

ЦИФРОВАЯ ЭКОНОМИКА: ПРОБЛЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

© 2020 Лагутина Лариса Геннадьевна

кандидат экономических наук, кафедра экономической безопасности
Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ,
Россия, Москва
larisalagutina@mail.ru

Появление глобальной сети Интернет открыло новые возможности для бизнеса, позволяющие выходить на международные рынки, не преодолевая физические границы между странами. В связи с этим актуальной стала проблема налогообложения иностранных компаний налогом на прибыль и налогом на добавленную стоимость в связи с осуществлением ими деятельности на территории Российской Федерации, в частности, путем оказания электронных услуг.

Ключевые слова: цифровая экономика, налогообложение, налог на прибыль, налог на добавленную стоимость, электронные услуги.

Распространение информационно-коммуникационных технологий изменило структуру мировой экономики, модели ведения бизнеса, скорректировало принципы, на которых базируется конкурентоспособность. Это обусловило появления такого понятия как цифровая экономика, под которой понимается экономическая деятельность по созданию, распространению и использованию цифровых технологий и связанных с ними продуктов и услуг [5; 13].

Цели и задачи государственной политики, направленные на формирование цифровой экономики определены в Стратегии развития информационного общества в Российской Федерации на 2017–2030 годы. Указанным документом под цифровой экономикой понимается хозяйственная деятельность, ключевым фактором производства которой являются данные в цифровом виде, обработка больших объемов и использование результатов анализа, позволяющие существенно повысить эффективность различных видов производства, технологий, оборудования, хранения, продажи, доставки товаров и услуг. Эффективность цифровой экономики обусловлена внедрением технологии обработки данных, позволяющей уменьшить затраты при производстве товаров и оказании услуг.

К национальным интересам в области цифровой экономики относят, в частности, развитие отраслей экономики, основанных на использовании информационно-коммуникационных технологиях, освоение новых рынков, увеличение несырьевого экспорта, и, как следствие,

укрепление российской экономики.

Возможности цифровой экономики позволяют компаниям преодолевать физические границы между государствами, оказывая услуги в других странах посредством сети Интернет. Большое количество международных компаний получили доступ к рынкам на территории Российской Федерации (рис. 1). Данные, представленные на рис. 1 показывают, что на протяжении последних лет объем импортируемых услуг, связанных с информационно-коммуникационными технологиями, непрерывно растет.

В связи с этим актуальным является вопрос налогообложения доходов, получаемых иностранными компаниями, от оказания услуг на территории нашего государства.

Как известно, доходы, получаемые иностранной организацией от деятельности на территории Российской Федерации, формируют налоговую базу по налогу на прибыль, в случае осуществления деятельности через постоянное представительство (п. 1 статьи 246 НК РФ). В качестве критериев для квалификации деятельности иностранной организации в Российской Федерации как приводящей к образованию постоянного представительства, согласно Письма Минфина России от 23.03.2010 № 03–08–05, определяют:

- наличие обособленного подразделения или любого иного места деятельности иностранной организации в Российской Федерации;
- осуществление иностранной организацией предпринимательской деятельности на территории Российской Федерации;



Рис. 1. Импорт услуг, связанных с ИКТ, миллионы долларов США [2]

- осуществление предпринимательской деятельности на регулярной основе.

При складывающемся характере деятельности иностранных компаний постоянное представительство не создается, однако это не препятствует ведению предпринимательской деятельности, но в то же время исключает возможности получения бюджетом Российской Федерации дохода в виде налога на прибыль.

Основным принципом, лежащим в основе теории налогообложения, является «резидентство». Согласно статье 264.2 НК РФ налоговыми резидентами может быть признана такая иностранная компания, местом управления которой является Российская Федерация. Это возможно при соблюдении хотя бы одного из следующих условий:

- исполнительный орган компании регулярно осуществляет свою деятельность из Российской Федерации.

- главные (руководящие) должностные лица организации преимущественно осуществляют руководящее управление компанией в Российской Федерации.

Дополнительным условием является ведение бухгалтерского или управленческого учета, ведение делопроизводства или осуществление оперативного управления персоналом организации на территории Российской Федерации.

Эти условия, как правило, также не соблюдаются при ведении деятельности иностранными компаниями, мало того требовать их соблюдение не представляется возможным. Таким образом, «...действующие механизмы создания

налогового обязательства иностранной организации (в том виде, в котором они существуют сейчас) не соответствуют современным цифровым бизнес-моделям, в результате чего государство не имеет возможности получать соответствующие налоговые доходы от деятельности на своей территории» [4; 34].

Проблема взимания прямых налогов при осуществлении деятельности иностранными компаниями посредством сети Интернет является актуальной для многих государств. Исследователи отмечают, что правила налогообложения, основанные на понятии «резидентство» приводят к несправедливому налогообложению. Все более затруднительным становится определение резидентом какой страны является компания. Развитие информационных технологий меняют возможности человека. В-первых, отпадает необходимость физического присутствия в стране для возможности получать в ней доход. Во-вторых, управлять бизнесом можно также из любой точки земного шара. Географическое положение органа управления компанией может постоянно меняться, или же приходится на несколько государств одновременно, а деловые встречи для принятия решения могут носить виртуальный характер. То есть сегодня «резидентство не является постоянным атрибутом компании и может быть искусственно изменено» [3]. Это обстоятельство, конечно же, требует принципиального пересмотра подхода к налогообложению.

Следствием организации налогообложения по принципу «резидентство» являются [4; 14]:

- потери для бюджета тех стран, на террито-

рии которых организации фактически получают доход;

- нарушение условий справедливой конкуренции, так как российские компании, оказывающие аналогичные услуги, облагаются налогом на прибыль по ставке 20%;

- не исключена ситуация двойного налогообложения в случае, если российские компании будут оказывать цифровые услуги в других государствах в силу наличия на их территории налога с доходов.

Таким образом, очевидно, что требуется пересмотр налогового законодательства и выработка положений, позволяющих декларировать получаемую прибыль компаниями по месту извлечения ими прибыли, то есть там, где находятся их клиенты и привлекаются их средства.

В настоящее время в европейских государствах стоит задача подвести под налогообложение организации, оказывающие услуги посредством сети Интернет без существенного экономического присутствия в стране. В 2018 году Европейской комиссией был представлен проект налога на цифровые услуги, который не был принят в связи с несогласием ряда стран, такие как Германия, Дания, Люксембург, Финляндия, Ирландия, Швеция. Налог на цифровые услуги размере 3% от оборота предлагалось ввести в отношении компаний, выручка которых превышает 750 миллионов евро. Тем временем этот налог был введен во Франции с 2019 года под названием «налог GAFA». Предположительно в 2020 году он должен увеличить налоговые поступления на 650 миллионов евро [5]. Подобный налог введен в Великобритании и Италии. Существенным недостатком подобного налогообложения является формирование налоговой базы исключительно из суммы выручки, получаемой иностранными компаниями от реализации своих услуг.

В 2019 году ОЭСР предложила более совершенный подход к налогообложению международных компаний (Pillar 1), базирующийся именно на прибыли, то есть учета помимо выручки, еще и затрат и рентабельности бизнеса, и требующий однако еще значительных доработок.

Идеи о введении цифрового налога также высказываются и в нашей стране. В частности в Основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов отмечается

о необходимости выработки новых подходов к налогообложению сектора цифровой экономики «с тем, чтобы налог на прибыль уплачивался в бюджеты тех юрисдикций, где генерируется прибыль». При этом предлагается во избежание бюджетных потерь «тщательно проработать положения налогового законодательства, которые бы позволили декларировать для целей налогообложения прибыли в тех юрисдикциях, где находятся пользователи (клиенты) цифровых компаний, где прибыли образуются в результате привлечения, взаимодействия и вкладов пользователей, а также выработать новые правила распределения прибылей в странах использования нематериальных маркетинговых активов».

Введение цифрового налога потребует роста затрат на налоговое администрирование, вызовет рост неопределенности для международных компаний, а также не исключены внешнеполитические риски. Однако, по мнению исследователей, бесспорными преимуществами введения цифрового налога можно отнести [4; 37]:

- защиту фискальных интересов России;
- даже в случае принятия на международном уровне решения о применении порядка налогообложения, предложенного ОЭСР (Pillar 1), Россия будет обладать готовым функционирующим цифровым налогом, который сразу же может быть применен в отношении компаний, не выбравшим расчет налога по Pillar 1;
- односторонний цифровой налог — дополнительный аргумент для повышения значимости позиции России в повестке ОЭСР.

В отношении налогообложения НДС сложилась более позитивная практика. Изначально в мировой практике сформировались две модели налогообложения. Первая, находит распространение, в частности, в странах Европы, определяя страну налогообложения исходя из места оказания услуг. Такой же принцип применяется и на территории Российской Федерации.

Вторая модель определяет место налогообложения по месту фактического потребления. По мнению Н. Милоголова [2], эта модель является более правильной, хоть и непроста в практической реализации, так как место фактического потребления не всегда очевидно. Данная позиция аргументирована тем, что НДС является косвенным налогом, оплата которого осуществляется за счет конечного потребителя. При налогообложении услуг не в стране потребления, возникает избыточное налогообложение НДС,

так как организации, получающие услуги лишаются права на вычет. Это особенно важно, когда речь идет об электронных услугах, реализуемых путем международной торговли, так как они оказываются чаще всего не конечным потребителям, а бизнесу, а значит потребляются промежуточном этапе создания стоимости конечного продукта.

При налогообложении НДС важным является обеспечение нейтральности НДС за счет [3]:

- бремя уплаты НДС не должно ложиться на налогооблагаемый бизнес, кроме специально предусмотренных законом случаев;
- бизнес в аналогичных ситуациях при осуществлении аналогичных сделок должен быть подвержен равному уровню налогообложения;
- правила налогообложения не должны быть решающим фактором, оказывающим влияние на принятие решений бизнесом;
- в отношении уровня налогообложения иностранные компании не должны находиться ни в более выгодном, ни в менее выгодном положении по сравнению с организациями — резидентами тех странах, где следует уплатить налог;
- в случае если административные требования для международных компаний необходимы, они не должны создавать непропорциональные или чрезмерные издержки для фирм.

НДС с электронных услуг, получивший неофициальное название «налог на Google», начал взиматься в Российской Федерации с 01.01.2017. Организации и индивидуальные предприниматели, приобретающие электронные услуги у иностранных компаний выступали налоговыми агентами по уплате НДС, то есть удерживали налог и перечисляли его бюджет, а поставщик получал сумму, уменьшенную на величину НДС.

С 01 января 2019 года порядок налогообложения изменился. Теперь законодательство обязывает иностранную организацию, у которой отсутствуют обособленные подразделения на территории Российской Федерации, встать на налоговый учет и самостоятельно уплачивать налог с электронных услуг.

Перечень электронных услуг представлен в п. 1 статьи 174.2 НК РФ. К ним относятся, в частности, предоставление прав на использование компьютерных программ и баз данных, оказание рекламных услуг в сети Интернет, предоставление доменных имен, предоставление доступа к поисковым системам в сети Интернет,

предоставление прав на использование электронных книг и публикаций, информационных, образовательных материалов, графических изображений, музыкальных произведений, аудиовизуальных произведений через сеть Интернет и т.д.

При этом не относятся к электронным услугам:

- реализация товаров (работ, услуг), осуществляемая без использования сети «Интернет», даже если заказ осуществлен через сеть «Интернет»;
- реализация (передача прав на использование) компьютерных программ и баз данных на материальных носителях;
- оказание консультационных услуг по электронной почте;
- оказание услуг по предоставлению доступа к сети «Интернет».

Оказание иностранными компаниями электронных услуг подлежит налогообложению если местом их оказания будет признана территория Российской Федерации. Порядок его определения указан в таблице 1.

Постановка на учет в налоговом органе осуществляется через интернет-сервис, размещенный на сайте Федеральной налоговой службы РФ. Через этот же сервис осуществляется представление налоговой декларации по НДС. Для определения суммы налога, подлежащей уплате, иностранная компания применяет расчетную ставку, равную 16,67% к стоимости электронных услуг с учетом НДС.

В настоящее время многие международные компании, такие как Google, Apple, Amazon и другие, встали на налоговый учет и регулярно уплачивают НДС. Введенный порядок уплаты НДС привел к существенному росту налоговой базы. Так, по данным отчета по форме 1-НДС, представленном на официальном сайте Федеральной налоговой службы России, за 2019 год объем начислений иностранными компаниями, оказывающих услуги в электронной форме, составил 51,3 млрд. рублей, а на 01.06.2020–50,8 млрд. рублей.

В то же время, исследователи отмечают, что взимание НДС осуществляется только с одной категории электронных услуг — так называемых «услуг иностранных маркетплейсов», в то время как другие виды услуг не в полном объеме подлежат налогообложению, например, услуги онлайн рекламы, таргетированной на российских

Таблица 1. Условия признания территории Российской Федерации как места оказания электронных услуг иностранными компаниями

Категория покупателя	Условия признания в качестве места оказания услуг территорию Российской Федерации
Физическое лицо, не являющееся индивидуальным предпринимателем	<p><i>Выполнение одного из условий:</i></p> <p>место жительства покупателя — Российская Федерация;</p> <p>место нахождения банка, в котором открыт счет покупателя, используемого для оплаты услуг, или оператора электронных денежных средств, через которого осуществляется оплата — территория Российской Федерации;</p> <p>сетевой адрес покупателя, использованный при приобретении услуг, зарегистрирован в Российской Федерации;</p> <p>международный код страны телефонного номера, используемого для приобретения или оплаты услуг, присвоен Российской Федерации.</p>
Юридическое лицо или индивидуальный предприниматель	<p><i>Выполнение одного из условий:</i></p> <p>Юридическое лицо или индивидуальный предприниматель зарегистрированы на территории Российской Федерации;</p> <p>Российская Федерация определена как место нахождения юридического лица или является местом проживания индивидуального предпринимателя;</p> <p>на территории Российской Федерации находится место управления (место ее постоянно действующего исполнительного органа) организацией — юридическим лицом.</p>

пользователей.

Таким образом, пока еще остается много нерешенных вопросов в части налогообложения иностранных компаний, извлекающих прибыль из деятельности на территории Российской Федерации. Законодательные изменения в части

налогообложения НДС уже принесли свои первые результаты, что не исключает их дальнейшее совершенствование, а в части налога на прибыль — выработку новой законодательной позиции, отражающей специфику цифровой экономики.

Библиографический список

1. Индикаторы цифровой экономики: 2019: статистический сборник / Г.И. Абдрахманова, К.О. Вишневецкий, Л.М. Гохберг и др.; Нац. исслед. ун-т И60 «Высшая школа экономики». — М.: НИУ ВШЭ, 2019. — 248 с. — 300 экз. — ISBN 978-5-7598-1924-0 (в обл.).
2. Милоголов Н.С. Проблемы и перспективы налогообложения НДС международных поставок цифровых услуг // Налоговая политика и практика. 2014. № 5 (137). С. 74–79.
3. Пинская М.Р., Милоголов Н.С., Тихонова А.В., Митин Д.А. Налог на добавленную стоимость в секторе электронной коммерции: монография (под ред. д.ю.н. М.Р. Пинской). — М.: Прометей, 2019. — 280 с.
4. Синицын А., Айрапетян Л., Суркова А. Цифровой налог в России: перспективы введения. М. 2020.
5. Что такое цифровая экономика? Тренды, компетенции, измерение Ч-80 [Текст]: докл. к XX Апрель. междунар. науч. конф. по проблемам развития экономики и общества, Москва, 9–12 апр. 2019 г. / Г.И. Абдрахманова, К.О. Вишневецкий, Л.М. Гохберг и др.; науч. ред. Л.М. Гохберг; Нац. исслед. ун-т «Высшая школа экономики». — М.: Изд. дом Высшей школы экономики, 2019.
6. Laure-Alice Bouvier. Quelles voies pour l'imposition des géants du web proposées par l'Union Européenne et la France? Revue de planification fiscale et financière, 2020, vol. 40, no 2. p. 199–214.