

ЮРИСПРУДЕНЦИЯ

DOI 10.24412/1829-0485-2026-2-63-73
УДК 34

Поступила: 03.03.2026г.
Сдана на рецензию: 15.03.2026г.
Подписана к печати: 15.05.2026г.

СОВРЕМЕННЫЕ ТЕНДЕНЦИИ ЦИФРОВИЗАЦИИ НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЙ НА ЕВРОПЕЙСКОМ ПРОСТРАНСТВЕ: РЕКОМЕНДАЦИИ ДЛЯ ЕАЭС

А.К. Айрапетян¹, Р.В. Назаретян²

*Российско-Армянский университет
hayrapetyanarshak@gmail.com, nazaretyanruben16@gmail.com
ORCID ¹: 0009-0004-1530-5541, ORCID ²: 0009-0004-1655-8153*

АННОТАЦИЯ

В данной статье рассматриваются современные тенденции цифровизации налоговых правоотношений на европейском пространстве и выдвигаются определенные рекомендации для Евразийского экономического союза. Исследуется понятие «цифровизация налоговых правоотношений», раскрывается природа и содержание ряда правовых регулирований относительно цифровизации налоговых правоотношений в Европейском союзе, сосредотачивая внимание на определенные механизмы.

Ключевые слова: цифровизация, налоговое право, налоговые правоотношения, Европейский Союз (ЕС), Евразийский экономический союз (ЕАЭС).

Введение

Цифровизация в современном мире происходит с высокой активностью, что влияет на трансформацию мировой экономики в целом. Результаты данного процесса приводят к возникновению новых видов правоотношений и к формированию новых сфер налогообложения, и, как следствие, вызывают необходимость изменений в области государственного управления. В современных реалиях цифровая трансформация становится ключевым элементом реформирования государственных институтов и механизмов управления экономикой. Налоговые правоотношения не остаются в стороне от глобальных цифровых процессов и неизбежно приводят к цифровизации государственного управления и к созданию современных механизмов налогового администрирования, новых моделей взаимодействия с налогоплательщиками и инструментов, направленных на обеспечение фискальной прозрачности. Итак, современные тенденции цифровизации налоговых правоотношений, с одной стороны, являются вызовом, а с другой стороны, становятся стратегическим инструментом для повышения эффективности государственного управления в данной сфере.

Основное содержание

На сегодняшний день цифровизацию в налоговой сфере можно рассматривать в двух направлениях: первое ориентировано на повышение прозрачности налогообложения, создание инфраструктуры, целью которой является обеспечение открытости, обмен данными и предотвращение налоговых правонарушений, а также эффективное регулирование вопросов относительно двойного налогообложения, второе – это автоматизация налогового администрирования, которая направлена на упрощение процедур, оптимизацию административного ресурса и его эффективного управления, включая минимализацию затрат и повышение точности расчетов. Оба эти направления взаимо-

связаны, так как направлены на решение схожих задач и, в перспективе, преследуют одни и те же цели.

Сегодня основным новатором по цифровизации налоговых правоотношений является европейское пространство – как по регулированию на национальном, так и на уровне экономических интеграционных объединений. Европейский союз (далее – ЕС) в данном контексте выступает отличным примером в плане гармонизации национальных законодательств своих государств-членов в налоговой сфере. Исходя из этого, целью данной статьи является изучение существующих эффективных механизмов цифровизации налоговых правоотношений на европейском пространстве и выявление ключевых и практических рекомендаций для Евразийского экономического союза (далее – ЕАЭС).

Надо отметить, что общепринятого определения понятия «цифровизация налоговых правоотношений» как такового не существует, но существующие определения имеют общие характеристики. Таким образом, цифровизация налоговых правоотношений выражается в процессе разработки и внедрения цифровых технологий, систем и сервисов в деятельность уполномоченных налоговых органов и процедуры реализации прав и обязанностей иных субъектов налоговых правоотношений, что влечет за собой трансформацию содержания этих правоотношений в условиях новой цифровой реальности [1]. Встречаются и более консервативные точки зрения, что налоговые правоотношения, вытекающие из налогового контроля, при совершенствовании внутриорганизационных аналитических подходов налоговых органов не претерпевают существенных изменений ввиду сохранения классических форм контроля. Цифровизация в данном случае предполагает совершенствование налогового администрирования, а также повышение эффективности правоприменительной деятельности налоговых органов [2]. В данном контексте также отмечается, что цифровизация налоговых правоотношений представляет собой процесс создания, внедрения, применения и совершенствования цифровых технологий и информационных систем, влияющих на трансформацию состава и содержания налоговых правоотношений, а также на совершенствование

и автоматизацию реализации субъективных прав и юридических обязанностей участников соответствующих правоотношений [3]. В продолжение рассмотрения данного вопроса, актуален и следующий вывод, что цифровая трансформация налоговой обязанности, являющейся основной обязанностью налогоплательщика, также проходит в своем развитии ряд стадий, что позволяет говорить о наступлении цифровой эпохи развития содержания налоговых обязанностей. Это выражается в развитии правового регулирования различных элементов налоговых обязанностей, а также в изменении их содержания [4]. Итак, мы имеем дело со своеобразным правовым процессом, который подошел к этапу активного внедрения и детального законодательного закрепления, и, несомненно, будет интенсивно развиваться как на национальном, так и на уровне экономических интеграционных объединений. Важно отметить, что, вместе с положительными сторонами внедрения и использования цифровых технологий в данной сфере, параллельно возникает перечень серьезных вызовов как юридического, так и технического характера.

Однозначно, что цифровая трансформация налогово-правовых норм об уплате налогов, а также развитие практики их применения представляют собой масштабный процесс, включающий в себя ряд этапов, что, в свою очередь, обуславливает актуальность исследования основных проблем и перспектив правового регулирования обязанности по уплате налога применительно к отдельным периодам цифрового развития государства и общества [5]. Данное утверждение также уместно в случае регулирования налоговых правоотношений на уровне экономических интеграционных объединений. Итак, ключевые направления цифровизации налоговых правоотношений в ЕС охватывает широкий спектр интеграционного взаимодействия государств-членов, который пока что не выступает как единый комплексный подход.

Первым, следует упомянуть пакет законов, который называется «НДС в цифровую эпоху» (“VAT in the Digital Age” (ViDA)), принятый 11 марта 2025 года. Данный пакет предусматривает обеспечение соответствия правил ЕС в области налога на добавленную стоимость

(далее – НДС) требованиям цифровой эпохи. Правила ЕС в области НДС направлены на повышение конкурентоспособности ЕС, борьбу с мошенничеством в данной сфере и снижение административного контроля, учитывая цифровую трансформацию экономик государств-членов. Однако необходимо отметить, что данные правила, хотя и являются самой масштабной реформой системы НДС в ЕС за последнее десятилетие, пока только юридически закреплены и должны быть внедрены поэтапно до января 2035 года. Этот процесс включает в себя внедрение норм в национальное законодательство государств-членов ЕС и техническую подготовку в несколько этапов: введение обязательного обмена электронными счетами в реальном времени через централизованную систему, предусмотрение обязательств для онлайн-платформ по краткосрочной аренде жилья и услуг пассажирского транспорта, уплаты НДС в случае, когда отдельные поставщики услуг не взимают НДС, установление единой регистрации НДС через уже существующую систему единого окна (“One-Stop Shop” (OSS)), что позволит выполнять обязательства по НДС только в одном государстве-члене ЕС, а в дальнейшем предусматривается введение единого окна (“Import One Stop Shop” (IOSS)) для определенных платформ, которые зарегистрированы за пределами ЕС, но предоставляют услуги потребителям в ЕС [6],[7],[8].

Нужно отметить также восьмую поправку к директиве «Об административном сотрудничестве в области прямых налогов» (DAC-8, вступившую в силу 1 января 2026г.). Данная поправка предусматривает автоматический обмен информацией о криптоактивах между государствами-членами ЕС и преследует цель обеспечить налоговую прозрачность на транзакции с криптоактивами. На практике, это подразумевает единую регистрацию в государстве-члене ЕС, если поставщик услуг в сфере криптоактивов или финансовый институт, работающий с электронными деньгами и цифровыми валютами Центральных банков, ведет деятельность на территории ЕС, но не имеет разрешения в соответствии с регламентом о рынках криптоактивов (OJ L 150, 9.6.2023 (MiCA)); последний должен собирать данные и представить

отчет, соблюдая национальные требования по срокам и формату. Налоговые органы государств-членов ЕС будут обмениваться полученными данными, обеспечивая синхронизацию с международным стандартом автоматического обмена налоговой информацией о криптоактивах (“Crypto-Asset Reporting Framework” (CARF)), который был разработан Организацией экономического сотрудничества и развития (далее – ОЭСР). Отчетности подлежат такие типы активов, как криптовалюты, стейблкоины, определенные виды невзаимозаменяемых токенов (NFT), токенизированные активы, электронные деньги и цифровые валюты Центральных банков. Необходимо отметить, что за непредоставление отчетности или нарушение установленных процедур предусмотрены штрафы, размер которых устанавливается на национальном уровне [9].

Немаловажной директивой в данной сфере является и директива «О более быстром и безопасном возврате избыточного налога у источника» (“Faster and Safer Relief of Excess Withholding Taxes FASTER”)), которая должна быть интегрирована в национальное право к 1 января 2030 года. С помощью этого регулирования упрощается процедура возврата избыточного налога у источника путем устранения бюрократических барьеров, которые делают возврат налогов затяжным и дорогим процессом. Директива предусматривает два механизма, которые могут внедрить государства-члены ЕС для достижения результата. Первое – это удержание налога сразу по сниженной ставке в момент выплаты дивидендов или процентов (“Relief at source”), второй – система быстрого возврата избыточного налога, что должно быть осуществлено в течение месяца (не больше) (“Quick refund”) [10]. Путем этих механизмов будет обеспечена ликвидность средств, оптимизация затрат и прозрачность процедуры возврата избыточного налога у источника.

В данном контексте, несомненно, к месту утверждение, что, учитывая специфику бизнеса цифровых компаний, настал момент кардинального изменения подхода к их налогообложению. Все мировое экономическое сообщество включено в решение данного вопроса,

поскольку в цифровом пространстве должны действовать совершенно отличные от традиционных правил определения налогооблагаемой базы и налогооблагаемого объекта. В цифровом пространстве исчезли привычные границы осуществления коммерческой деятельности, появились новые объекты налогообложения, изменилась взаимосвязь между местом ведения деятельности, возникновения дохода, добавленной стоимости и налоговых обязательств [11]. В этом плане ЕС намерен идти к введению общеевропейского налога на цифровые услуги (“Digital Services Tax” (DST)), который сейчас находится в статусе ожидания, что связано как с международными переговорами в рамках ОЭСР, так и с политическими вопросами. На нынешний день существует лишь проект директивы о введении налога на цифровые услуги, который предусматривает в качестве объектов налогообложения размещение онлайн-рекламы, цифровое посредничество и передача пользовательских данных, устанавливая налоговую ставку в 3% от валовой выручки, полученной от оказания перечисленных услуг. Важным аспектом является то, что налог должен быть уплачен в том государстве-члене ЕС, где находится пользователь цифровой услуги в момент потребления, а не по месту регистрации компании, которая предоставляет услуги [12]. Однако нужно отметить, что государства-члены ЕС применяют национальные налоги на цифровые услуги, что приводит к фрагментации единого рынка ЕС. Данный проект директивы, хотя и остается в качестве запасного плана для ЕС, предусматривает именно замену фрагментных национальных налогов единым механизмом, который должен обеспечить баланс правил между европейскими компаниями и компаниями из третьих государств, попадающих под критерии регулирования.

Важно отметить, что, несмотря на усилия данных регулирований, направленных на создание динамической экосистемы в сфере цифровизации налоговых правоотношений в ЕС, все равно на практике они сталкиваются с рядом юридических и технических проблем, в числе которых основное место занимает фрагментация, что в основном проявляется отсутствием единых механизмов на уровне ЕС и

неравномерной готовностью государств-членов ЕС для создания соответствующих технических систем. С другой стороны, государства-члены ЕС в большинстве случаев задерживают внедрение норм в национальное законодательство, что не обеспечивает должную прозрачность и приводит к нездоровой конкуренции между государствами. К этому и можно добавить проблемы с защитой данных и конфиденциальностью, которая, как тень, преследует все реформы цифровой среды в ЕС.

Прежде чем сделать соответствующие рекомендации для цифровизации налоговых правоотношений в ЕАЭС, нужно отметить, что процесс находится на стадии интеграции в национальное законодательство, где основной акцент поставлен на механизме прослеживаемости товаров, что подразумевает контроль пути товара от границы до конечного потребителя, существенно быстрый обмен данными об уплаченных косвенных налогах и реализацию информационных ресурсов для синхронизации работ налоговых органов и дистанционного налогового администрирования. В рамках данного обсуждения к месту будет утверждение, что еще недавно налоговые нормы государств-членов ЕАЭС не содержали и намека на цифровизацию налогового регулирования, а теперь же налоговые кодексы государств-членов формируют «окрашенный в цифру» понятийный аппарат, включая в систему законодательства новые цифровые налогово-правовые институты [13].

Прежде всего, уместно подчеркнуть, что существующее правовое регулирование в ЕС нецелесообразно попросту дублировать для ЕАЭС, а необходимо основываться на конвергенции системы. Итак, рекомендуется внедрить в ЕАЭС обязательный обмен электронными счетами в реальном времени через централизованную систему, что позволит устранить разнообразные схемы мошенничества с НДС при трансграничной торговле – вместе с созданием единого реестра сертификатов налогового резидентства, что, в свою очередь даст возможность на реализацию системы единого окна – на примере ЕС. Все это, в свою очередь, должно сократить бумажную бюрократию, превращая

налоговое администрирование в максимально прозрачный цифровой процесс. Помимо этого, необходимо закрепить на наднациональном уровне четкие определения для видов цифровых активов, место потребления, условного поставщика, электронной торговой площадки и ряда других, а также предусмотреть классификацию для цифровых продуктов. Такая унификация поспособствует устранению существующих налоговых обходных путей и исключению двойного налогообложения в ЕАЭС. Аналогично с поправкой к директиве ЕС «Об административном сотрудничестве в области прямых налогов» (DAC8), следует предусмотреть автоматический обмен информацией о криптоактивах и электронных деньгах между государствами-членами ЕАЭС. Ключевым аспектом здесь должно являться то, что государства-члены ЕАЭС должны иметь доступ к информации о транзакциях криптоактивов своего резидента без специального запроса в другое государство союза. Также рекомендуется вместо разрозненных национальных подходов ввести наднациональный налог на цифровые услуги и концепцию виртуального постоянного представительства, что позволит облагать налогом прибыль компаний там, где находится получатель услуг, даже в случае отсутствия физического присутствия и избежать искажения конкуренции внутри ЕАЭС. Обобщая, можно сказать, что данные рекомендации должны основываться на переходе от фрагментарных регулирований к гармонизации наднациональных законодательств и внедрению автоматизированных систем контроля.

В современном мире от налогоплательщиков и иных субъектов налоговых правоотношений требуется ряд условий: психологическая готовность к предоставлению информации и восприятию новых цифровых реалий, цифровая грамотность (владение компьютером, умение пользоваться информационными ресурсами, специальными программами и др.), стремление к постоянному совершенствованию и познанию цифровых новшеств [14]. В заключение, обращая внимание на данное утверждение, важно подчеркнуть, что при осуществлении вышеуказанных рекомендаций для ЕАЭС необходимо учитывать отличие менталитета и ряда других особенностей, а также культурных норм, существующих на евразийском пространстве.

ЛИТЕРАТУРА

1. *Гнеушева Т.Б.* Налоговые правоотношения в условиях цифровой трансформации общества // «Современная научная мысль», № 4, 2025. СС. 191–195: <https://doi.org/10.24412/2308-264X-2025-4-191-195>
2. *Цинделиани И.А., Гусева Т.А., & Изотов А.В.* Совершенствование налогового контроля в условиях цифровизации // «Правоприменение», № 6 (1), 2022. СС. 77–87.
3. *Изотов А.В.* Налоговые правоотношения в условиях цифровизации: современное состояние и перспективы развития: монография. М.: «Юстицинформ», 2022, 264с.
4. *Лютова О.И.* Налоговые обязанности в цифровую эпоху: периодизация правового регулирования // «Антиномии», № 24 (1), 2024. СС. 73–88.
5. *Лютова О.И.* Цифровая трансформация обязанности по уплате налога: этапы развития правового регулирования // «Вестник университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА)», № 7, 2024. СС. 155–162: <https://doi.org/10.17803/2311-5998.2024.119.7.155-162>
6. Council Directive (EU) 2025/516 of 11 March 2025 amending Directive 2006/112/EC as regards VAT rules for the digital age, OJ L, 2025/516, 25.3.2025, URL: <http://data.europa.eu/eli/dir/2025/516/oj>
7. Council Regulation (EU) 2025/517 of 11 March 2025 amending Regulation (EU) No 904/2010 as regards the VAT administrative cooperation arrangements needed for the digital age, OJ L, 2025/517, 25.3.2025, URL: <http://data.europa.eu/eli/reg/2025/517/oj>
8. Council Implementing Regulation (EU) 2025/518 of 11 March 2025 amending Implementing Regulation (EU) No 282/2011 as regards information requirements for certain VAT schemes, OJ L, 2025/518, 25.3.2025, URL: http://data.europa.eu/eli/reg_impl/2025/518/oj
9. Council Directive (EU) 2023/2226 of 17 October 2023 amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation, OJ L, 2023/2226, 24.10.2023, URL: <http://data.europa.eu/eli/dir/2023/2226/oj>
10. Council Directive (EU) 2025/50 of 10 December 2024 on faster and safer relief of excess withholding taxes, OJ L, 2025/50, 10.1.2025, <http://data.europa.eu/eli/dir/2025/50/oj>
11. *Лысунец М.В.* Перспективы налогообложения цифровых компаний в странах Европейского союза: проблемы и противоречия // «Мир новой

- экономики», № 14 (2), 2020. СС. 25–31: <https://doi.org/10.26794/2220-6469-2020-14-2-25-31>
12. Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services, COM (2018) 148 final, 21.3.2018, URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:52018PC0148>
13. Козырин А.Н., Ялбулганов А.А. Налоговое законодательство государств ЕАЭС и цифровизация налогового администрирования // «Закон», № 4, 2021. СС. 60–66. <https://doi.org/10.37239/0869-4400-2021-16-4-60-66>
14. Замотаева О. Н. Цифровизация в структуре современных налоговых правоотношений // «Вестник Академии права и управления», № 3 (84), 2025. СС. 37–41.

MODERN TRENDS IN THE DIGITALIZATION OF TAX LEGAL RELATIONSHIPS IN THE EUROPEAN AREA: RECOMMENDATIONS FOR THE EAEU

A. Hayrapetyan, R. Nazaretyan

Russian-Armenian University

ABSTRACT

The article examines modern trends in the digitization of tax legal relationships in European area and puts forward certain recommendations for the Eurasian Economic Union. It examines the definition of digitalization of tax legal relationships and reveals the nature and content of a number of legal regulations concerning the digitalization of tax legal relationships in the European Union, focusing on certain mechanisms.

Keywords: digitalization, tax law, tax legal relationship, European Union (EU), Eurasian Economic Union (EAEU).