признать в полной мере положительным. Из текста статьи прямо следуют предмет, задачи, методология и основные результаты исследования.

Оформление работы в целом соответствует требованиям, предъявляемым к подобного рода работам. Существенных нарушений данных требований не обнаружено.

Библиография.

Следует высоко оценить качество использованной литературы. Автором активно использована литература, представленная авторами из России и из-за рубежа (Хидзаев А.Т., Долгиеva М.М., Цинделиани И.А., Нигматулина Л.Б., Егорова М.А., Ефимова Л.Г. Раздорожный К.Б., Арямов А.А., Руева Е.О., Чигак А.А., Desombre C., Praicheux S., Vandenbussche J. и другие).

Многие из цитируемых ученых являются признанными учеными в области регулирования аспектов цифровых финансовых активов. Хотело бы отметить использование автором большого количества зарубежной литературе, что позволило придать работе сравнительно-правовой аспект.

Таким образом, труды приведенных авторов соответствуют теме исследования, обладают признаком достаточности, способствуют раскрытию различных аспектов темы.

Апелляция к оппонентам.

Автор провел серьезный анализ текущего состояния исследуемой проблемы. Все цитаты ученых сопровождаются авторскими комментариями. То есть автор показывает разные точки зрения на проблему и пытается аргументировать более правильную по его мнению.

Выводы, интерес читательской аудитории.

Выводы в полной мере являются логичными, так как они получены с использованием общепризнанной методологии. Статья может быть интересна читательской аудитории в плане наличия в ней систематизированных позиций автора применительно к проблемам совершенствования налогового законодательства России.

На основании изложенного, суммируя все положительные и отрицательные стороны статьи

«Рекомендую опубликовать»

**Налоги и налогообложение***Правильная ссылка на статью:*

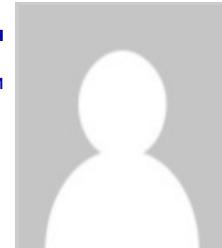
Кричевский Е.Н. МСФО и РСБУ: анализ отличий и методологические несоответствия // Налоги и налогообложение. 2023. № 2. С.45-51. DOI: 10.7256/2454-065X.2023.2.38181 EDN: UWZZJO URL: [https://nbpublish.com/library\\_read\\_article.php?id=38181](https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=38181)

**МСФО и РСБУ: анализ отличий и методологические несоответствия****Кричевский Евгений Никитич**

студент, кафедра Налогов и налогового администрирования; Финансовый университет При правительстве РФ

109147, Россия, г. Москва, Таганский р-н, ул. Марксистская, д. 9, кв. 121

✉ evgenyikrichevsky@mail.ru

[Статья из рубрики "Актуальный вопрос"](#)**DOI:**

10.7256/2454-065X.2023.2.38181

**EDN:**

UWZZJO

**Дата направления статьи в редакцию:**

30-05-2022

**Дата публикации:**

04-05-2023

**Аннотация:** В статье рассмотрены цели применения международных и российских стандартов на современном этапе развития бухгалтерского учета и отчетности. Выделены особенности формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности по правилам МСФО и РСБУ, указаны принципиальные отличия, которые заключаются в концепции составления бухгалтерской документации. Приведены особенности финансовой отчетности российских предприятий, составляющих ее по правилам МСФО. Обозначены проблемы применения МСФО российскими пользователями финансовой отчетности. Рассмотрены перспективы развития МСФО в российском учете. Обоснованы выводы по проведенному исследованию в рамках развития методологии методологических различий формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности по правилам МСФО и РСБУ. Для выхода на внешние рынки и привлечения иностранных

инвесторов, отчетность компании должна соответствовать Международным стандартам финансовой отчетности. Это является обязательным условием для осуществления внешнеэкономической деятельности. Несмотря на определенные различия между МСФО и РСБУ, сегодня можно с уверенностью сказать, что на данный момент в стране идет работа по адаптации системы учета в соответствии с международными стандартами. Существенные различия в целевой направленности отчетности по МСФО и РСБУ; наличие большого количества методологических различий учета приводят к усложнению учетных функций. В совокупности указанные обстоятельства определяют актуальность настоящего исследования. Анализ нормативно-правовой базы России показал, что на первых этапах некоторые положения международных стандартов использовались для разработки отечественных положений учета. Сегодня практика их использования расширилась. В стране выделены структуры, которые ответственны за применение МСФО. Нормативно закреплены их функции, на законодательном уровне очерчен перечень предприятий, которые обязаны составлять отчетность в соответствии с международными стандартами. Тем не менее существует значительное количество методологических различий учета, которые будут рассмотрены в данной статье.

#### **Ключевые слова:**

бухгалтерский учет, бухгалтерская отчетность, стандарты, информация, достоверность, МСФО, РСБУ, анализ, дисконтирование, различия

**Актуальность исследования.** Для выхода на внешние рынки и привлечения иностранных инвесторов, отчетность компании должна соответствовать Международным стандартам финансовой отчетности. Это является обязательным условием для осуществления внешнеэкономической деятельности [1]. Несмотря на определенные различия между МСФО и РСБУ, сегодня можно с уверенностью сказать, что на данный момент в стране идет работа по адаптации системы учета в соответствии с международными стандартами. Особой активности в переходе на формирование отчетности по МСФО не наблюдается. В первую очередь это связано с небольшим количеством пользователей, которых интересует данная информация.

На данный момент в России наблюдается ограниченный доступ к долгосрочному финансированию, а российский финансовый рынок развит недостаточно. Это говорит о низкой активности инвесторов и медленном развитии инвестиционной деятельности, что еще более обостряется санкционными ограничениями.

Существенные различия в целевой направленности отчетности по МСФО и РСБУ; наличие большого количества методологических различий учета приводят к усложнению учетных функций. В совокупности указанные обстоятельства определяют актуальность настоящего исследования.

**Результаты исследования.** Анализ нормативно-правовой базы России показал, что на первых этапах некоторые положения международных стандартов использовались для разработки отечественных положений учета. Сегодня практика их использования расширилась. В стране выделены структуры, которые ответственны за применение МСФО. Нормативно закреплены их функции, на законодательном уровне очерчен перечень предприятий, которые обязаны составлять отчетность в соответствии с международными стандартами. Тем не менее существует значительное количество методологических различий учета, которые будут представлены ниже.

1) Консолидация. В соответствии с МСФО, финансовая отчетность может формироваться не отдельно по материнской и дочерним компаниям, а в целом по всей группе. Это позволяет делать единый учет всего имущества группы компаний, а не каждой в отдельности. В соответствии с российским бухгалтерским законодательством, это невозможно (мы не учитываем институт консолидированной группы налогоплательщиков в налоговом учете). В нем отсутствует само понятие консолидации бизнеса. Поэтому оценка финансовых результатов при использовании отечественных и международных стандартов осуществляется по-разному. Это используют крупные предприятия и холдинги. Что касается отечественного подхода, то каждая из компаний общей структуры подает отчетность отдельно, определить по ней общий финансовый результат всех связанных компаний сложно. Не существует общей формы отчетности для всей группы связанных компаний.

2) В соответствии с международными стандартами, первичным является экономическое содержание, юридическая форма – вторичное. Здесь определяющим является суждение бухгалтера, то есть большую роль имеет его компетенция. Многое зависит от его суждения в вопросах, касающихся классификации финансовых инструментов, оценке денежных потоков. МСФО характеризует более гибкий подход и к наименованиям статей, и их содержанию, т.е. особенностью отчетности является ее открытость и прозрачность для пользователей.

3) Различные подходы к процессу формирования отчетности по РСБУ и МСФО (рисунок 1).

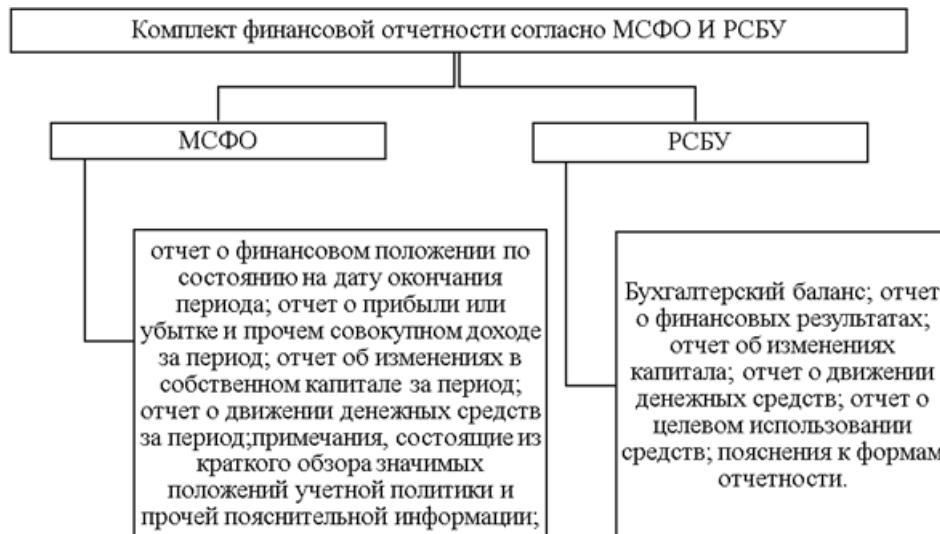


Рисунок 1 – Комплект финансовой отчетности согласно МСФО И РСБУ

4) Отчетный период. В российских стандартах бухгалтерского учета установлен отчетный период как таковой, он начинается 1 января и заканчивается 31 декабря. В международных стандартах отсутствует четкая привязка финансового к календарному году. Отчетный период фирма может установить самостоятельно [\[10\]](#). Например, американская компания Apple Inc установила последним днем отчетного периода последнюю субботу сентября, The Walt Disney Company – 30 сентября, а Microsoft Corporation – 30 июня.

5) Валюта. В соответствии с бухгалтерским законодательством России, предприятия и организации могут формировать отчетность исключительно в национальной валюте. Отчетность по МСФО может быть составлена в той валюте, в которой предприятие осуществляет расчеты. Но и здесь нет четкой фиксации и ограничений. Такая гибкость

свидетельствует о том, что МСФО ориентированы в первую очередь на максимальную открытость перед потребителями финансовой отчетности, отчетность может быть сформирована, в зависимости от потребности, как в национальной, так и в иностранной валюте.

6 ) Дисконтирование. В финансовой отчетности по МСФО учитывается временная стоимость средств, чтобы защитить интересы инвесторов. Такая модель используется при предоставлении отсрочки платежа, оценке активов и др. Что касается отечественных предприятий, то такая методиками ими не используется [\[7:10\]](#).

7 ) Справедливая стоимость. МСФО используют принцип справедливой стоимости при оценке. Что касается стандартов бухгалтерского учета в России, то в соответствии с ними оценка активов и обязательств осуществляется по исторической стоимости. Этот момент для инвесторов имеет определяющее значение, так как без наличия актуальной и достоверной информации невозможность объективно оценить активы и обязательства, а значит – риск инвестирования будет очень высок [\[7:11\]](#).

Можно привести пример, что в соответствии с МСФО учет основных средств осуществляется по рыночной стоимости, а по РСБУ они учитываются по стоимости покупки, скорректированной на амортизационные отчисления. То есть международные стандарты дают четкое понимание о том, сколько на данный момент стоят основные фонды и какую прибыль можно получить от их продажи. Данные бухучета отечественных компаний такой картины не дают [\[11\]](#).

Однако данная проблема в последние годы связи с разработкой федеральных российских стандартов учета (ФСБУ) частично решена. Так, ФСБУ 5/2019 «Запасы» регламентирует случаи, когда сырье и материалы должны быть оценены по справедливой стоимости [\[3\]](#). ФСБУ 6/2020 «Основные средства» указывает, что при переоценке, стоимость актива должна быть или равна, или существенно не отличаться от справедливой стоимости [\[4\]](#). Такие нововведения говорят о том, что сближение МСФО и РСБУ продолжает нарастать.

8 ) Завышение балансовой стоимости активов. Балансовая стоимость активов в отчетности, сформированной по международным стандартам, не может быть больше суммы средств, которые предприятие может выручить при использовании или реализации этих активов. В соответствии с МСФО, если актив долгосрочный, должна обязательно проводиться проверка на предмет обесценивания. Если сравнивать с РСБУ, то существует риск завышения балансовой стоимости активов.

9 ) Многокомпонентные соглашения. В законодательстве России нет специальных положений, которые бы регламентировали многокомпонентные соглашения. Для каждой операции применяются персональные критерии признания выручки. Отсутствие в РСБУ положений по многокомпонентным операциям несет риск того, что по некоторым операциям субъектов хозяйствования экономический смысл будет потерян или освещен не полностью [\[8\]](#).

10) Учет долгосрочных финансовых вложений. Важным отличием, которое приводит к большим различиям в учете долгосрочных финансовых вложений является критерий прекращения признания финансового актива, где, согласно международным стандартам, предприятие сначала консолидирует все свои дочерние предприятия и на основании уже свернутой отчетности оценивать данные показатели (IAS 39, пункт 15). В то же время в РСБУ нет требования к консолидации, прежде чем проводить анализ (ПБУ 19/02, пункт

5) [\[9\]](#).

1 1 ) Раскрытие качественной информации. Если РСБУ не подразумевает раскрытие качественной информации об управлении капиталом, то МСФО позволяет это делать. Дополнительная информация позволяет улучшить качество анализа и принятия инвестиционных решений. Это дает возможность учитывать политику предприятия, его цели и другую информацию, значимую для инвесторов.

1 2 ) Взаимосвязь трех форм отчетности. Для проведения комплексного анализа, инвестору необходимо изучить три формы отчетности предприятия (см. рисунок 1). Многие из отчетов дублируют цифры, так как в нескольких из них может отражаться одна и та же операция. Результат анализа во многом зависит от того, понимает ли аналитик связь между отчетами, чтобы исключить манипуляции с показателями и искажения реальный данных. В соответствии с правилами РСБУ, каждая из трех форм отчетов готовится отдельно. Это позволяет четко отобразить информацию по денежным средствам, доходам, активам. Однако проследить то, как одна и та же операция была отражена в каждом из отчетов, для инвестора сложно. В финансовой отчетности, составленной по МСФО, такая проблема решена. Это позволяет проще воспринимать информацию и объективно оценить положение дел на предприятии.

**Вывод:**

Между РСБУ и МСФО существуют определенные различия, которые становятся причиной существенных расхождений в принципах составления отчетности. Те отчеты, которые сформированы в соответствии с международными стандартами, ориентированы на более широкий круг пользователей, в первую очередь – инвесторов, так как информация в отчетности дает полную картину, удобна и понятна для анализа, отражает реальное положение дел. Отчеты в соответствии с МСФО готовятся последовательно, что позволяет проследить между каждым из них логическую взаимосвязь.

Для оценки бизнеса могут использоваться разные методы, самым популярным из которых является метод дисконтирования денежных потоков. В его основе лежит прогноз динамики денежных потоков предприятия. На последнем этапе показатели, которые были получены в первых двух отчетах, вносятся в бухгалтерский баланс. В отличие от МСФО, требования РСБУ подразумевают отдельное формирование всех трех отчетов. Основное внимание уделяется не экономическому содержанию отчетности, а формальному наполнению и соответствуию данных налоговой отчетности. Четкое понимание представленных методологических различий позволит более качественно подходить к процессу составления отчетности по МСФО заинтересованным лицам.

**Библиография**

1. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (ред. от 01.01.2022) (
2. Основные направления развития финансового рынка Российской Федерации на период 2019-2021 годов (разработаны Банком России)
3. Приказ Минфина России от 15.11.2019 № 180н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы» (вместе с «ФСБУ 5/2019...»)
4. Приказ Минфина России от 17.09.2020 № 204н «Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения»
5. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 30.12.2021) «О бухгалтерском учете»

6. Ашаганов А.Ю., Хасиева А.С. Формирование отчета о движении денежных средств по МСФО в сравнении с РСБУ / А.Ю. Ашаганов // Экономика и бизнес: теория и практика. – 2019. – № 10-1 (56). – С. 19-22.
7. Гончар Е.А., Данилова Е.Н. Сближение МСФО, РСБУ и налогового учета резервов по сомнительным долгам / Е.А. Гончар // Вестник Южно-Уральского государственного университета. Серия: Экономика и менеджмент. – 2019. – Т. 13. № 2. – С. 110-117.
8. Каргина Т.С., Колесник Н.Ф. Раскрытие информации о платежеспособности финансовой отчетности в формате МСФО И РСБУ / Т.С. Каргина // Управленческий учет. – 2020. – № 6. – С. 36-42.
9. Робак А.А. Сравнительный анализ принципов РСБУ И МСФО на примере ОАО «Российские железные дороги» / А.А. Робак // Научный Альманах ассоциации France-Kazakhstan. – 2021. – № 4. – С. 229-243.
10. Тихонова А.В. Тенденции развития бухгалтерского и налогового учета прибыли в условиях МСФО / А.В. Тихонова // Налоги и финансы. – 2017. – № 4 (36). – С. 7-14.
11. Шнайдер О.В. Теоретические аспекты основных отличий РСБУ И МСФО / О.В. Шнайдер // Вестник СамГУПС. – 2016. – № 3 (33). – С. 119-126

## **Результаты процедуры рецензирования статьи**

*В связи с политикой двойного слепого рецензирования личность рецензента не раскрывается.*

*Со списком рецензентов издательства можно ознакомиться [здесь](#).*

**Предмет исследования.** Исходя из названия статьи, её содержание должно быть посвящено анализу отличий и методологических несоответствий между российскими стандартами бухгалтерской отчетности (РСБУ) и международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). Содержание статьи соответствует заявленной теме.

**Методология исследования.** Исследование базируется на проведении сравнительного анализа российских стандартов бухгалтерского учета и международных стандартов финансовой отчетности. При проведении сравнения автором сформирован один рисунок, однако он не позволяет визуально понять различия – рекомендуется написать отдельными строками пункты, отделённые точкой с запятой.

**Актуальность исследования** вопросов развития бухгалтерского учета, сравнения российских и зарубежных подходов не вызывает сомнения, т.к. это оказывает прямое влияние на деятельности экономических агентов при отражении хозяйственных фактов своей деятельности.

**Научная новизна** в представленном материале, в целом, отсутствует, т.к. данные факты общеизвестны из других научных и публицистических материалов. При этом, при дополнении выявленных автором проблем и обосновании рекомендаций исследования, научная новизна в данной статье появится. Рекомендуется автору при доработке статьи обратить на это особое внимание.

**Стиль, структура, содержание.** Стиль изложения научный. Структура статьи четко обозначена: актуальность, результаты исследования, вывод. Содержание статьи соответствует заявленному подзаголовку каждого блока, но в то же время не сопровождается обоснованием каких-либо проблем и соответственно аргументированными предложениями по их решению.

Во 2 абзаце статьи автор в обоснование наличие низкой активности инвесторов

приводит аргумент «На данный момент в России наблюдается ограниченный доступ к долгосрочному финансированию, а российский финансовый рынок развит недостаточно», но это скорее является одной из причин её наличия, но не является обоснованием самого факта низкой активности инвесторов. Данный тезис требует дополнительного обоснования, в т.ч. с использованием числовых данных.

Также интересным представляется изучение динамики числа организаций, использующих РСБУ и МСФО, в Российской Федерации и за рубежом, а также обоснование авторских прогнозов на ближайшие 5-10 лет.

**Библиография.** Библиографический список состоит из 11 источников. При этом при его формировании нарушена иерархия нормативных правовых актов (сначала должны идти федеральные законы, а затем только Приказы Минфина России; зарубежные правовые акты упоминаются в самую последнюю очередь). Автором не изучена зарубежная литература по рассматриваемой теме, хотя вопросам внедрения и развития международных стандартов финансовой отчетности уделяется большое внимание у авторов в иностранных изданиях.

**Апелляция к оппонентам.** Несмотря на наличие библиографического списка, в тексте статьи представлены ссылки лишь на отдельные источники. При этом, какого-либо обсуждения с результатами, полученными другими авторами, не приводится, в- первую очередь, ввиду отсутствия предмета для научной дискуссии.

**Выводы, интерес читательской аудитории.** Статья может представлять интерес для практических работников в сфере бухгалтерского учета и финансовых аналитиков, а также для научно-педагогических и научных работников в своей профессиональной деятельности.

**Налоги и налогообложение***Правильная ссылка на статью:*

Поленчук М.Д. — Механизмы разрешения международных налоговых споров // Налоги и налогообложение. — 2023. — № 2. DOI: 10.7256/2454-065X.2023.2.38324 EDN: TXLKHW URL: [https://nbpublish.com/library\\_read\\_article.php?id=38324](https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=38324)

## **Механизмы разрешения международных налоговых споров**

**Поленчук Мария Дмитриевна**

аспирант, кафедра финансовое и налоговое право, Санкт-Петербургский государственный университет

199106, Россия, г. Санкт-Петербург, ул. 22-Я линия васильевского острова, 7

✉ maria.polenchuk@mail.ru



[Статья из рубрики "Международное налоговое право"](#)

**DOI:**

10.7256/2454-065X.2023.2.38324

**EDN:**

TXLKHW

**Дата направления статьи в редакцию:**

25-06-2022

**Дата публикации:**

04-05-2023

**Аннотация:** Предметом работы является сравнительный анализ подхода ОЭСР и подхода ЕС к разрешению международных налоговых споров. Исследование проводится на основании положений Модельной налоговой конвенции ОЭСР, Многосторонней налоговой конвенции ОЭСР, Арбитражной конвенции ЕС и Директивы ЕС. Цель работы состоит в поиске наиболее эффективного механизма разрешения международных налоговых споров с точки зрения обеспечения защиты прав налогоплательщиков в процедуре разрешения спора. Методологическую основу работы составили общенаучные (анализ, классификация, синтез, дедукция, индукция, аналогия), частно-научные (системный метод) и специально-юридические (формально-юридический и сравнительно-правовой) методы научного исследования. Научная новизна работы предполагает предложение и обоснование в качестве способа повышения эффективности разрешения международных налоговых споров применение медиации во взаимосогласительной процедуре с предоставлением налогоплательщику возможности прямого участия в процедуре разрешения спора. По результатам проведенного исследования автор пришел к следующим выводам. Практика применения взаимосогласительной процедуры

и арбитража показывает, что данный механизм разрешения споров имеет ряд существенных недостатков. В целях повышения эффективности разрешения споров ОЭСР и ЕС стремятся к развитию обязательного арбитража и не рассматривают необязательные механизмы в качестве перспективного направления, поскольку они не гарантируют достижение соглашения по спору. Однако обязательный арбитраж не может считаться универсальным инструментом, поскольку государства усматривают в нем угрозу суверенитету. Опыт государств, активно применяющих медиацию для разрешения внутригосударственных налоговых споров, показывает, что медиация может стать эффективным механизмом и для разрешения споров на международном уровне, поскольку позволяет сторонам рассмотреть различные аспекты спора с разных сторон. По мнению автора, обозначенные в доктрине недостатки медиации могут быть нивелированы путем предоставления пострадавшему налогоплательщику права непосредственно участвовать в медиации, представляя свою позицию по делу.

### **Ключевые слова:**

взаимосогласительная процедура, арбитраж, консультативная комиссия, альтернативная комиссия, необязательные механизмы, медиация, защита прав налогоплательщиков, подход ОЭСР, подход Европейского Союза, международные налоговые споры

*Исследование выполнено при финансовой поддержке РФФИ в рамках научного проекта № 20-311-90057*

### **1. Введение**

Исторически, начиная с первого налогового договора между Пруссией и Австро-Венгрией от 21 июня 1899 г., взаимосогласительная процедура являлась основным механизмом разрешения международных налоговых споров. Со временем она была дополнена арбитражем. Поскольку большинство действующих налоговых договоров основаны на Модельной налоговой конвенции ОЭСР, в данной статье представлен обзор подхода ОЭСР к разрешению налоговых споров. Механизм в рамках ОЭСР включает взаимосогласительную процедуру и ее составную часть - арбитраж. В настоящее время в доктрине ведутся споры относительно эффективности подхода ОЭСР и предлагаются различные варианты развития существующего или создания нового механизма. В разделе 2 статьи кратко изложены основные преимущества и недостатки подхода ОЭСР.

Параллельно на уровне Европейского Союза разработан собственный механизм разрешения налоговых споров, во многом основанный на подходе ОЭСР. Изначально такой механизм был закреплен в Конвенции ЕС от 23 июля 1990 г. об устранении двойного налогообложения в связи с корректировкой прибыли ассоциированных предприятий (далее - «Арбитражная конвенция ЕС»), однако конвенция имела ограниченную сферу действия. В связи с этим, была разработана Директива 2017/1852 от 10 октября 2017 г. о механизмах разрешения налоговых споров в Европейском Союзе (далее - «Директива ЕС»). Стоит отметить, что наряду с традиционной взаимосогласительной процедурой и консультативной комиссией (аналог обязательного арбитража) Директива ЕС предусматривает качественно новый механизм – комиссию по альтернативному разрешению споров. По мнению автора, сравнение подхода Европейского Союза и подхода ОЭСР может быть полезным для поиска универсального механизма, способного обеспечить налогоплательщикам эффективную защиту своих прав. Исследованию данного вопроса посвящен раздел 3 статьи.

Как правило, на уровне ОЭСР и Европейского Союза, а также в доктрине ведется активная работа по усилению роли арбитража в разрешении налоговых споров. В то же время, взаимосогласительная процедура остается вне поля зрения. Автор считает, что анализ необязательных механизмов разрешения споров, включая медиацию, может повысить эффективность взаимосогласительной процедуры. Особенно это актуально для тех государств, которые в настоящее время не готовы применять арбитраж для разрешения налоговых споров. В разделе 4 статьи представлены аргументы, позволяющие по-новому взглянуть на медиацию в международных налоговых спорах.

В заключении отражены основные выводы исследования и предложение автора по модернизации взаимосогласительной процедуры.

## **2. Подход ОЭСР**

Статья 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР предоставляет компетентным органам договаривающихся государств возможность обсуждать вопросы трансграничного налогообложения с целью выработки единого подхода в рамках взаимосогласительной процедуры.

На первом этапе налогоплательщик подает заявление в компетентный орган любого из договаривающихся государств. Если, по мнению компетентного органа, заявление является обоснованным, сначала он пытается решить дело самостоятельно. Если спор будет разрешен в одностороннем порядке, на международный уровень дело не передается. В противном случае спор подлежит рассмотрению обоими компетентными органами в рамках взаимосогласительной процедуры. Формально пункт 2 статьи 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР не возлагает на компетентные органы обязанность по достижению соглашения по результатам взаимосогласительной процедуры, они должны лишь стремиться к его достижению. В этом плане взаимосогласительная процедура является сугубо межгосударственной процедурой. Пассивная роль налогоплательщика ограничивается инициированием взаимосогласительной процедуры путем подачи заявления и предоставления информации и документов по запросу компетентного органа.

Наконец, если компетентные органы не смогут прийти к соглашению в течение двух лет по результатам взаимосогласительной процедуры, налогоплательщик вправе передать нерешенные вопросы в арбитраж. Согласно подходу ОЭСР, арбитраж является неотъемлемой частью взаимосогласительной процедуры (лишь одним из этапов), но не является альтернативной процедурой разрешения споров. Это означает, что налогоплательщик не может обратиться в арбитраж в случае несогласия с решением компетентных органов, достигнутым в рамках взаимосогласительной процедуры. Исполнение решения возлагается на компетентные органы и не обеспечивается международным контролем. В арбитраже налогоплательщик также не получает статуса стороны спора.

Взаимосогласительная процедура была разработана для обеспечения баланса интересов договаривающихся государств и пострадавшего налогоплательщика. Профессор Зви Даниэль Альтман (Zvi Daniel Altman) отмечает, что государство стремится сохранить в споре три баланса: (1) баланс между полным контролем за налогообложением и обеспечением соблюдения другим государством налогового договора; (2) баланс между сохранением дохода и поддержанием отношений с другим государством в отношении распределения налоговой базы; (3) баланс между желанием избежать конфликта и защитой налогоплательщика от двойного налогообложения [\[5, с. 243-286\]](#). Соответственно,

государство заинтересовано в гибком механизме разрешения споров на основании налоговых договоров.

При этом налогоплательщик, прежде всего, заинтересован в объективном и беспристрастном разрешении спора, независимом от налоговой политики конкретного государства. Поэтому для налогоплательщика важно наличие механизма, обеспечивающего соблюдение положений налогового договора обоими договаривающимися государствами, стабильность и определенность налогообложения, а также смягчение рисков и снижение затрат на разрешение спора.

С этой точки зрения взаимосогласительная процедура является хорошим решением. С одной стороны, взаимосогласительная процедура оставляет за государством достаточную свободу действий в разрешении спора. С другой стороны, налогоплательщик имеет доступ к внутренним средствам правовой защиты. Однако на практике взаимосогласительная процедура имеет не только преимущества, но и недостатки. Основные из них, обсуждаемые в литературе, обобщены в таблицах 1 и 2 ниже [\[35, с. 11\]](#), [\[4, с. 252-286\]](#), [\[20, с. 15-70\]](#), [\[6, с. 210\]](#).

**Таблица 1. Преимущества взаимосогласительной процедуры**

<b>Договаривающееся государство</b>	<b>Налогоплательщик</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>· контроль за движением дела;</li> <li>· контроль за сбором налогов;</li> <li>· поддержание долгосрочных дружественных отношений между государствами;</li> <li>· отсутствие значительных затрат;</li> <li>· быстрая и профессиональная процедура разрешения споров;</li> <li>· конфиденциальность процедуры;</li> <li>· решение по результатам взаимосогласительной процедуры не имеет силы прецедента;</li> <li>· разрешение спора без участия налогоплательщика.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· отсутствие затрат;</li> <li>· дополнительный инструмент защиты прав наряду с внутригосударственными средствами;</li> <li>· доступ к взаимосогласительной процедуре в случае угрозы нарушения прав налогоплательщика;</li> <li>· решение по результатам взаимосогласительной процедуры является обязательным и должно исполняться независимо от сроков, установленных национальным законодательством;</li> <li>· представление интересов налогоплательщика компетентным органом увеличивает возможность удовлетворения требования налогоплательщика компетентным органом другого договаривающегося государства;</li> <li>· конфиденциальность процедуры для третьих лиц позволяет сохранить деловую репутацию налогоплательщика.</li> </ul>

**Таблица 2. Преимущества взаимосогласительной процедуры**

<b>Договаривающееся государство</b>	<b>Налогоплательщик</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>часто затягивается срок проведения взаимосогласительной процедуры;</li> <li>отсутствие механизма контроля за исполнением решения по результатам взаимосогласительной процедуры на международном уровне;</li> <li>риск влияния политики на результаты спора;</li> <li>отсутствие опыта ведения переговоров у компетентных органов (более применимо к развивающимся странам);</li> <li>неопределенность в соотношении внутригосударственных средств защиты и решения по результатам взаимосогласительной процедуры.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>отсутствие гарантии разрешения споров;</li> <li>отсутствие четких сроков и процедурных правил;</li> <li>неопределенность в отношении будущих и предыдущих налоговых периодов по одному и тому же вопросу;</li> <li>взаимосогласительная процедура может стать поводом для налоговой проверки контрагента;</li> <li>раскрытие большого объема информации без гарантии разрешения споров;</li> <li>высокая степень усмотрения компетентных органов при оценке обоснованности заявления налогоплательщика;</li> <li>риск конфликта интересов между государством и налогоплательщиком;</li> <li>отсутствие прозрачности взаимосогласительной процедуры;</li> <li>возможные ограничения доступа к взаимосогласительной процедуре в национальном законодательстве;</li> <li>налогоплательщик не может повлиять на результат разрешения спора;</li> <li>неопределенность в соотношении внутригосударственных средств защиты и решения по результатам взаимосогласительной процедуры.</li> </ul>

Преимущества и недостатки арбитража, выраженные в литературе, суммированы в таблицах 3 и 4 ниже [\[20, с. 15-70\]](#), [\[27, с. 163-164\]](#).

**Таблица 3. Преимущества арбитража**

<b>Договаривающееся государство</b>	<b>Налогоплательщик</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>окончательное и обязательное для исполнения решение спора;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>обязательный арбитраж - вопросы, не решенные во взаимосогласительной процедуре, передаются в арбитраж по запросу налогоплательщика без</li> </ul>

<ul style="list-style-type: none"> <li>четкие процедурные правила.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>предварительной оценки обоснованности такого запроса компетентным органом;</li> <li>окончательное и обязательное решение по спору;</li> <li>четкие сроки и процедурные правила;</li> <li>право налогоплательщика представлять доказательства и свою позицию по спору с разрешения арбитров;</li> <li>налогоплательщик может отказаться от решения по результатам взаимосогласительной процедуры.</li> </ul>
---	--

Таблица 4. Недостатки арбитража

Договаривающееся государство	Налогоплательщик
<ul style="list-style-type: none"> <li>угроза суверенитету;</li> <li>участие налогоплательщика в разрешении спора;</li> <li>отсутствие права на отказ от арбитража, если налогоплательщик подает заявление (обязательный арбитраж);</li> <li>отсутствие права на инициирование арбитража компетентным органом без заявления налогоплательщика.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>арбитраж, как часть взаимосогласительной процедуры, подвержен влиянию недостатков взаимосогласительной процедуры: если налогоплательщику изначально не был предоставлен доступ к взаимосогласительной процедуре, дело не может быть передано в арбитраж;</li> <li>арбитраж рассматривает только те споры, в которых действительно имело место двойное налогообложение (не применяется при угрозе нарушения прав);</li> <li>дело рассматривается только в том объеме и по тем вопросам, которые остались неразрешенными в рамках взаимосогласительной процедуры;</li> <li>арбитраж не распространяется на дела, разрешенные на национальном уровне судом;</li> <li>объем прав налогоплательщика полностью зависит от усмотрения компетентных органов..</li> </ul>

Как видно из таблиц 1-4, взаимосогласительная процедура и арбитраж в гораздо большей степени ориентированы на защиту государственных интересов, полностью отстраняя налогоплательщика от участия в процедуре разрешения споров и оставляя значительную свободу действий договаривающимся государствам. В результате

возникает вопрос об эффективности защиты прав налогоплательщиков в процедуре разрешения споров на основании налоговых договоров.

Если налогоплательщик не получает эффективного средства правовой защиты на международном уровне, он может обратиться только к внутригосударственным средствам правовой защиты. Однако такой подход не гарантирует устранения двойного налогообложения. Не исключено, что толкование положений налогового договора национальным судом не будет соответствовать истинному смыслу договора, поскольку суд разрешает дело с точки зрения национального законодательства. Кроме того, суды не обязаны руководствоваться комментариями к Модельной налоговой конвенции ОЭСР, юридическая сила которой является спорным вопросом в доктрине [\[21, с. 95-108\]](#), [\[23, с. 34-59\]](#). Также во многих государствах существует проблема признания и исполнения судебного решения одного государства на территории другого государства [\[1\]](#); [\[3, с. 132-157\]](#); [\[1, с. 207\]](#). Для преодоления этой проблемы необходимо инициировать параллельное судебное разбирательство в другом государстве. В этом случае суды договаривающихся государств могут занимать разные позиции по одному делу, и двойное налогообложение не будет устранено.

В этой связи эффективными для налогоплательщика могут быть только механизмы разрешения споров, предусмотренные налоговым договором. Однако взаимосогласительная процедура не гарантирует разрешение спора. Что касается арбитража, то в настоящее время только 31 из 96 государств, подписавших Многостороннюю конвенцию по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения 2016 г. (далее – «Многосторонняя налоговая конвенция ОЭСР»), согласилось использовать обязательный арбитраж. Развивающиеся государства указали следующие причины, препятствующие применению арбитража: (1) защита фискального суверенитета, (2) неопределенность данного механизма, (3) высокие затраты [\[10, с. 105-109\]](#); [\[9\]](#).

### **3. Подход Европейского Союза**

На уровне Европейского Союза для разрешения международных налоговых споров используются Арбитражная конвенция ЕС и Директива ЕС. Арбитражная конвенция ЕС была разработана в 1990 г. и предусматривает механизм, аналогичный подходу ОЭСР, состоящий из двух этапов: классическая взаимосогласительная процедура и консультативная комиссия (аналог обязательного арбитража). На практике механизм, предусмотренный Арбитражной конвенцией ЕС, имеет ряд препятствий для эффективного разрешения налоговых споров, в том числе [\[30, с. 353-354\]](#); [\[21, с. 169-172\]](#):

- неопределенность юридического статуса конвенции: субсидиарный инструмент, дополняющий двусторонние налоговые договоры, или инструмент, полностью заменяющий их;
- ограниченный предмет регулирования: конвенция распространяет свое действие только на споры по вопросам трансфертного ценообразования и споры о распределении прибыли постоянного представительства;
- ограниченный круг налогоплательщиков, имеющих право инициировать взаимосогласительную процедуру: хозяйствующие субъекты, физические лица исключены из перечня заявителей;

- участие налогоплательщика ограничено предоставлением информации и документов;
- недостаточная регламентация сроков и порядка проведения процедуры, оставляя многие вопросы на усмотрение компетентных органов.

В целях устранения указанных выше недостатков Арбитражной конвенции ЕС, а также во многом благодаря влиянию Плана БЕПС, в 2017 г. была принята Директива ЕС. В отличие от Арбитражной конвенции ЕС, сфера действия Директивы ЕС охватывает любые вопросы, возникающие в связи с толкованием и применением налоговых договоров. В связи с этим в литературе существует предположение, что Директива ЕС обеспечивает приоритетный механизм разрешения налоговых споров [\[30, с. 350\]](#).

Директива ЕС полностью соответствует последним поправкам, внесенным в 2017 г. в статью 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР и статью 16 Многосторонней налоговой конвенции ОЭСР. Более того, Директива ЕС во многом опережает подход ОЭСР, предоставляя налогоплательщикам больше гарантий защиты прав и устранивая многие недостатки подхода ОЭСР.

В частности, при оценке заявления о проведении взаимосогласительной процедуры компетентными органами Директива ЕС не использует абстрактное понятие «обоснованности» заявления. Согласно статье 5 Директивы ЕС, компетентный орган может принять решение об отклонении заявления, если (а) отсутствует необходимая информация; (б) нет спорных вопросов; или (в) пропущен установленный срок. Такой подход представляется более объективным и, как отмечают исследователи, не оставляет компетентным органам свободы действий при принятии решения о допуске к взаимосогласительной процедуре [\[30, с. 377\]](#). Кроме того, Директива ЕС предоставляет налогоплательщику дополнительные средства защиты, если компетентный орган отказывает в проведении взаимосогласительной процедуры [\[14, с. 313\]](#). Таким образом, Директива ЕС исключает формальный подход при оценке заявления.

Например, статьи 5 и 6 Директивы ЕС предусматривают, что если один компетентный орган принял заявление, а другой отказал, налогоплательщик может оспорить отказ в национальном суде или в консультативной комиссии (на уровне ЕС). Если ни один компетентный орган не принял заявление, налогоплательщик может оспорить отказ в национальном суде каждого из договаривающихся государств, а если суд хотя бы одного государства отменит решение компетентного органа, проводится консультативная комиссия. В доктрине такой подход рассматривается как подтверждение того, что защита суверенитета государства резидентства налогоплательщика больше не является приоритетной [\[29, с. 355-356\]](#).

Директива ЕС уделяет внимание соотношению международных механизмов разрешения налоговых споров и внутригосударственных средств защиты. С одной стороны, принятие окончательного решения на внутригосударственном уровне не препятствует доступу к взаимосогласительной процедуре. С другой стороны, передача дела во взаимосогласительную процедуру не приостанавливает судебное разбирательство по спору налогоплательщика. Согласно пункту 2 статьи 4 Директивы ЕС, решение, принятое по результатам взаимосогласительной процедуры, является обязательным для компетентных органов и налогоплательщика, если налогоплательщик принял такое решение и отказался от внутригосударственных средств защиты. Если судебное производство по тому же спору уже было начато на внутригосударственном уровне, решение по взаимосогласительной процедуре становится обязательным только в том

случае, если налогоплательщик представит доказательства прекращения производства в национальном суде. Отказ компетентного органа исполнить решение по взаимосогласительной процедуре квалифицируется как нарушение [\[29, с. 361\]](#); [\[14, с. 314\]](#). В связи с этим целью Директивы ЕС является создание механизма, абсолютно автономного от внутригосударственных средств защиты.

В целом, разработчики Директивы ЕС уделили гораздо больше внимания арбитражу, чем взаимосогласительной процедуре. Арбитраж представлен в виде консультативной комиссии, наделенной широкими полномочиями: (а) апелляционного органа, если компетентные органы отказали в проведении взаимосогласительной процедуры; (б) компетентных органов, если они не принимают решение об обоснованности заявления; (в) арбитража (квази-юрисдикционного органа), если компетентные органы не смогли достичь соглашения в рамках взаимосогласительной процедуры.

Кроме того, Директива ЕС предусматривает еще один механизм разрешения налоговых споров. Согласно статье 10 Директивы ЕС, компетентные органы могут договориться о создании альтернативной комиссии по разрешению споров и определить правила ее функционирования, включая форму (специальный или институциональный орган) и модель («независимое мнение» или «бейсбольный») арбитража. Теоретически, компетентные органы могут даже договориться о делегировании полномочий альтернативной комиссии по разрешению споров Суду ЕС, как это предусмотрено налоговым договором между Австрией и Германией 2000 г.

Арбитраж по Директиве ЕС не является классическим юрисдикционным органом, он не обязан рассматривать все вопросы, поставленные налогоплательщиком в заявлении, и комментировать их, запрашивать доказательства и требовать присутствия налогоплательщика в арбитраже [\[18\]](#). Однако Директива ЕС впервые предусматривает, что механизмы разрешения налоговых споров основаны на гарантии права на справедливое судебное разбирательство, предусмотренного статьей 47 Хартии основных прав ЕС. Например, (а) арбитры назначаются на основе принципов независимости и беспристрастности, (б) существуют четкие сроки для каждого этапа арбитража, (в) налогоплательщик имеет ряд прав в процедуре, включая присутствие в арбитраже и предоставление доказательств с согласия компетентных органов или консультативной комиссии, а также право быть информированным о принятом решении.

Директива ЕС, в отличие от подхода ОЭСР, включает положения, касающиеся транспарентности окончательного решения, принятого консультативной комиссией. Согласно статье 18 Директивы ЕС, компетентные органы обязаны опубликовать выдержку из окончательного решения и могут договориться об опубликовании решения в полном объеме. Несмотря на то, что решение не является прецедентом, налогоплательщики, столкнувшиеся с аналогичной ситуацией, могут полагаться на позиции, выработанные консультативной комиссией в уже разрешенных делах.

Таким образом, Директива ЕС сделала позитивные и значительные шаги в направлении защиты прав налогоплательщиков. Однако основной недостаток арбитража остается нерешенным - он по-прежнему является частью взаимосогласительной процедуры. Но Директива ЕС оставляет возможность для устранения этого недостатка при помощи альтернативной комиссии по разрешению споров, которая может быть создана по согласованию компетентных органов. Тот факт, что арбитраж прямо не предусмотрен в качестве самостоятельного механизма разрешения споров, альтернативного взаимосогласительной процедуре, показывает, что в настоящее время государства не готовы рассматривать такую возможность в качестве рабочего инструмента. В связи с

этим арбитраж согласно Директиве ЕС, аналогично подходу ОЭСР, подвержен недостаткам взаимосогласительной процедуры.

В то же время, Директива ЕС уделяет меньше внимания взаимосогласительной процедуре. В частности, Директива ЕС не предусматривает условия, при которых спор может считаться успешно разрешенным в рамках взаимосогласительная процедуры. Это означает, что теоретически компетентные органы могут заявить, что соглашение достигнуто и дело не подлежит передаче в арбитраж, несмотря на то, что спор не разрешен по существу и двойное налогообложение не устранено. В исследованиях отсутствие минимального стандарта для оценки решения по взаимосогласительной процедуре связано с межгосударственным характером указанной процедуры, предоставляющим компетентным органам свободу действий по урегулированию спора независимо от юридических и фактических обстоятельств, которые обычно принимаются во внимание национальными судами [\[7, с. 335-345\]](#); [\[29, с. 361\]](#). Предполагается, что взаимосогласительная процедура соответствует целям Директивы ЕС, поскольку компетентные органы действуют в интересах пострадавшего налогоплательщика, и только в случае неэффективности взаимосогласительной процедуры требуется дополнительное регулирование дальнейших действий.

Директива ЕС сохранила суть взаимосогласительной процедуры, следуя подходу ОЭСР. По сути, взаимосогласительная процедура по-прежнему представляет собой торги, как однажды охарактеризовал ее Кис Ван Раад [\[32, с. 218\]](#). У налогоплательщика нет возможности проанализировать аргументы, используемые компетентными органами в процедуре, и оценить, соответствуют ли такие аргументы цели устранения двойного налогообложения. В связи с этим настало время пересмотреть взаимосогласительную процедуру.

#### **4 . Предложение по модернизации механизма разрешения международных налоговых споров**

В доктрине высказываются различные варианты развития механизмов разрешения международных налоговых споров в целях защиты прав налогоплательщиков [\[32, с. 281-285\]](#); [\[35, с. 184-188\]](#); [\[4, с. 393-420\]](#); [\[32, с. 217\]](#); [\[25, с. 205-234\]](#); [\[8, с. 467-476\]](#). Однако такие инициативы в основном направлены на усиление роли арбитража с перспективой создания международного налогового суда. Разработка Плана БЕПС и Многосторонней налоговой конвенции ОЭСР усилила дискуссию об обязательном арбитраже. В то же время данная инициатива является идеальным, но не универсальным инструментом. Исследователи неоднократно отмечали факторы, препятствующие использованию арбитража, в том числе стоимость и длительность механизма, отсутствие опыта, отсутствие четких и прозрачных правил функционирования арбитража, а также невозможность обжаловать окончательное решение на международном уровне. Что касается развивающихся стран, то наиболее острой проблемой является передача полномочий по налогообложению третьей стороне, что приводит не только к ограничению суверенитета, но и к ограничению возможности применения национального законодательства к нерезидентам, а также к опасениям оказаться в более слабой позиции в споре с развитым государством [\[22, с. 6-8\]](#); [\[26, с. 163-165\]](#); [\[3\]](#).

Учитывая это, автор полагает, что целесообразно развивать взаимосогласительную процедуру, в частности, с помощью медиации. Данное предложение поддерживается Комментариями к статье 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР, в которых указывается, что медиатор выслушивает позиции каждой стороны и излагает их сильные

и слабые стороны. В Комментариях говорится, что некоторые государства уже успешно используют медиацию для разрешения налоговых споров на внутригосударственном уровне, и применение этого инструмента во взаимосогласительной процедуре также может быть полезным. Данная процедура, в отличие от арбитража, не является обязательной, но способна помочь сторонам прийти к общему решению до передачи дела в арбитраж.

Кроме того, согласно пункту 2 статьи 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР, компетентные органы должны стремиться к разрешению спора. Это стремление должно быть отражено в методах, используемых компетентными органами для достижения этой цели, одним из которых может быть медиация.

Комментарии к статье 25 Модельной налоговой конвенции ООН также рекомендуют использовать во взаимосогласительной процедуре дополнительные необязательные механизмы разрешения споров, такие как экспертная оценка и медиация. Более того, развитие медиации для разрешения других (неналоговых) споров является одной из основных целей ООН.

В октябре 2021 г. Комитет экспертов ООН по международному сотрудничеству по налоговым вопросам выпустил Руководство по разрешению налоговых споров (Handbook on the Avoidance and Resolution of Tax Disputes). В частности, в Руководстве предлагается использовать медиацию для повышения эффективности взаимосогласительной процедуры. Несмотря на то, что в настоящее время не существует общедоступных примеров использования медиации для разрешения споров по налоговым договорам, Руководство рекомендует опираться на опыт использования медиации для разрешения налоговых споров между налогоплательщиками и налоговыми органами на национальном уровне.

Следуя комментариям ОЭСР и ООН, преамбула Директивы ЕС рекомендует государствам-членам ЕС использовать необязательные механизмы разрешения споров, такие как медиация и примирение, во взаимосогласительной процедуре для разрешения споров по налоговым договорам.

Таким образом, на международном уровне и на уровне ЕС уже существует основа для медиации. Это означает, что медиация может быть легко интегрирована во взаимосогласительную процедуру, поскольку она не требует внесения поправок в налоговые договоры. Компетентные органы могут просто попробовать применить медиацию на практике. Кроме того, государства могут договориться об использовании медиации на разовой основе.

Поскольку медиация вытекает из национального законодательства, обратимся к основным особенностям медиации на примере практики Австралии, Бельгии, Мексики, Нидерландов, Новой Зеландии, США и Великобритании.

Обычно в литературе дается следующее определение медиации «Содействующий (фасилитативный) процесс, в котором спорящие стороны привлекают помочь беспристрастного посредника (медиатора), который не имеет полномочий принимать какие-либо решения по спору, но который использует определенные процедуры, методы и навыки, чтобы помочь сторонам разрешить спор путем переговоров путем переговоров без судебного разбирательства» [\[11, р. 1270\]](#). Это определение также применяется к разрешению налоговых споров [\[19, с. 100-101\]](#); [\[16, с. 84-85\]](#).

К общим признакам медиации в налоговом праве на национальном уровне

исследователи относят [\[17, с. 442\]](#):

- медиатор не принимает решение по спору: стороны сохраняют полный контроль над исходом спора и не передают его третьему лицу, как, например, это происходит при рассмотрении спора в суде или арбитраже;
- медиатор способствует выявлению основных проблем и конструктивному диалогу, разрабатывает возможные варианты и альтернативы;
- медиатор способствует достижению взаимовыгодного решения для обеих сторон спора;
- по общему правилу, посредничество – добровольная и неформальная процедура (исключение – Мексика);
- медиатор – независимый, беспристрастный и нейтральный посредник.

Как отмечают исследователи, медиация позволяет расширить взгляд на проблему, не ограничиваясь традиционным юридическим подходом [\[24, с. 41\]](#). Медиация дает возможность учесть такие внешние факторы, как религиозные и культурные особенности, деловая репутация и т.д., что способствует поиску ранее не рассмотренных вариантов решения проблемы. Если в суде или арбитраже важно выяснить, «что произошло», чтобы прийти к решению (ретроспективный подход), то медиация фокусируется на том, что необходимо сделать для решения проблемы (перспективный подход) [\[17, с. 444\]](#).

Таким образом, медиация, в отличие от арбитража, оставляет контроль над спором его сторонам, поэтому медиация может стать альтернативной процедурой для разрешения международных налоговых споров в тех государствах, которые пока рассматривают арбитраж как угрозу суверенитету.

Преимущества [\[30, с. 498\]](#); [\[15, с. 172\]](#); [\[12, с. 213\]](#) и недостатки [\[33, с. 314-315\]](#); 12, с. 186] применения медиации во взаимосогласительной процедуре, высказывающиеся в литературе, суммированы в таблице 5 ниже.

**Таблица 5. Преимущества и недостатки медиации**

Недостатки	Преимущества
<ul style="list-style-type: none"> <li>· отсутствие гарантии достижения соглашения по спору;</li> <li>· дополнительные затраты времени и ресурсов;</li> <li>· сложность с соотношением срока проведения взаимосогласительной процедуры и сроком проведения медиации.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· медиация является альтернативным механизмом для ситуаций, когда государства не готовы (пока) согласиться на обязательный арбитраж, но существует риск недостижения соглашения по результатам взаимосогласительной процедуры;</li> <li>· медиация может предотвратить передачу полномочий по принятию решений третьей стороне;</li> <li>· медиация позволяет разрешить спор на основе взаимной выгоды для обеих сторон спора;</li> <li>· даже если спор не может быть</li> </ul>

	<p>полностью разрешен в медиации, объем спорных вопросов может быть существенно сокращен;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>· медиатор разъясняет сторонам положения применимого законодательства и налаживает коммуникацию между сторонами спора, поэтому развивающиеся государства могут не беспокоиться о меньшем опыте ведения переговоров по сравнению с развитыми государствами;</li> <li>· медиация может снизить риск различного толкования положений налогового договора договаривающимися государствами.</li> </ul>
--	--

Если последние два недостатка можно преодолеть, то отсутствие гарантии достижения соглашения по спору является существенным недостатком. Однако важно учитывать, что такой недостаток присущ всем необязательным механизмам разрешения споров. Таким образом, медиация не сможет решить все проблемы, которые возникают в связи с применением взаимосогласительной процедуры, но, безусловно, медиация имеет потенциал для улучшения функционирования взаимосогласительной процедуры.

В литературе высказывается мнение, что разработка многоуровневой процедуры разрешения международных налоговых споров позволит нивелировать обозначенные недостатки медиации [\[30, с. 483\]](#). Согласно такому подходу, финальным этапом разрешения спора должен стать арбитраж [\[15, с. 174-177\]](#). В этом случае медиация и арбитраж являются взаимодополняющими, но не противоречащими друг другу механизмами [\[25, с. 254-255\]](#). Такой подход подразумевает, что медиация может облегчить задачу арбитров, поскольку сократит количество нерешенных в рамках спора проблем, а также отсортирует фактические обстоятельства по делу, что значительно сократит объем работы арбитра. Предполагается, что при внедрении медиации роль арбитража также изменится - он будет выполнять функцию последней инстанции по рассмотрению дела (подобно судебному органу) [\[30, с. 521\]](#).

В целом, поддерживая такой подход, отметим, что по мнению автора, его можно рассматривать на перспективу в качестве идеального варианта. Однако те государства, которые не готовы в ближайшее время имплементировать арбитраж, могут компенсировать обозначенный выше недостаток взаимосогласительной процедуры путем предоставления налогоплательщику права непосредственно участвовать в процедуре медиации.

По общему правилу, участие налогоплательщика в процедуре разрешения международных налоговых споров оценивается зарубежными исследователями как желаемое, но недостижимое в текущих реалиях в силу следующих причин: меньшая открытость компетентных органов; просрочки во взаимосогласительной процедуре, поскольку на практике компетентные органы обсуждают не одно конкретное дело, а категорию дел по аналогичной проблеме, затрагивающих несколько налогоплательщиков; более слабые аргументы компетентных органов, поскольку они не

смогут ссылаться на ранее достигнутые договоренности по похожим делам [\[13\]](#).

По мнению автора, участие налогоплательщика в медиации необходимо, поскольку он заинтересован в результатах разрешения спора, но его интересы (устранение двойного налогообложения) не всегда совпадают с интересами компетентных органов (сохранение налоговой базы на территории своего государства). Вовлечение налогоплательщика в процедуру медиации соответствует глобальному тренду транспарентности в области международного налогового права [\[30, с. 486\]](#); [\[7, с. 335-345\]](#), а также тренду, который задала Директива ЕС, о расширении прав налогоплательщиков в процедуре разрешения международных налоговых споров.

Такой подход будет обеспечивать также соблюдение гарантий права на справедливое судебное разбирательство в международных налоговых спорах . В отсутствие международного налогового суда пострадавший налогоплательщик не имеет судебного средства защиты на международном уровне, в рамках которого его права обеспечивались бы.

В литературе высказываются следующие преимущества и недостатки участия налогоплательщика в медиации [\[30, с. 502-503\]](#); [\[15, с. 179-180\]](#); [\[28, с. 207\]](#); [\[33, с. 314-314\]](#).

**Таблица 6. Плюсы и минусы участия налогоплательщика в медиации**

Недостатки	Преимущества
<ul style="list-style-type: none"> <li>· риск задержки и усложнения процесса в случае повторения аргументов налогоплательщиком и компетентными органами;</li> <li>· риск, что налогоплательщик будет придерживаться позиции государства, с которым он имеет большую экономическую связь;</li> <li>· вопросы конфиденциальности информации станут препятствием для компетентных органов к обсуждению аналогичных вопросов, затрагивающих других налогоплательщиков.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· налогоплательщик, как пострадавшее лицо, лучше осведомлен о конкретных обстоятельствах дела, поэтому может предложить возможные варианты решения спора, подходящие для обоих договаривающихся государств;</li> <li>· налогоплательщик имеет право отклонить результаты взаимосогласительной процедуры, поэтому было бы более эффективным учесть позицию налогоплательщика уже в медиации;</li> <li>· участие налогоплательщика поможет избежать ненужных задержек в рассмотрении дела компетентными органами.</li> </ul>

По мнению автора, первые два аргумента являются регулируемыми со стороны медиатора, чья ключевая роль заключается в поиске решения, взаимовыгодного для всех сторон спора. При этом третий аргумент может быть компенсирован пунктом 3 статьи 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР, которая предоставляет компетентным органом возможность провести взаимосогласительную процедуру по спорам о толковании конвенции.

## 5. Заключение

Обобщение преимуществ и недостатков подхода ОЭСР в отношении разрешения

налоговых споров показало, что взаимосогласительная процедура является компромиссным решением, формально обеспечивающим баланс публичных и частных интересов. Однако на практике публичные интересы в рамках взаимосогласительной процедуры защищены в большей степени по сравнению с частными. Основным недостатком взаимосогласительной процедуры является отсутствие гарантии разрешения споров. Для устранения этого недостатка был создан обязательный арбитраж. Однако многие государства не поддерживают арбитраж, поэтому практика его применения в настоящее время не получила широкого распространения. В то же время следует учитывать, что арбитраж является лишь частью взаимосогласительной процедуры, а не альтернативным механизмом разрешения споров. В связи с этим недостатки взаимосогласительной процедуры оказывают влияние на арбитраж.

Европейский Союз придерживается подхода, аналогичного подходу ОЭСР. Разработчики Директивы ЕС стремились усилить роль обязательного арбитража. Но Директива ЕС опережает подход ОЭСР и оставляет возможность создания альтернативной комиссии по разрешению споров на усмотрение компетентных органов. Теоретически они могут даже принять решение о создании институционального арбитража. Таким образом, арбитраж становится эффективным механизмом разрешения налоговых споров, автономным от взаимосогласительной процедуры. Однако, учитывая активные дискуссии и противоречивые позиции государств относительно применения обязательного арбитража, развитие инициативы по созданию институционального юрисдикционного органа вряд ли встретит меньшее сопротивление.

В связи с этим автор предполагает, что в настоящее время настало время пересмотреть взаимосогласительную процедуру. Предложение автора заключается в применении медиации во взаимосогласительной процедуре. Конечно, медиация - это необязательный механизм разрешения налоговых споров (в отличие от арбитража), поэтому медиация не может гарантировать разрешение спора в полном объеме. В то же время непосредственное участие пострадавшего налогоплательщика в медиации может обеспечить эффективную защиту прав налогоплательщика, а также снизить риск неразрешения спора.

## Библиография

1. Костин, А. А. Правовые основания признания и исполнения иностранных судебных решений в Российской Федерации / А. А. Костин – Москва: Статут, 2020. – 207 с.
2. Нешатаева, Т. Н. О признании и приведении в исполнение иностранных судебных и арбитражных решений / Т. Н. Нешатаева // Арбитражная практика, 2004. – № 11
3. Рутерглен, Д. Суверенитет, территориальность и исполнение решений иностранных судов / Д. Рутерглен, Д. Е. Стерн // Вестник гражданского процесса, 2014. – № 3/6. – С. 132-157
4. Adam, Z. Mutual Agreement Procedure Arbitration in Developing Countries – The ASEAN Experience / Z. Adam // Bulletin for International Taxation, 2016. – № 4 – section 3
5. Altman, Z.D. Dispute Resolution under Tax Treaties / Dr Zvi Daniel Altman, – Amsterdam: IBFD, 2005. – 492 p.
6. Ault, H. OECD-2008 OECD Model : the new arbitration provision / H.J. Ault; J. Sasseville // Bulletin for International Taxation, 2009. – Vol. 63, № 5 – P. 210
7. Baker, P. BEPS Action 16: The Taxpayers' Right to an Effective Legal Remedy Under European Law in Cross-Border Situations, / Baker P., Pistone P. // EC Tax Review, – 2016. – Vol. 25, № 5/6 – P. 335 – 345

8. Baker, P. Establishing a New International Framework / Baker P. // International Arbitration in Tax Matters. – 2015. – Vol.2. – P. 467-476
9. Bravo, N. Implementing Key BEPS Actions: Where Do We Stand? / Nathalie Bravo, Sriram Govind, Rita Julien, Pedro G. Lindenberg Schoueri // Intertax : international tax review. – 2017. – Vol.45, № 12. – P. 852 – 863
10. Brown, P. A. Enhancing the Mutual Agreement Procedure by Adopting Appropriate Arbitration Provisions / Patricia A. Brown // International Arbitration in Tax Matters. – 2015. –Vol.2. – p. 83-110
11. Brown and Marriott ADR Principles & Practice / Brown, Henry J., Marriott, Arthur L. – London: Sweet & Maxwell, – 1999. – 711 p.
12. Brown, P. A. Mediation: The Swiss Army Knife in the Competent Authority's Toolbox / Patricia A. Brown // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. – 2020. – P. 183-196
13. Devillet, C. United Nations-The Text of and the Commentary on Article 25 – Round-Up of the Changes and Their Significance / C. Devillet // Bulletin for International Taxation. – 2012. – Vol. 66, №11
14. Govind, S. P. The New Face of International Tax Dispute Resolution: Comparing the OECD Multilateral Instrument with the EU Dispute Resolution Directive / Sriram Govind // EC Tax Review, – 2018. – Vol. 27, №6. – P. 309-324
15. Gröper, J. Can Mediation Improve (the Efficiency of) the MAP? The Flexible Multi-Tier Dispute Resolution Framework and Our Final Conclusions and Recommendations / J. Gröper // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. – 2020. – P. 169-182
16. Hensen, W. Tax Mediation in Belgium and the Netherlands / Wendy Hensen, Diana van Hout // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. – 2020. – P. 71-98
17. Hout, D. Summary of Findings. The Flexible Multi-Tier Dispute Resolution Framework and Our Final Conclusions and Recommendations / Diana van Hout // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. – 2020. – P.423-473
18. Ismer, R. Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 4th ed. / Johannes Becker [et al.]. – Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. – 2015. – 2079 p.
19. Jone, M. Tax Mediation in New Zealand, Australia and the United Kingdom / Melinda Jone // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. – 2020. – P. 99-138
20. Kollmann J., Overview of the Existing Mechanisms to Resolve Disputes and Their Challenges / J. Kollman, Turcan L. // International Arbitration in Tax Matters. – 2015. – Vol.2. – P. 15-76
21. Lang, M. The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation / M. Lang, F. Brugger // Australian tax forum : a journal of taxation policy, law and reform. – 2008. – Vol. 23. № 2. – P. 95-108
22. Lieb J.P., Introduction: Taking the Debate Forward / Jean-Pierre Lieb // International Arbitration in Tax Matters. – 2015. – Vol.2. – P. 1-14
23. Linderfalk, U. The Use of OECD Commentaries as Interpretative Aids-The Static/Ambulatory-Approaches Debate Considered from the Perspective of International Law\* / U. Linderfalk., M. Hilling // Nordic Tax Journal. – 2015. – № 1. – P. 34-59
24. Menkel-Meadow, C. Historic Contingencies of Conflict Resolution / Carrie Menkel-Meadow // Georgetown University Law Center. – 2013. P. 41

25. Mooij, H. MAP Arbitration in Tax Treaty Disputes / H. Mooij // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. – 2020. – P.253-288
26. Oguttu, A.W. Resolving Treaty Disputes: The Challenges of Mutual Agreement Procedures with a Special Focus on Issues for Developing Countries in Africa / A.W. Oguttu // Bulletin for International Taxation, – 2016.– Vol. 70, – № 12. – P. 160-201
27. Perrou, K. Taxpayer Participation in Tax Treaty Dispute Resolution / K. Perrou – Amsterdam: IBFD, 2014. – 304 p.
28. Perrou, K. Using Mediation for the Resolution of Cross-Border Tax Disputes / Katerina Perrou // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. – 2020. – P. 197-210
29. Pistone, P. The Settlement of Cross-Border Tax Disputes in the European Union / P. Pistone //European Tax Law. –2018. – P. 367-369
30. Pistone, P. The Flexible Multi-Tier Dispute Resolution Framework and Our Final Conclusions and Recommendations / Pasquale Pistone, Jan J.P. de Goede // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. – 2020. – P. 483-522
31. Pit, H. M. Arbitration institutes forum: The Changed Landscape of Tax Dispute Resolution Within the EU: Consideration of the Directive on Tax Dispute Resolution Mechanisms / H.M. Pit // Intertax : international tax review. – 2019. – Vol.47, №8/9 – P. 745 – 759
32. Raad, K. International Coordination of Tax Treaty Interpretation and Application / Kees van Raad // Intertax : international tax review. – 2001. – Vol.29, №6/7 – P. 212 – 218
33. Sengupta, D. P. Judicial Systems and International Tax Disputes: The View from India / D.P. Sengupta // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. – 2020. – P. 289-316
34. Wiman, B. Pioneers in Tax Arbitration/ B. Wiman // International Arbitration in Tax Matters. – 2015. – Vol.2. – P. 281-285
35. Zuger, M. Arbitration under Tax Treaties / Mario Züger.– Amsterdam : IFBD. – 2015. – 276 p.

## **Результаты процедуры рецензирования статьи**

*В связи с политикой двойного слепого рецензирования личность рецензента не раскрывается.*

*Со списком рецензентов издательства можно ознакомиться [здесь](#).*

**Предмет исследования.** Статья посвящена механизмам разрешения международных налоговых споров (но, к сожалению, определение данному терминологическому обороту в тексте статьи не приводится). Содержание статьи, в целом, соответствует заявленной теме, но с маркетинговой точки зрения привлекает ограниченный круг читателей.

**Методология исследования.** Автором проведен структурно-содержательный и сравнительный анализ документов, результаты которых представлены преимущественно графически (в виде таблиц). В то же время, в статье не обнаружены результаты анализа числовых данных, что позволило бы значительно повысить качество данного научного исследования.

Актуальность исследования обусловлена наличием международных налоговых споров, требующих разработки комплекса мер по их оперативному разрешению в целях обеспечения комплексного взаимодействия различных стран, а также бесперебойного

функционирования и деятельности экономических субъектов – налогоплательщиков.

Научная новизна. В целом, в статье прослеживает авторский подход к решению отдельных проблем, что позволяет говорить о наличии элементов научной новизны рецензируемого текста. В то же время, автору рекомендуется во введении или заключительной части статьи прописать конкретные научное и практическое значение полученных результатов.

Стиль, структура, содержание. Стиль изложения научный, орфографических, морфологических, пунктуационных и терминологических ошибок не выявлено. Структура статьи автором выстроена достаточно грамотно, направлена на последовательное раскрытие выбранной теме исследования. Достаточно интересным в содержании статьи являются обозначенные автором преимущества и недостатки взаимосогласительной процедуры (при этом, заголовок таблицы 2 содержит опечатку: ознакомление с содержанием позволяет заключить, что там перечислены недостатки, а не преимущества), арбитража, причем как для договаривающегося государства, так и для налогоплательщика. Но в то же время разработанные предложения по модернизации механизма разрешения международных налоговых споров никак не опираются на проведенный выше анализ: как связаны указанные предложения с другим содержанием статьи? Более того, автору рекомендуется указать конкретные эффекты, которые будут достигнуты при реализации авторских предложений.

Библиография. Опираясь на приведенный в конце рецензируемой статьи список литературы, необходимо сделать вывод о том, что автор изучил широкий перечень зарубежных источников и крайне ограниченный круг отечественных научных публикаций (32 из 35 наименований библиографического списка являются зарубежными). Автору рекомендуется уделить особое внимание отечественным научным публикациям, а также базам данных, которые позволят обеспечить наполнение статьи анализом числовых данных, о чём говорилось выше.

Апелляция к оппонентам. Несмотря на то, что по тексту статьи автор делает ссылки к большинству источников из списка литературы, какой-либо научной дискуссии по поводу полученных результатов не осуществлено. Автору рекомендуется устраниТЬ данное замечание, в том числе показав, в чём заключается научно-практическая ценность авторских результатов по сравнению с результатами научных исследований, проведённых другими авторами?

Выводы, интерес читательской аудитории. С учётом вышеизложенного необходимо заключить, что статья, в целом, выполнена на хорошем уровне, но может быть рекомендована к опубликованию.

## Англоязычные метаданные

# Theoretical and organizational aspects of creating a system of internal tax control of small enterprises

Khyzhak Natalia

PhD in Economics

Associate Professor, the department of Economics and Finances, Humanitarian and Pedagogical Academy (branch) of V.I. Vernadsky Crimean Federal University

298609, Russia, Republic of Crimea, Yalta, ul. Khalturina, 14

✉ shamnp75@gmail.com



**Abstract.** The subject of the research presented in this article is the theoretical and organizational aspects of creating a system of internal tax control of small enterprises. The author proves that such a system is an effective tool for managing tax risks of organizations to reduce current and potential financial losses of economic entities. The significance and relevance of this issue has been confirmed empirically, including using the latest data from the statistical tax reporting of the Federal Tax Service of Russia. The approach used by the author to the organization of internal tax control is based on the provisions of the COSO methodology, regulatory requirements of domestic legislation and provides for consideration of the specific features of small business entities that affect the procedure for conducting internal control of small enterprises. The criteria of functionality and structural elements of the internal tax control system are defined, their content is described. The approaches proposed by the author to the construction of the internal tax control system are summarized in the form of schemes, algorithms and recommendations that can be taken as a basis for the organization of such work by the heads of small enterprises. The scientific novelty of the research consists in a comprehensive study of the theoretical and organizational aspects of internal control for the development of an internal tax control system and in the application of the conceptual provisions of the theory of internal control to the management of tax risks of organizations, taking into account the specifics of small businesses.

**Keywords:** regulations, business process, internal control procedures, control environment, tax control, internal control, tax risk management, tax risks, small business, activity specifics

## References (transliterated)

1. Nalogovyj kodeks Rossijskoj Federatsii. Chast' pervaya: federal'nyj zakon N 146-FZ: prinyat Gos. Dumoi 16.07.1998g. (po sostoyaniyu na 21.11.2022g.) // Konsul'tantPlyus: spravochno-pravovaya sistema [Ofits. sait]. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_19671/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/) (data obrashcheniya: 25.11.2022).
2. Dannye po formam statisticheskoi nalogovoi otchetnosti. Utochnennyj otchet po forme №2-NK po sostoyaniyu na 01.01.2018, v tselom po Rossijskoj Federatsii // Federal'naya nalogovaya sluzhba [Ofits. sait]. – URL: [https://www.nalog.gov.ru/rn77/related\\_activities/statistics\\_and\\_analytics/forms/6763053/](https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/6763053/) (data obrashcheniya: 25.11.2022).
3. Dannye po formam statisticheskoi nalogovoi otchetnosti. Utochnennye dannye otcheta po forme №2-NK po sostoyaniyu na 01.01.2019, v tselom po Rossijskoj Federatsii // Federal'naya nalogovaya sluzhba [Ofits. sait]. – URL:

- [https://www.nalog.gov.ru/rn77/related\\_activities/statistics\\_and\\_analytics/forms/7430557/](https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/7430557/) (data obrashcheniya: 25.11.2022).
4. Dannye po formam statisticheskoi nalogovoi otchetnosti. Utochnennyi otchet po forme №2-NK po sostoyaniyu na 01.01.2020, v tselom po Rossiiskoi Federatsii // Federal'naya nalogovaya sluzhba [Ofits. sait]. – URL: [https://www.nalog.gov.ru/rn77/related\\_activities/statistics\\_and\\_analytics/forms/8753733/](https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/8753733/) (data obrashcheniya: 25.11.2022).
  5. Dannye po formam statisticheskoi nalogovoi otchetnosti. Utochnennyi otchet po forme №2-NK po sostoyaniyu na 01.01.2021, v tselom po Rossiiskoi Federatsii // Federal'naya nalogovaya sluzhba [Ofits. sait]. – URL: [https://www.nalog.gov.ru/rn77/related\\_activities/statistics\\_and\\_analytics/forms/9770621/](https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/9770621/) (data obrashcheniya: 25.11.2022).
  6. Dannye po formam statisticheskoi nalogovoi otchetnosti. Otchet po forme №2-NK po sostoyaniyu na 01.01.2022, v tselom po Rossiiskoi Federatsii // Federal'naya nalogovaya sluzhba [Ofits. sait]. – URL: [https://www.nalog.gov.ru/rn77/related\\_activities/statistics\\_and\\_analytics/forms/10924767/](https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/10924767/) (data obrashcheniya: 25.11.2022).
  7. Dannye po formam statisticheskoi nalogovoi otchetnosti. Otchet po forme №2-NK po sostoyaniyu na 01.10.2022, v tselom po Rossiiskoi Federatsii // Federal'naya nalogovaya sluzhba [Ofits. sait]. – URL: [https://www.nalog.gov.ru/rn77/related\\_activities/statistics\\_and\\_analytics/forms/12241965/](https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/12241965/) (data obrashcheniya: 25.11.2022).
  8. Kontseptsiya sistemy planirovaniya vyezdnnykh nalogovykh proverok : utv. prikazom FNS Rossii ot 30.05.2007 N MM-3-06/333@ (po sostoyaniyu na 10.05.2012g.) // Konsul'tantPlyus: spravochno-pravovaya sistema [Ofits. sait]. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_55729/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_55729/) (data obrashcheniya: 25.11.2022).
  9. Shepelin G. I. Strakhovanie i nalogovye riski predprinimatel'skoi deyatel'nosti // Mezhdunarodnyi nauchno-issledovatel'skii zhurnal. 2019. №3 (22) Chast' 3. S. 94–97.
  10. Goncharenko L. P. Nalogovye riski: teoriya i praktika upravleniya // Finansy i kredit. 2009. № 2. S. 30-31.
  11. Burtsev V.V. Vnutrenniy kontrol': osnovnye ponyatiya i organizatsiya provedeniya // Menedzhment v Rossii i za rubezhom. 2002. №4. S. 35-50.
  12. Vasil'chuk E.V. Voprosy razrabotki modeli organizatsii sistemy vnutrennego nalogovogo kontrolya // Vestnik BelUPK: mezdunarodnyi nauchno-teoreticheskii zhurnal. 2012. №1. S. 371–377.
  13. Chukhnina, G.Ya., Metodika organizatsii sistemy vnutrennego nalogovogo kontrolya // Finansy i kredit. 2016. №21 (693). S. 24-38.
  14. Khizhak N.P., Umerov R. I. Kontseptual'nye voprosy upravleniya nalogovymi riskami organizatsii // Finansovo-ekonomicheskoe i informatsionnoe obespechenie innovatsionnogo razvitiya regiona. Pod obshchey red. A. V. Olifirova. Simferopol': IT «ARIAL», 2021. S. 202-207.
  15. Trebovaniya k organizatsii sistemy vnutrennego kontrolya : utv. prikazom FNS Rossii ot 25.05.2021 N ED-7-23/518@ // Konsul'tantPlyus: spravochno-pravovaya sistema [Ofits. sait]. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_385613/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_385613/) (data obrashcheniya: 28.11.2022).
  16. Pravila (standart) auditorskoi deyatel'nosti «Osobennosti audita malykh ekonomiceskikh sub"ektov»: odobreno Komissiei po auditorskoi deyatel'nosti pri

- Prezidente RF 11.07.2000 Protokol N 1 // Konsul'tantPlyus: spravochno-pravovaya sistema [Ofits. sait]. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_28978/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28978/) (data obrashcheniya: 16.10.2022).
17. Upravlenie riskami organizatsii. Integrirovannaya model'. [Elektronnyi resurs] / Komitet sponsorskikh organizatsii Komissii Tredveya (COSO). – URL: [https://www.coso.org/documents/COSO\\_ERM\\_ExecutiveSummary\\_Russian.pdf](https://www.coso.org/documents/COSO_ERM_ExecutiveSummary_Russian.pdf) (data obrashcheniya: 06.04.2021).
18. Informatsiya Minfina Rossii N PZ-11/2013 «Organizatsiya i osushchestvlenie ekonomiceskim sub"ektom vnutrennego kontrolya sovershaemykh faktov khozyaistvennoi zhizni, vedeniya bukhgalterskogo ucheta i sostavleniya bukhgalterskoi (finansovoi) otchetnosti». // Konsul'tantPlyus: spravochno-pravovaya sistema [Ofits. sait]. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_156407/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_156407/) (data obrashcheniya: 05.11.2022).
19. Burtsev V.V. Vnutrenniy kontrol': osnovnye ponyatiya i organizatsiya provedeniya // Menedzhment v Rossii i za rubezhom. 2002. №4. S. 35-50.
20. Illarionova N.Yu. Vnutrenniy kontrol': probely i parallel'i // Zakony Rossii: opyt, analiz, praktika. 2013. №9. S. 34-43.
21. Parkhomchuk D. V. Osnovnye funktsii i vidy vnutrennego kontrolya organizatsii // Evraziiskii Soyuz Uchenykh. 2016. №1-1 (22). S.83-87.
22. Slovar' terminov. [Elektronnyi resurs]. – URL: <http://economicportal.ru/> (data obrashcheniya: 25.11.2022).
23. Soboleva O.A., Bogdanovich I.S. Informatsionnaya sistema kak element sistemy vnutrennego kontrolya audiruemogo litsa // Vestnik Pskovskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya: Ekonomika. Pravo. Upravlenie. 2015. №2. S.37-41.
24. Mekhanizm upravleniya ekonomiceskim potentsialom prostranstvennoi strukturny regiona / Pod obshchey red. A. V. Olifirova. Simferopol' : IT «Arial», 2022. 156 s.
25. GOST R 51898-2002. Gosudarstvennyi standart Rossiiskoi Federatsii. Aspekty bezopasnosti. Pravila vklyucheniya v standarty. M., 2018. 8 s.

## **Tax control over the taxation of profits of controlled foreign companies: legal specifics and place in the system of state control**

**Kupin Maksim**

Postgraduate Student of the Department of International and Public Law of the Faculty of Law of the Financial University under the Government of the Russian Federation

125167, Russia, Moscow, 49/2 Leningradsky Ave.

✉ [maximkupin@yandex.ru](mailto:maximkupin@yandex.ru)



**Abstract.** The author examines the legal specifics of tax control over the taxation of profits of controlled foreign companies and determines the place of such control in the system of state control. The author examines the relation of tax control with state financial control; specifics of tax audits in the field; the powers of tax authorities to request documents, considering the latest changes in tax legislation. Attention is paid to the legal framework of tax control in this area, the exemption of profits of controlled foreign companies from taxation in Russia and the state of current judicial practice in this area. Both general scientific methods (analysis,

synthesis, deduction) and special legal methods (formal legal method, method of legal statistics) were used. The use of a combination of these methods allowed the author to come, in particular, to the following general conclusions: tax control over the taxation of profits of controlled foreign companies is a kind of state financial control; the implementation of this control has its own legal specifics: a desk tax audit can be initiated and carried out without submitting a tax return; the powers of the tax authority in terms of requesting information (documents) have been significantly expanded; it is advisable to provide a specific list of documents (information) confirming grounds for exemption from taxation. The novelty of the research lies in the expansion of theoretical ideas in this sphere and is revealed in the conclusions presented by the author.

**Keywords:** profit, foreign company, controlling person, controlled foreign company, tax audit, tax authority, state control, state financial control, tax control, taxation

## References (transliterated)

1. Nalogovyi kodeks Rossiiskoi Federatsii (chast' pervaya) // Spravochno-pravovaya sistema «Konsul'tantPlyus» (data obrashcheniya: 22.03.2023).
2. Nalogovyi kodeks Rossiiskoi Federatsii (chast' vtoraya) // Spravochno-pravovaya sistema «Konsul'tantPlyus» (data obrashcheniya: 22.03.2023).
3. Gromova Z. E. Schetnaya palata Rossiiskoi Federatsii v sisteme organov gosudarstvennogo kontrolya: administrativno-pravovye aspekyt // Administrativnoe pravo i protsess. 2022. № 12.
4. Peshkova Kh. V. Byudzhetnoe ustroistvo gosudarstva (rossiiskaya pravovaya kontseptsiya): dis. ... d-ra yurid. nauk. M., 2014.
5. Yukova M. K. Predpriyatie. Zakon. Upravlenie / pod red. M. K. Yukova. M.: Yurid. lit., 1989.
6. Sadovskaya T. D. Pravovye i organizatsionnye aspekyt sovershenstvovaniya nalogovogo kontrolya v Rossiiskoi Federatsii: dis. ... kand. yurid. nauk. Tyumen', 2007.
7. Federal'nyi zakon ot 31.07.2020 № 248-FZ «O gosudarstvennom kontrole (nadzore) i munitsipal'nom kontrole v Rossiiskoi Federatsii» // SZ RF. 2020. № 31. Chast' I. St. 5007.
8. Gracheva E. Yu. Gosudarstvennyi finansovyi kontrol': sostoyanie, problemy i perspektivy: materialy nauch.-prakt. konf. M. : Izd. dom «Finansovyi kontrol'», 2002.
9. Sokolova E. D. Rol' finansovogo kontrolya v upravlenii razvitym sotsialisticheskim obshchestvom // Sbornik Mezhdunarodnogo simpoziuma finansovykh spetsialistov sotsialisticheskikh stran. Galle, mai 1983 g., Martin Lyuter Universitet, 1984.
10. Gorbunova O. N. Finansovoe pravo : uchebnik / pod red. O. N. Gorbunovoi. M.: Yurist", 1996.
11. Krokhina Yu. A. Finansovoe pravo Rossii : uchebnik. 3-e izd., pererab. i dop. M. : Norma, 2008.
12. Khimicheva N. I. Finansovoe pravo : uchebnik / otv. red. N. I. Khimicheva. 5-e izd, pererab. i dop. M. : Norma, 2012.
13. Lapina M. A. Administrativnaya yurisdiktsiya nalogovykh organov : uchebnik / pod red. M. A. Lapinoi. M., 2012.
14. Nesterov G. G. Razvitie mekhanizmov nalogovogo kontrolya v sisteme obespecheniya ekonomicheskoi bezopasnosti: Avtoref. dis. ... d-ra ekon. nauk. M., 2010.
15. Malis N. I., Grundel L. P. Novye napravleniya nalogovogo kontrolya i dokhodnaya baza

- byudzhetov vsekh urovnei // Finansy. 2014. № 10.
16. Bryzgalin A. V., Il'inykh D. A. Nalogovyj kontrol' // Nalogi i finansovoe pravo. 2011. № 5.
17. Evteeva M. Yu. Praktika rassmotreniya del, svyazannykh s primeneniem sanktsii po chasti pervoi Nalogovogo kodeksa Rossiiskoi Federatsii // Vestnik VAS RF, № 4, 2001.
18. Reut A. V. K voprosu o zakonodatel'nom urovne ustanovleniya protsedur gosudarstvennogo finansovogo kontrolya // Finansovoe pravo. 2014. № 4.
19. Novikov S. G. Nalogooblozhenie pribily kontroliruemых inostrannых kompanii // Nalogovaya proverka. 2015. № 2.
20. Il'in A. Yu. Yuridicheskoe soderzhanie vidov, form i metodov nalogovogo kontrolya // Finansovoe pravo. 2014. № 1.
21. Goncharov K. D. Regulirovanie nalogoblozheniya kontroliruemых inostrannых kompanii: predposyлki dlya reformirovaniya // Ekonomika i biznes: teoriya i praktika. 2021. № 11-2.
22. Federal'nyi zakon ot 09.11.2020 № 368-FZ «O vnesenii izmenenii v chasti pervyyu i vtoruyu Nalogovogo kodeksa Rossiiskoi Federatsii» // SZ RF. 2020. № 46. St. 7212.
23. Opredelenie Verkhovnogo Suda Rossiiskoi Federatsii ot 12 dekabrya 2018 goda № 305-KG18-20434 po delu A40-178867/2017 // Spravochno-pravovaya sistema «Konsul'tantPlyus» (data obrashcheniya: 22.03.2023).
24. Postanovlenie Arbitrazhnogo suda Moskovskogo okruga ot 19.09.2022 № F05-21489/2022 po delu № A40-263897/2021 // Spravochno-pravovaya sistema «Konsul'tantPlyus» (data obrashcheniya: 22.03.2023).
25. Postanovlenie Arbitrazhnogo suda Moskovskogo okruga ot 14.09.2020 № F05-13074/2020 po delu № A40-301221/2019 // Spravochno-pravovaya sistema «Konsul'tantPlyus» (data obrashcheniya: 22.03.2023).
26. Postanovlenie Arbitrazhnogo suda Moskovskogo okruga ot 22.05.2020 № F05-20151/2018 po delu № A40-1524/2018 // Spravochno-pravovaya sistema «Konsul'tantPlyus» (data obrashcheniya: 22.03.2023).
27. Postanovlenie Arbitrazhnogo suda Moskovskogo okruga ot 12.03.2020 № F05-24583/2019 po delu № A40-49647/2019 // Spravochno-pravovaya sistema «Konsul'tantPlyus» (data obrashcheniya: 22.03.2023)

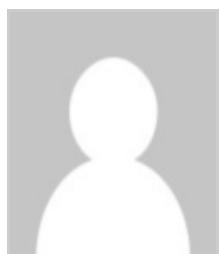
## Legal regulation of income taxation of individuals on transactions with digital rights (cryptocurrencies)

**Titorenko Semen Konstantinovich**

Lecturer, Department of International and Public Law Department, Financial University under the Government of the Russian Federation

125167, Russia, Moscow, Leningradsky, 49/2

 titorenko96.st@gmail.com



**Abstract.** The author discusses the features of the legal regulation of taxation of transactions of individuals with digital rights in the Russian Federation.

As a result of the study, the author identified a gap in the legal regulation of taxation of digital rights in the Russian Federation, when determining the system of tax benefits for transactions with digital rights. Public relations arising in connection with the turnover of digital rights are regulated by the Civil Code of the Russian Federation, while neither

legislation nor law enforcement practice has been defined, the specifics of taxation of income of individuals on transactions with digital rights. In this connection, it is necessary to highlight the features of the legal regulation of taxation of income of individuals on transactions with digital rights and determine whether these features are applicable to the legal regulation of taxation of income of individuals on transactions with digital rights in the Russian Federation.

The problem is that in the legislation of the Russian Federation there is no legal regulation of taxation of income of individuals on transactions with digital rights.

The goal of the research is to investigate the experience of the foreign legislation and regulatory legal regulation of the Russian Federation and to identify the problems of legal regulation of taxation of income of individuals on transactions with digital rights.

Scientific novelty of the research lies in fact that previously, no research has been conducted on the application of tax benefits in the legal regulation of taxation of personal income on transactions with digital rights.

**Keywords:** Ethereum, Bitcoin, blockchain, foreign legislation, tax control, personal income tax, taxation, cryptocurrencies, distributed registry system, digital rights

## References (transliterated)

1. Federal'nyi zakon ot 14.07.2022 № 324-FZ «O vnesenii izmenenii v chast' vtoruyu Nalogovogo kodeksa Rossiiskoi Federatsii»;
2. Federal'nyi zakon ot 31.07.2020 № 259-FZ «O tsifrovyykh finansovykh aktivakh, tsifrovoi valyute i o vnesenii izmenenii v otdel'nye zakonodatel'nye akty Rossiiskoi Federatsii»;
3. Khidzaev A. T. Kriptovalyuta: pravovye podkhody k formirovaniyu ponyatiya // Pravo i sovremennye gosudarstva. 2014. № 4. S. 10-15;
4. Dolgieva M. M. Operatsii s kriptovalyutami: aktual'nye problemy teorii i praktiki primeneniya ugolovnogo zakonodatel'stva // Aktual'nye problemy rossiiskogo prava. 2019. № 4(101) S. 128–138;
5. Tsindeliani I. A., Nigmatulina L. B. Kriptovalyuta kak ob'ekt grazhdansko-pravovogo i finansovo-pravovogo regulirovaniya // Finansovoe pravo. 2018. № 7. S. 18–25;
6. Egorova M. A., Efimova L. G. Ponyatie kriptovalyut v kontekste sovershenstvovaniya rossiiskogo zakonodatel'stva // Lex russica. 2019. № 7(152). S. 130–139;
7. Vidy kriptovalyut-kakie sushchestvuyut i chem otlichayutsya // URL: <https://www.binance.com/ru/> (data obrashcheniya: 18.04.2023);
8. Razdorozhnyi, K.B. Finansovo-pravovoe regulirovanie tsifrovyykh finansovykh aktivov v RF i v zarubezhnykh stranakh : dissertatsiya na soiskanie uchenoi stepeni kandidata yuridicheskikh nauk.-Moskva, 2021.-S. 175;
9. Malkova Yu.V., Tikhonova A.V. K voprosu o nalogooblozhennii kriptovalyuty i tsifrovyykh aktivov: rossiiskii i zarubezhnyi opyt. Ekonomika. Nalogi. Pravo. 2020; 13(5): 141-153. DOI: 10/26794/1999-849X-2019-13-5-141-153;
10. Aryamov A.A., Rueva E.O., Chigak A.A. Tsifrovye prava – novye gorizonty ili yuridicheskikh tupik // Pravosudie. 2020. Tom 2, № 1. S. 131-149. DOI: 10.37399/issn2686-9241/2020/1/131-149;
11. Achats de Bitcoin: l'AMF et l'ACPR mettent en garde les épargnants. URL: <https://perma.cc/CM6Q-EGUH> (data obrashcheniya: 18.04.2023);
12. Loi no. 2019-486 du 22 mai 2019 relative à la croissance et la transformation des entreprises, May 23, 2019. URL: <https://perma.cc/X5D2-J33J> (data obrashcheniya:

- 18.04.2023);
13. Code monétaire et financier, art. L54-10-1. URL: <https://perma.cc/WQ2J-EZWW> ;
  14. Praicheux S., Vandenbussche J. L'investissement en actifs numériques, nouvelle opportunité de la loi PACTE // Les Echos Executives. 2019. Oct. 25. URL: <https://perma.cc/9SU2-BQFS> (data obrashcheniya: 18.04.2023);
  15. Obtenir un agrément PSAN. AMF. 2020. Jan.
  16. URL: <https://perma.cc/4SZ9-FWZ3> (data obrashcheniya: 18.04.2023); 16. Crypto-monnaies, crypto-actifs. Comment s'y retrouver? Ministère de l'économie, des finances et de la relance (Dec. 4, 2020). URL: <https://perma.cc/PQH4-P49X> (data obrashcheniya: 18.04.2023);
  17. Desombre C. Comment déclarer ses cryptomonnaies aux impôts? // La Tribune. 2020. May 20.URL: <https://perma.cc/EH3U-A6Z2> (data obrashcheniya: 18.04.2023);
  18. Bundesministerium der Finanzen [BMF], BMF-Schreiben. Umsatzsteuerliche Behandlung von Bitcoin und anderen sog. virtuellen Währungen; EuGH-Urteil vom 22. Oktober 2015, C-264/14, Hedqvist (BMF letter), Feb. 27, 2018, at 1 & 2. URL: <https://perma.cc/NMB8-6WYV> (data obrashcheniya: 18.04.2023);
  19. Umsatzsteuer-Anwendungserlass [UStAE], Oct. 1, 2010, Bundessteuerblatt [BStBl] I at 846, as amended, 4.8.3, para. 3a.URL: <https://perma.cc/5MFR-PS7N> (data obrashcheniya: 18.04.2023).

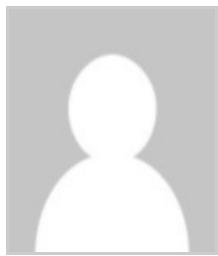
## IFRS and RAS: analysis of differences and methodological inconsistencies

Krichevskiy Evgeniy Nikitich

Postgraduate student; Department of Taxes and Tax Administration; Financial University under the Government of the Russian Federation

109147, Russia, Moscow, Marxistskaya St, 9, sq. 121

✉ evgeniykrichevsky@mail.ru



**Abstract.** The article discusses the goals of applying international and Russian standards at the current stage of development of accounting and reporting. The features of the formation of accounting (financial) statements according to the rules of IFRS and RAS are highlighted, the fundamental differences that lie in the concept of accounting documentation are indicated. The features of the financial statements of Russian enterprises that make it up according to the rules of IFRS are given. The problems of applying IFRS by Russian users of financial statements are outlined. Prospects for the development of IFRS in Russian accounting are considered. The conclusions of the conducted research are substantiated within the framework of the development of the methodology of methodological differences in the formation of accounting (financial) statements according to the rules of IFRS and RAS. In order to enter foreign markets and attract foreign investors, the company's financial statements must comply with International Financial Reporting Standards. This is a prerequisite for the implementation of foreign economic activity. Despite certain differences between IFRS and RAS, today it is safe to say that at the moment the country is working to adapt the accounting system in accordance with international standards. Significant differences in the target orientation of reporting under IFRS and RAS; the presence of a large number of methodological differences in accounting lead to the complication of accounting functions. Taken together, these circumstances determine the relevance of this study. The analysis of the regulatory framework of Russia showed that at the first stages some provisions of international standards were

used to develop domestic accounting regulations. Today, the practice of using them has expanded. There are structures in the country that are responsible for the application of IFRS. Their functions are normatively fixed, a list of enterprises that are required to prepare reports in accordance with international standards is outlined at the legislative level. Nevertheless, there are a significant number of methodological differences in accounting, which will be discussed in this article.

**Keywords:** analysis, RAS, IFRS, reliability, information, standards, accounting statements, accounting, discounting, differences

## References (transliterated)

1. Mezhdunarodnyi standart finansovoi otchetnosti (IAS) 1 «Predstavlenie finansovoi otchetnosti» (red. ot 01.01.2022) (
2. Osnovnye napravleniya razvitiya finansovogo rynka Rossiiskoi Federatsii na period 2019-2021 godov (razrabotany Bankom Rossii)
3. Prikaz Minfina Rossii ot 15.11.2019 № 180n «Ob utverzhdenii Federal'nogo standarta bukhgalterskogo ucheta FSBU 5/2019 «Zapasy» (vmeste s «FSBU 5/2019...»)
4. Prikaz Minfina Rossii ot 17.09.2020 № 204n «Ob utverzhdenii Federal'nykh standartov bukhgalterskogo ucheta FSBU 6/2020 «Osnovnye sredstva» i FSBU 26/2020 «Kapital'nye vlozheniya»
5. Federal'nyi zakon ot 06.12.2011 № 402-FZ (red. ot 30.12.2021) «O bukhgalterskom uchete»
6. Ashaganov A.Yu., Khasieva A.S. Formirovanie otcheta o dvizhenii denezhnykh sredstv po MSFO v sravnennii s RSBU / A.Yu. Ashaganov // Ekonomika i biznes: teoriya i praktika. – 2019. – № 10-1 (56). – S. 19-22.
7. Gonchar E.A., Danilova E.N. Sblizhenie MSFO, RSBU i nalogovogo ucheta rezervov po somnitel'nym dolgam / E.A. Gonchar // Vestnik Yuzhno-Ural'skogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya: Ekonomika i menedzhment. – 2019. – T. 13. № 2. – S. 110-117.
8. Kargina T.S., Kolesnik N.F. Raskrytie informatsii o platezhesposobnosti finansovoi otchetnosti v formate MSFO I RSBU / T.S. Kargina // Upravlencheskii uchet. – 2020. – № 6. – S. 36-42.
9. Robak A.A. Sravnitel'nyi analiz printsipov RSBU I MSFO na primere OAO «Rossiiskie zheleznye dorogi» / A.A. Robak // Nauchnyi Al'manakh assotsiatsii France-Kazakhstan. – 2021. – № 4. – S. 229-243.
10. Tikhonova A.V. Tendentsii razvitiya bukhgalterskogo i nalogovogo ucheta pribyli v usloviyakh MSFO / A.V. Tikhonova // Nalogi i finansy. – 2017. – № 4 (36). – S. 7-14.
11. Shnaider O.V. Teoreticheskie aspekty osnovnykh otlichii RSBU I MSFO / O.V. Shnaider // Vestnik SamGUPS. – 2016. – № 3 (33). – S. 119-126

## Tax Treaty Dispute Resolution Procedures

Polenchuk Mariia Dmitrievna

PhD Student, Department of Financial and Tax Law, St. Petersburg State University

199106, Russia, g. Saint Petersburg, ul. 22-Ya liniya vasil'evskogo ostrova, 7

✉ maria.polenchuk@mail.ru



**Abstract.** The subject of the work is a comparative analysis of the OECD approach and the EU approach to the resolution of international tax disputes. The research is conducted on the basis of the provisions of the OECD Model Tax Convention, the OECD Multilateral Tax Convention, the EU Arbitration Convention and the EU Directive. The purpose of the work is to find the most effective mechanism for resolving international tax disputes in terms of ensuring the protection of taxpayers' rights in the dispute resolution procedure.

The methodological basis of the work was made up of general scientific (analysis, classification, synthesis, deduction, induction, analogy), private scientific (system method) and special legal (formal legal and comparative legal) methods of scientific research. The scientific novelty of the work suggests the proposal and justification as a way to increase the effectiveness of the resolution of international tax disputes, the use of mediation in a mutually agreeable procedure with the provision of the taxpayer with the possibility of direct participation in the dispute resolution procedure.

Based on the results of the study, the author came to the following conclusions. The practice of applying the mutual agreement procedure and arbitration shows that this dispute resolution mechanism has a number of significant drawbacks. In order to improve the efficiency of dispute resolution, the OECD and the EU are striving to develop mandatory arbitration and do not consider non-binding mechanisms, since they do not guarantee an agreement on the dispute. However, mandatory arbitration cannot be considered a universal instrument, since States see it as a threat to sovereignty.

The experience of States that actively use mediation to resolve domestic tax disputes shows that mediation can also become an effective mechanism for resolving disputes at the international level, since it allows the parties to consider various aspects of the dispute from different sides. According to the author's position, the shortcomings of mediation outlined in the doctrine can be mitigated by granting the affected taxpayer the right to participate directly in mediation, presenting his position on the case.

**Keywords:** international tax disputes, European Union approach, OECD approach, protection of taxpayers' rights, mediation, non-binding mechanisms, alternative commission, advisory commission, arbitration, mutual agreement procedure

## References (transliterated)

1. Kostin, A. A. Pravovye osnovaniya priznaniya i ispolneniya inostrannykh sudebnykh reshenii v Rossiiskoi Federatsii / A. A. Kostin – Moskva: Statut, 2020. – 207 s.
2. Neshataeva, T. N. O priznanii i privedenii v ispolnenie inostrannykh sudebnykh i arbitrazhnykh reshenii / T. N. Neshataeva // Arbitrazhnaya praktika, 2004. – № 11
3. Ruterglen, D. Suverenitet, territorial'nost' i ispolnenie reshenii inostrannykh sudov / D. Ruterglen, D. E. Stern // Vestnik grazhdanskogo protsessa, 2014. – № 3/6. – S. 132-157
4. Adam, Z. Mutual Agreement Procedure Arbitration in Developing Countries – The ASEAN Experience / Z. Adam // Bulletin for International Taxation, 2016. – № 4 – section 3
5. Altman, Z.D. Dispute Resolution under Tax Treaties / Dr Zvi Daniel Altman, – Amsterdam: IBFD, 2005. – 492 p.
6. Ault, H. OECD-2008 OECD Model : the new arbitration provision / H.J. Ault; J. Saserville // Bulletin for International Taxation, 2009. – Vol. 63, № 5 – P. 210
7. Baker, P. BEPS Action 16: The Taxpayers' Right to an Effective Legal Remedy Under European Law in Cross-Border Situations, / Baker P., Pistone P. // EC Tax Review, –

2016. – Vol. 25, № 5/6 – P. 335 – 345
8. Baker, P. Establishing a New International Framework / Baker P. // International Arbitration in Tax Matters. – 2015. – Vol.2. – P. 467-476
9. Bravo, N. Implementing Key BEPS Actions: Where Do We Stand? / Nathalie Bravo, Sriram Govind, Rita Julien, Pedro G. Lindenberg Schoueri // Intertax : international tax review. – 2017. – Vol.45, № 12. – P. 852 – 863
10. Brown, P. A. Enhancing the Mutual Agreement Procedure by Adopting Appropriate Arbitration Provisions / Patricia A. Brown // International Arbitration in Tax Matters. – 2015. –Vol.2. – p. 83-110
11. Brown and Marriott ADR Principles & Practice / Brown, Henry J., Marriott, Arthur L. – London: Sweet & Maxwell, – 1999. – 711 p.
12. Brown, P. A. Mediation: The Swiss Army Knife in the Competent Authority's Toolbox / Patricia A. Brown // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. – 2020. – P. 183-196
13. Devillet, C. United Nations-The Text of and the Commentary on Article 25 – Round-Up of the Changes and Their Significance / C. Devillet // Bulletin for International Taxation. – 2012. – Vol. 66, №11
14. Govind, S. P. The New Face of International Tax Dispute Resolution: Comparing the OECD Multilateral Instrument with the EU Dispute Resolution Directive / Sriram Govind // EC Tax Review, – 2018. – Vol. 27, №6. – P. 309-324
15. Gröper, J. Can Mediation Improve (the Efficiency of) the MAP? The Flexible Multi-Tier Dispute Resolution Framework and Our Final Conclusions and Recommendations / J. Gröper // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. – 2020. – P. 169-182
16. Hensen, W. Tax Mediation in Belgium and the Netherlands / Wendy Hensen, Diana van Hout // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. – 2020. – P. 71-98
17. Hout, D. Summary of Findings. The Flexible Multi-Tier Dispute Resolution Framework and Our Final Conclusions and Recommendations / Diana van Hout // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. – 2020. – P.423-473
18. Ismer, R. Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 4th ed. / Johannes Becker [et al.]. – Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. – 2015. – 2079 p.
19. Jone, M. Tax Mediation in New Zealand, Australia and the United Kingdom / Melinda Jone // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. – 2020. – P. 99-138
20. Kollmann J., Overview of the Existing Mechanisms to Resolve Disputes and Their Challenges / J. Kollman, Turcan L. // International Arbitration in Tax Matters. – 2015. – Vol.2. – P. 15-76
21. Lang, M. The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation / M. Lang, F. Brugger // Australian tax forum : a journal of taxation policy, law and reform. – 2008. – Vol. 23. № 2. – P. 95-108
22. Lieb J.P., Introduction: Taking the Debate Forward / Jean-Pierre Lieb // International Arbitration in Tax Matters. – 2015. – Vol.2. – P. 1-14
23. Linderfalk, U. The Use of OECD Commentaries as Interpretative Aids-The Static/Ambulatory-Approaches Debate Considered from the Perspective of International Law\* / U. Linderfalk., M. Hilling // Nordic Tax Journal. – 2015. – № 1. – P. 34-59
24. Menkel-Meadow, C. Historic Contingencies of Conflict Resolution / Carrie Menkel-Meadow // Georgetown University Law Center. – 2013. P. 41

25. Mooij, H. MAP Arbitration in Tax Treaty Disputes / H. Mooij // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. – 2020. – P.253-288
26. Ogutu, A.W. Resolving Treaty Disputes: The Challenges of Mutual Agreement Procedures with a Special Focus on Issues for Developing Countries in Africa / A.W. Ogutu // Bulletin for International Taxation, – 2016.- Vol. 70, – № 12. – P. 160-201
27. Perrou, K. Taxpayer Participation in Tax Treaty Dispute Resolution / K. Perrou – Amsterdam: IBFD, 2014. – 304 p.
28. Perrou, K. Using Mediation for the Resolution of Cross-Border Tax Disputes / Katerina Perrou // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. – 2020. – P. 197-210
29. Pistone, P. The Settlement of Cross-Border Tax Disputes in the European Union / P. Pistone //European Tax Law. –2018. – P. 367-369
30. Pistone, P. The Flexible Multi-Tier Dispute Resolution Framework and Our Final Conclusions and Recommendations / Pasquale Pistone, Jan J.P. de Goede // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. – 2020. – P. 483-522
31. Pit, H. M. Arbitration institutes forum: The Changed Landscape of Tax Dispute Resolution Within the EU: Consideration of the Directive on Tax Dispute Resolution Mechanisms / H.M. Pit // Intertax : international tax review. – 2019. – Vol.47, №8/9 – P. 745 – 759
32. Raad, K. International Coordination of Tax Treaty Interpretation and Application / Kees van Raad // Intertax : international tax review. – 2001. – Vol.29, №6/7 – P. 212 – 218
33. Sengupta, D. P. Judicial Systems and International Tax Disputes: The View from India / D.P. Sengupta // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. – 2020. – P. 289-316
34. Wiman, B. Pioneers in Tax Arbitration/ B. Wiman // International Arbitration in Tax Matters. – 2015. – Vol.2. – P. 281-285
35. Zuger, M. Arbitration under Tax Treaties / Mario Züger.- Amsterdam : IFBD. – 2015. – 276 p.