

ВЕДЕНИЕ ТРАНСГРАНИЧНЫХ ОПЕРАЦИЙ В СТРАНАХ БРИКС: ПРОБЛЕМЫ НЕУПЛАТЫ НАЛОГОВ И ВОЗНИКНОВЕНИЯ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Ботвина Дарья Александровна
Студент (1 курс магистратуры)
Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Факультет
налогов, аудита и бизнес-анализа
Россия, Москва.

Полежарова Людмила Владимировна
Научный руководитель
д.э.н., доцент
профессор Департамента налогов и налогового администрирования,
Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации
Россия, Москва.

CROSS-BORDER TRANSACTIONS IN THE BRICS: PROBLEMS OF TAX EVASION AND THE OCCURRENCE OF DOUBLE TAXATION

Botvina Daria Aleksandrovna
Student (1st year of master's degree)
Financial University under the Government of the Russian Federation, Taxes, Audit and
Business-Analysis Department.
Russia, Moscow.

Polezharova Lyudmila Vladimirovna
Academic supervisor
Ph.D. in Economics, Associate Professor
Professor of the Department of Taxes and Tax Administration,
Financial University under the Government of the Russian Federation
Russia, Moscow.

Аннотация. По мере модернизации экономик стран-членов БРИКС возрастает необходимость в совершенствовании существующих механизмов функционирования налогообложения и налогового администрирования трансграничных операций в целях повышения их прозрачности и обмену информацией между странами-участницами объединения для борьбы с двойным налогообложением и уклонением от уплаты налогов. Был проведен анализ налогового убытка в 2021 г., нормативно-правовых актов по регулированию неуплаты налогов и критериев резидентства физических лиц и организаций в странах БРИКС. По результатам анализа была определена необходимость к формированию общности подходов по механизмам налогообложения в странах-участницах объединения.

Ключевые слова: налоговое администрирование, двойное налогообложение, Соглашения об избежании двойного налогообложения, неуплата налогов, страны БРИКС.

Annotation. As BRICS member economies modernize, there is a growing need to improve the existing mechanisms for the functioning of taxation and tax administration of cross-border transactions to increase their transparency and the exchange of information between the BRICS member countries to combat double taxation and tax evasion. The analysis of tax losses in 2021, regulations on non-payment of taxes and residency criteria for individuals and organizations in the BRICS countries was conducted. As a result of the analysis, the need for common approaches to the taxation mechanisms in the BRICS countries was identified.

Key words: tax administration, double taxation, double taxation treaties, tax evasion, BRICS.

Управление налоговыми рисками в настоящее время достаточно актуально по причине введения ограничений и запретов. У стран возникает проблема выявления налоговых рисков из-за большого количества информации и множественности мнений. А с развитием и углублением экономических связей стран БРИКС, с целью общего глобального развития и интеграции по определенным направлениям, проблема налоговых рисков при ведении трансграничных операций в данных странах особенно актуальна. В данной работе рассмотрены основные из них, такие как: определение критериев резидентства физических лиц и компаний и борьба с неуплатой налогов в странах БРИКС.

Для анализа вышеуказанной информации необходимо привести данные по общему годовому налоговому убытку в 2021 г. в странах анализируемого объединения [14].

Таблица 1 – Общий годовой налоговый убыток, млн долл. США (в том числе корпоративные налоговые злоупотребления; офшорное богатство) на 2021 г.

Страна	Общий годовой налоговый убыток
Бразилия	8 165,0
РФ	3 089,0
Индия	16 830,3
КНР	13 902,1
ЮАР	3 561,2

Получение недостаточного количества налоговых доходов в странах БРИКС представляет собой проблему, которая наносит вред бюджетной системе в указанных странах. Наибольший показатель неуплаты налогов приходится на Индию (16 830,3 млн долл. США), далее КНР (13 902,1 млн долл. США) и Бразилия (8 165,0 млн долл. США). Данная тенденция связана с чрезмерной сложностью налоговой системы и высоким бременем для развития предприятий. Анализ изменения налоговых поступлений в 2020–2021 гг. указывает на увеличение налоговой нагрузки в странах-членах объединения [8].

Таблица 2 – Изменение налоговых поступлений за 2020–2021 гг. в странах БРИКС

Страны	Налоговые поступления (% от ВВП)		Изменение, %	Изменение относительно мировых налоговых поступлений, %
	2020	2021		
Бразилия	13	16,2	3,2	1,4
РФ	18,1	21,4	3,3	1,3
Индия	10,3	11,7	1,4	3,2
КНР	12,2	11,7	-0,5	5,1
ЮАР	23,5	18,6	-4,9	9,5
Средние мировые налоговые поступления	13,6	18,2	4,6	

Изменения, произошедшие в 2021 году, увеличили налоговые поступления в Бразилии (+3,2 пункта %), РФ (+3,3 пункта %) и в Индии (+1,4 пункта %). Рост налоговой нагрузки в 2021 г. связан с восстановлением экономики и сокращения льгот, введенных с целью восстановления после коронавирусной инфекции.

В данной статье произведен анализ по коэффициенту корреляции Пирсона с целью выявления корреляции между количеством корпоративных налоговых злоупотреблений в 2021 г. и ставкой корпоративного налога в странах БРИКС. Для расчета данного коэффициента взяты следующие параметры:

- X- корпоративные налоговые злоупотребления в 2021 г., млн долл. США

– Y- ставка корпоративного налога, %

Таблица 3 – Расчет коэффициента корреляции Пирсона

Страна	X	Y	$X - \bar{X}$	$Y - \bar{Y}$	$(X - \bar{X})^2$	$(Y - \bar{Y})^2$	$(X - \bar{X})(Y - \bar{Y})$
Бразилия	7866,9	34	1075,70	6,60	1157130,49	43,56	7099,62
РФ	2677,4	20	-4113,80	-7,40	16923350,44	54,76	30442,12
Индия	16609,8	30	9818,60	2,60	96404905,96	6,76	25528,36
КНР	3889,3	25	-2901,90	-2,40	8421023,61	5,76	6964,56
ЮАР	2912,6	28	-3878,60	0,60	15043537,96	0,36	-2327,16
				СУММА	137949948,46	111,20	67707,50
СРЕДНЕЕ	6791,20	27,40					

$$\text{Коэффициент Пирсона} = \frac{67707,50}{\sqrt{137949948,46 \times 111,2}} = 0,55$$

Данное значение показывает среднюю корреляцию между рассматриваемыми параметрами. Это означает, что между количеством корпоративных налоговых злоупотреблений и ставкой корпоративного налога присутствует взаимосвязь, но при этом не означает причинно-следственную связь.

Компании по-своему справляются с высоким налоговым бременем, так, например посредством уклонения от уплаты налогов и намеренным занижением своих доходов. В странах БРИКС предусмотрено уголовное преследование по неуплате налогов. Анализ нормативно-правовых актов стран произведен в Таблице 4 [2].

Таблица 4 – Сравнительный анализ регулирования неуплаты налогов в странах БРИКС.

Страна	НПА	Способы уклонения	Ответственность
Бразилия	ст. 1, 2 Закон № 8.137/1990 [11]	упущение информации или предоставление ложных заявлений налоговым органам; обман налоговой инспекции путем внесения недостоверной информации или пропуска операций любого характера в документ или книгу, требуемые налоговым законодательством; составление ложного заявления или опускание заявления о доходах, активах или фактах, или использование любого другого мошенничества с целью избежать, полностью или частично, уплаты налога;	имущественные (штрафы, пени), неимущественные (в том числе лишение свободы).

		<p>неполучение в установленный законом срок суммы налога или социального взноса, удержанного или собранного в качестве налогоплательщика и подлежащего уплате в государственную казну; и т. п.</p>	
РФ	<p>ст. 198, 199, 199.1, 199.2, 199.3, 199.4 УК РФ [7]</p>	<p>путем непредставления налоговой декларации (расчета) или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, либо путем включения в налоговую декларацию (расчет) или такие документы заведомо ложных сведений, совершенное в крупном размере.</p>	<p>имущественные (штрафы, пени), неимущественные (в том числе лишение свободы).</p>
Индия	<p>раздел 276С, Закон о подоходном налоге 1961 г. [10]</p>	<p>имеет в своем владении или под своим контролем любые бухгалтерские книги или другие документы (являющиеся бухгалтерскими книгами или другими документами, имеющими отношение к любому разбирательству в соответствии с настоящим Законом), содержащие ложную запись или заявление; или делает или заставляет сделать любую ложную запись или заявление в таких бухгалтерских книгах или других документах; или умышленно опускает или заставляет опустить любую соответствующую запись или заявление в таких бухгалтерских книгах или других документах; или создает любые другие условия для существования обстоятельств, которые позволят такому лицу уклониться от уплаты любого налога, штрафа или пени, подлежащих уплате или налагаемых в соответствии с</p>	<p>имущественные (штрафы, пени), неимущественные (в том числе лишение свободы).</p>

		настоящим Законом, или от их уплаты.	
КНР	ст. 201 УК КНР, Закон КНР «Об управлении взиманием налогов» [9]	налогоплательщик, не уплативший или недоплативший сумму налогов, подлежащих уплате, путем подделки, изменения, сокрытия или уничтожения без разрешения бухгалтерских книг или ваучеров по счетам, или завышения расходов, или опущения или занижения доходов в бухгалтерских книгах, или отказа от подачи налоговых деклараций после уведомления налоговых органов или подачи ложных налоговых деклараций.	имущественные (штрафы, пени), неимущественные (в том числе лишение свободы).
ЮАР	ст. 235 Закон о налоговом администрировании № 28 от 2011 [13]	дает любое ложное заявление или запись в декларации или другом документе, или подписывает заявление, декларацию или другой документ, представленный таким образом, без разумных оснований полагать, что он является истинным; дает ложный ответ, устный или письменный, на запрос о предоставлении информации, сделанный в соответствии с настоящим Законом; готовит, ведет или разрешает подготовку или ведение ложных бухгалтерских или иных записей или фальсифицирует или разрешает фальсификацию бухгалтерских или иных записей; использует или санкционирует использование мошенничества или ухищрений; или делает любое ложное заявление в целях получения любого возмещения или освобождения от налога.	имущественные (штрафы, пени), неимущественные (в том числе лишение свободы).

Проанализировав приведенные данные по регулированию неуплаты налогов в странах БРИКС следует заключить о том, что в большинстве стран данная проблема регулируется Уголовным Кодексом, в то время как в Бразилии, Индии и ЮАР контролирование происходит посредством Законов. Под способы уклонения в анализируемых странах обычно включают:

заведомо ложное предоставление сведений, фальсификация или их занижение, сокрытие и уничтожение данных и др. Ответственность за указанные правонарушения в странах БРИКС аналогичные: имущественные (штрафы и пени варьируются по странам) и неимущественные (в том числе лишение свободы на определенный срок).

Касаясь проблемы двойного налогообложения необходимо упомянуть критерии определения налогового резидентства физических лиц и организаций в странах БРИКС. Для анализа приведена Таблица 5 [3, 6, 10, 11, 12, 13].

Таблица 5 – Сравнительный анализ критериев резидентства физических лиц и компаний в странах БРИКС.

Страна	Критерии резидентства физ. лиц	Критерии резидентства организаций
Бразилия	<ul style="list-style-type: none"> – физическое лицо, постоянно проживающее в стране; – пребывание в стране 183 дня (независимо от того, подряд ли) в течение любого 12-месячного периода. 	<ul style="list-style-type: none"> – место инкорпорации; – регистрация штаб-квартиры в Бразилии.
Индия	<ul style="list-style-type: none"> – физическое лицо, которое провело более 182 дней на территории Индии; – физическое лицо, которое пребывало в Индии в течение 4 лет, предшествующих этому году, в течение периода или периодов, составляющих в общей сложности 365 дней или более И находится в Индии в течение периода или периодов, составляющих в общей сложности 60 дней или более в этом году. 	<ul style="list-style-type: none"> – место инкорпорации; – место эффективного управления.
РФ	<ul style="list-style-type: none"> – физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. 	<ul style="list-style-type: none"> – место инкорпорации; – место эффективного управления.
КНР	<ul style="list-style-type: none"> – постоянное место жительства; – пребывание не менее 183 дней в налоговом году 	<ul style="list-style-type: none"> – место инкорпорации; – место эффективного управления.
ЮАР	<ul style="list-style-type: none"> – обычный резидент: <ul style="list-style-type: none"> а. постоянное место жительства; – физическое присутствие: <ul style="list-style-type: none"> а. 91 день в совокупности в течение соответствующего года оценки; б. 91 день в совокупности в течение каждого из 5 лет оценки, предшествующих соответствующему году оценки; и с. 915 дней в совокупности в течение этих 5 предшествующих лет оценки 	<ul style="list-style-type: none"> – место инкорпорации; – место эффективного управления.

Анализируя приведенные данные следует заключить о сходстве резидентства физических лиц по критерию пребывания в стране, по резидентству организаций – место инкорпорации и в большинстве стран БРИКС также схож принцип места эффективного управления. С целью избежания двойного налогообложения страны заключают Соглашения об избежании двойного налогообложения (СОИДН). Основной моделью для заключения налоговых соглашений, в основном, является ООН, но также используются положения МК

ОЭСР (например, в КНР). Принцип налогообложения, по данным соглашениям, преимущественно в стране резидентства. Анализ по определению количества СОИДН представлен в Таблице 6 [6, 10, 11, 12, 13].

Таблица 6 – Сравнительный анализ количества Соглашений об избежании двойного налогообложения в странах БРИКС.

Страна	Количество СОИДН
Бразилия	35
РФ	80
Индия	96
КНР	111
ЮАР	79

Наибольшее количество заключенных Соглашений представлены в Китае (111), далее Индия (96) и Россия (80). Большинство стран-членов БРИКС вносят изменения в свои СОИДН в соответствии с Многосторонней конвенции BEPS (MLI). Таким образом страны борются со злоупотреблениями СОИДН и предотвращают неуплату налогов при ведении трансграничной деятельности.

В настоящее время мировая экономика имеет тенденцию к укреплению стран и углублению межгосударственного сотрудничества. В последнее время особенно улучшается взаимодействие стран БРИКС. На данном этапе уже сформированы различные форматы сотрудничества, каждый год проходят встречи руководителей налоговых администраций. Более того, на последнем саммите объединения руководители налоговых служб утвердили выпуск ежегодного отчета о лучших налоговых практиках в странах-членах. В первый отчет уже вошли многие налоговые проекты стран-участниц: у Китая, например, координация налогового и таможенного ценообразования на импортируемые товары. Также вошла программа Федеральной службы доходов Бразилии по построению совместного комплаенса CONFIA, система SEMIS ЮАР об информационной системе оценки и мониторинга комплаенса, бесконтактное налоговое администрирование налогообложения физических лиц в Индии. РФ, в свою очередь, предоставила практики, посвященные управлению налоговой задолженностью и эффективному использованию данных, полученных в рамках международного автоматического обмена финансовой информацией.

Заместитель руководителя ФНС России Юлия Шепелева отметила ценность данного обмена опытом исследования практик других стран с целью укрепления потенциала международных налоговых администраций. На данный момент, представители МВФ, ООН, СИАТ (Межамериканский Центр Налоговой Администрации) заинтересованы в проведении совместных семинаров и обучающих мероприятий в налоговой сфере. Представитель СИАТ профессор Сантьяго Диас де Сералде предложил проводить совместные семинары и мастер-классы стран БРИКС для обмена знаниями и лучшими практиками в налоговых делах.

На фоне новостей с саммита и выдвинутых на нем изменений, интерес к объединению БРИКС достаточно вырос. На данный момент доля стран объединения в мировом ВВП на 2022 год составляет около 30%, а в 2023 году директор Института Дальнего Востока РАН Кирилл Бабаев прогнозирует увеличение данного показателя выше, чем доля ВВП стран G7 и составит около 40%. Данная тенденция прогноза роста происходит в связи с потенциальным расширением стран-участниц объединения. Так, например, на данном этапе три страны – Иран, Аргентина и Алжир – уже подали заявки на вступление в БРИКС. Помимо этого, о своем намерении на вступление также заявили такие страны, как Каир, Анкара и Эр-Рияд; интерес проявляют Турция, Египет и Саудовская Аравия.

Произведенный анализ в статье показал достаточно высокие показатели общего налогового убытка в странах БРИКС за 2021 г. Связано это с увеличением налоговой нагрузки по сравнению с 2020 г. По коэффициенту корреляции Пирсона прослеживается взаимосвязь

между корпоративными налоговыми злоупотреблениями и ставкой корпоративного налога в 2021 г.

Борьба с корпоративными налоговыми злоупотреблениями, а также с неуплатой налогов в целом, регулируется Законами (Бразилия, Индия, ЮАР) или Уголовным Кодексом (РФ, КНР). Данный аспект затруднит дальнейшее взаимодействие стран БРИКС по причине большого объема охватываемого нормативно-правового материала и достаточно обширного понятия «уклонения от уплаты налогов». Таким образом, уклонение от уплаты налогов может по-разному трактоваться, что повышает вероятность возникновения путаницы с понятием «обход налогового закона» [2, с. 676]. Способы уклонения и привлечение к имущественной или неимущественной ответственности имеет схожий смысл, что, наоборот, способствует повышению эффективности сотрудничества.

Сравнение критериев резидентства по странам показал довольно схожие условия: по физическим лицам – место пребывания, для организаций – место инкорпорации или место эффективного управления. Это означает, что в дальнейшем страны смогут сформировать общие критерии налогового резидентства с целью укрепления налогового сотрудничества.

По мере модернизации экономик стран-членов БРИКС возрастает необходимость в совершенствовании существующих механизмов функционирования налогообложения и налогового администрирования трансграничных операций. Данные действия необходимы в целях повышения прозрачности данных механизмов и обмена информацией между странами-участницами БРИКС для борьбы с двойным налогообложением и уклонением от уплаты налогов, а также для повышения эффективности сотрудничества объединения.

Список используемых источников:

1. Винницкий, Д. В. Перспективы международной координации подходов государств БРИКС в сфере трансграничного налогообложения / Д. В. Винницкий, Д. А. Курочкин // *Налоги и налогообложение*. – 2018. – № 11. – С. 1–15. – DOI 10.7256/2454-065X.2018.11.27977. – EDN YWOKTR.
2. Курочкин, Д. А. Проблемы повышения эффективности применения законодательства государств БРИКС в части пресечения уклонения от уплаты налогов / Д. А. Курочкин // *Всероссийский криминологический журнал*. – 2019. – Т. 13. – № 4. – С. 671–679. – DOI 10.17150/2500–4255.2019.13(4).671-679. – EDN TRNNJN.
3. Гидирим В.А. — Принцип резидентства корпораций в международном налоговом праве // *Международное право*. – 2013. – № 1. – С. 123–170. DOI: 10.7256/2306-9899.2013.1.427
4. Полежарова, Л. В. Методология налогообложения и налогового администрирования транснациональных компаний и бенефициаров / Л. В. Полежарова. – Москва: Общество с ограниченной ответственностью "Издательство "КноРус", 2022. – 400 с. – ISBN 978-5-406-09474-7. – EDN NEFKEY.
5. Vinnitskiy, D. V. Improving tax compliance in a globalized world: an approach of BRICS countries / D. V. Vinnitskiy // *Herald of the Euro-Asian Law Congress*. – 2020. – № 2. – P. 99-114. – DOI 10.34076/27821668_2020_3_2_99. – EDN XCZZEB.
6. Налоговый Кодекс Российской Федерации часть 2 [Электронный ресурс] // URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/ (Дата обращения: 20.12.2022)
7. Уголовный Кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] // URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_10699/ (Дата обращения: 20.12.2022)
8. Ceic data [Электронный ресурс] // URL: <https://www.ceicdata.com/en> (Дата обращения: 20.12.2022)
9. Criminal Law of The People's Republic of China [Электронный ресурс] // URL: <https://www.ilo.org/dyn/natlex/docs/ELECTRONIC/5375/108071/F-78796243/CHN5375%20Eng3.pdf> (Дата обращения: 20.12.2022)

10. Income Tax Department. Government of India [Электронный ресурс] // URL: <https://incometaxindia.gov.in/Pages/acts/income-tax-act.aspx> (Дата обращения: 13.12.2022)
11. Government of Brazil [Электронный ресурс] // URL: <https://www.gov.br/planalto/pt-br> (Дата обращения: 20.12.2022)
12. State Taxation Administration. China [Электронный ресурс] // URL: <http://www.chinatax.gov.cn> (Дата обращения: 20.12.2022)
13. South African Revenue Service [Электронный ресурс] // URL: <https://www.sars.gov.za> (Дата обращения: 20.12.2022)
14. Tax Justice Network [Электронный ресурс] // URL: <https://taxjustice.net/reports/the-state-of-tax-justice-2021/> (Дата обращения: 20.12.2022)