

Федеральное государственное образовательное бюджетное учреждение
высшего образования
«Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»

На правах рукописи

Бергер Александра Михайловна

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ДОХОДОВ ТРАНСНАЦИОНАЛЬНЫХ КОМПАНИЙ В УСЛОВИЯХ ЦИФРОВОЙ ЭКОНОМИКИ

5.2.4. Финансы

ДИССЕРТАЦИЯ
на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Научный руководитель

Полежарова Людмила Владимировна,
доктор экономических наук, доцент

Москва – 2023

Оглавление

| | |
|--|-----|
| Введение..... | 4 |
| Глава 1 Общая характеристика проблем налогообложения прибыли в условиях цифровой экономики..... | 15 |
| 1.1 Цифровая экономика и цифровые бизнес-модели | 15 |
| 1.2 Концепция налогообложения по месту создания стоимости как основа для возникновения налоговых обязательств | 29 |
| 1.3 Проблемы прямого налогообложения доходов от электронной коммерции и последствия цифровизации для налоговой системы | 44 |
| Глава 2 Изменение подходов к налогообложению прибыли ТНК | 61 |
| 2.1 Направления развития правил налогообложения цифровой экономики | 61 |
| 2.2 Теоретические аспекты введения цифрового налога..... | 73 |
| 2.3 Предложение ОЭСР по введению новых правил в рамках Плана BEPS | 83 |
| Глава 3 Перспективы развития налоговой системы России в связи с разработкой правил налогообложения цифровой экономики..... | 96 |
| 3.1 Качественная оценка необходимости введения правил цифрового налога в России | 96 |
| 3.2 Моделирование и прогнозирование перераспределения доходов между юрисдикциями в рамках предложения ОЭСР | 114 |
| Заключение | 130 |
| Список литературы | 135 |
| Список сокращений и условных обозначений..... | 157 |

| | |
|--|-----|
| Приложение А Односторонние меры, действующие или рассматриваемые к введению, в отдельных странах..... | 158 |
| Приложение Б Развитие правил Унифицированного подхода (Pillar 1) ОЭСР | 163 |
| Приложение В Развитие правил Унифицированного подхода (Pillar 1) ОЭСР | 166 |

Введение

Актуальность исследования. Цифровизация является наиболее значительным процессом в мировой экономике после промышленной революции, который повлиял на модель коммерческой деятельности организаций. Правительства всех стран, представители бизнес-сообщества и исследователи в области налогообложения уделяют значительное внимание развитию налогообложения в условиях цифровизации экономики с середины 1990-х годов, когда начался процесс переноса хозяйственной деятельности субъектов предпринимательской деятельности в Интернет-среду. Налогообложение цифровой экономики в настоящее время находится на первом месте в повестке дня по разработке международной налоговой политики.

Популярность использования цифровых бизнес-моделей привела к тому, что организациям больше не требуется создавать физическое присутствие (действующий офис, персонал, оборудование) на территории зарубежных государств для ведения своей предпринимательской деятельности. Однако система международного налогообложения так же, как национальные системы государств оказались не подготовлены к новым рыночным реалиям в бизнес-среде, что позволило организациям не уплачивать налоги в иностранных юрисдикциях.

В последнее десятилетие все чаще отмечается, что цифровая экономика подрывает авторитет многих традиционных концепций налогообложения. Игнорирование влияния цифровизации способно привести к негативным последствиям: во-первых, это интенсифицирует неравенство в налогообложении традиционного и цифрового бизнеса; во-вторых, существует угроза недопоступления налоговых доходов в бюджеты государств.

Отдельные страны уже формируют правила как косвенного, так и прямого налогообложения транснациональных компаний (далее – ТНК),

осуществляющих предпринимательскую деятельность с использованием цифровых бизнес-моделей. В законодательство Российской Федерации были внесены дополнения в отношении налога на добавленную стоимость (далее – НДС), уплачиваемого иностранными организациями, правила прямого налогообложения не претерпели изменений. Остро стоит вопрос для каждой страны по выработке сбалансированного подхода в отношении налогообложения сделок, в которые вовлечены хозяйствующие ТНК, и прибыли, которую они формируют. В процессе реализации инициатив Плана мероприятий Организации экономического сотрудничества и развития (далее – ОЭСР) по противодействию размыванию налогооблагаемой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (далее – План BEPS) идет процесс выработки рекомендаций по налогообложению цифровой экономики.

Российская Федерация стремится использовать лучший международный опыт в части регулирования налоговых отношений. Неоднократно выражалась обеспокоенность размером налогов, который уплачивают такие наиболее цифровизированные ТНК, как Google и Apple, и несоответствием правил налоговой системы Российской Федерации реалиям распространения процессов цифровизации. Участие Российской Федерации в инициативах ОЭСР в сфере налогообложения с дальнейшим применением отдельных разработок ОЭСР в данной сфере позволяет эффективно разрешать проблемы налоговой системы. ОЭСР в настоящее время работает над соответствующими предложениями по налогообложению цифровых ТНК, также ряд инициатив был предложен Организацией Объединенных Наций (далее – ООН), Европейской комиссией и отдельными странами.

Актуальность данного исследования обусловлена необходимостью качественной и количественной оценки предложений ОЭСР, Европейской комиссии, а также других зарубежных организаций и зарубежных стран по разработке международного подхода к налогообложению цифровой экономики.

Степень разработанности темы исследования. Теоретическая основа диссертации представлена трудами отечественных специалистов по экономике и налогообложению: Гончаренко Л.И., Майбурова И.А., Погорлецкого А.И., Винницкого Д.В., Ряховского Д.И. При этом в большинстве случаев авторы обращались к проблемам налогообложения цифровой экономики в контексте исследования тенденций в международном налогообложении, без анализа и оценки предложений по выработке международного подхода. Концептуальные основы международной системы правил налогообложения организаций в условиях цифровизации экономики исследовались в работах Милоголова Н.С., Берберова А.Б., Полежаровой Л.В., Мелешенко И.П., Пономаревой К.А.

Большое значение для решения задач, поставленных в настоящем исследовании, и достижения его целей имели работы, посвященные проблемам налогообложения электронной коммерции, Ильичева С.К., Тедеева А.А., Фроловой Л.В., Митина Д.А., Хуснетдинова Р.Е.

Степень разработанности темы исследования существенно выше в зарубежных странах и в работе международных организаций, что объясняет значительное использование при написании настоящей работы иностранных источников. Большой вклад в формирование принципов налогообложения электронной коммерции внесли зарубежные ученые: А. Скаар, Р. Ави-Йона, А. Кокфилд, П. Хонглер, П. Пистоне. Различные аспекты налогообложения цифровой экономики были раскрыты в монографиях и статьях таких зарубежных авторов, как И. Гринберг, А. Морено и Я. Браунер, М. Ольберт, К. Шпенгель и Г. Кофлер.

В научных исследованиях зарубежных авторов раскрывается содержание проблематики налогообложения доходов ТНК от электронной коммерции, направления совершенствования правил. Однако среди работ отечественных авторов не представлено системных исследований проблематики налогообложения доходов ТНК, ведущих деятельность в стране нахождения пользователей и заказчиков услуг без физического присутствия,

и оценки поступающих в связи с этой проблематикой предложений по формированию международного подхода к адаптации налоговых систем в условиях цифровой экономики.

В контексте устойчивого развития новых бизнес-моделей и расширения практики их использования организациями, с одной стороны, а также отсутствия согласованного на международном уровне подхода по налогообложению доходов организаций, использующие такие бизнес-модели, с другой стороны, открывает важное направление для научных исследований. Актуальность проблемы и незавершенность ее решения обусловили постановку цели и задач диссертационной работы.

Целью исследования является разработка теоретико-методических подходов и практических рекомендаций по совершенствованию механизмов налогообложения транснациональных компаний в условиях цифровизации экономики, способствующих развитию международной сферы национальной налоговой системы России в целях укрепления доходной части бюджетов бюджетной системы Российской Федерации.

Для достижения цели поставлены следующие **задачи**:

- идентифицировать и систематизировать недостатки традиционного подхода к налогообложению доходов ТНК в условиях цифровой экономики;
- выявить тенденции трансформации национальных и международных правил налогообложения доходов ТНК, вызванные использованием новых бизнес-моделей в условиях цифровизации экономики, через призму современных подходов к международному налогообложению ТНК;
- оценить целесообразность введения правил косвенного «цифрового налога» в Российской Федерации для целей достижения адекватности системы налогообложения доходов ТНК реалиям цифровой экономики;

– предложить новый подход в налоговом планировании в связи с ожидаемым перераспределением налоговой базы ТНК в рамках применения Унифицированного подхода ОЭСР (Pillar 1);

– разработать экономико-математическую имитационную модель прогнозирования дополнительных доходов бюджета Российской Федерации в связи с реализацией предложения ОЭСР о налогообложении «сверхнормальной» прибыли ТНК в юрисдикциях сбыта.

Объект исследования – экономические отношения, возникающие в процессе налогообложения доходов ТНК, использующих цифровые бизнес-модели.

Предмет исследования – механизмы и методы международного налогообложения и администрирования прибыли ТНК в условиях цифровой экономики.

Область исследования соответствует п. 13. «Налоги и налогообложение. Налоговая политика. Налоговое администрирование. Обеспечение бюджетной устойчивости»; п. 14. «Национальная налоговая база и противостояние ее размыванию. Международное налогообложение» Паспорта научной специальности 5.2.4. Финансы (экономические науки).

Методология и методы исследования. Методологическая основа исследования представлена, в первую очередь, диалектическим подходом, позволяющим рассматривать анализируемые явления и процессы в постоянном развитии и взаимосвязи, что позволило рассмотреть формирование подходов к налогообложению цифровой экономики в их развитии. Также были применены иные методы общенаучного уровня (индукция, дедукция, обобщение, классификация, сравнение, анализ, синтез), статистические (группировки) и логические (причинно-следственные связи, переходы) методы. С целью обоснования полученных выводов и прогнозирования переструктурирования налоговой базы ТНК между юрисдикциями и поступления налоговых доходов в бюджеты Российской Федерации в результате реализации предложения ОЭСР о

налогообложении «сверхнормальной» прибыли ТНК в юрисдикциях сбыта в диссертации были применены методы экономико-математического моделирования.

Информационную базу исследования составили отчеты и рабочие документы международных организаций таких как ОЭСР, ООН, Международный валютный фонд, а также комментарии компетентных лиц к таким материалам. Ценность таких источников состоит в возможности ознакомления с существующими позициями по предмету исследования и с инициативами по налогообложению цифровой экономики. Кроме того, при проведении исследования использованы законодательные и нормативные акты Российской Федерации и зарубежных стран, аналитические данные компаний, международных и отечественных информационных агентств.

Научная новизна исследования состоит в решении научной задачи по выработке теоретических подходов и практических рекомендаций в целях совершенствования механизма налогообложения доходов ТНК, извлекаемых от источников в Российской Федерации с использованием цифровых бизнес-моделей, направленных на укрепление доходной базы бюджета Российской Федерации.

Положения, выносимые на защиту:

1) Расширено научное представление о содержании понятия «цифровая экономика» через ее отличительные черты и бизнес-модели, используемые организациями в эпоху цифровизации, такие как односторонние модели и многосторонние платформы. Анализ использования данных моделей организациями позволил сделать вывод об использовании обоих видов моделей ТНК, в том числе в традиционных секторах экономики, что не позволяет выделить отдельный круг налогоплательщиков для целей совершенствования правил налогообложения (С. 28-29). Раскрыта специфика применения принципа налогообложения по месту создания стоимости в отношении ТНК, использующих цифровые бизнес-модели, предусматривающего возникновение налоговых обязательств в стране

созданной стоимости путем пользовательского участия и с использованием пользовательских данных (С. 32-36).

2) Выделены и систематизированы недостатки действующих (традиционных) правил налогообложения доходов ТНК, вызванные несоответствием принципов международного налогообложения цифровой действительности ведения бизнеса в силу внедрения организациями новых бизнес-моделей в их хозяйственную деятельность (С. 49-56). Аргументирована целесообразность изменения принципов налогообложения прибыли ТНК, использующих цифровые бизнес-модели, для достижения адекватности системы международных правил концепции создания стоимости (С. 58-60).

3) Анализ предложенных в научной литературе подходов к развитию правил налогообложения и налогового администрирования прибыли ТНК, использующих цифровые бизнес-модели, позволил установить возможность совершенствования института постоянного представительства на международном уровне за счет модификации правил налогообложения прибыли постоянного представительства (С. 65); а также нецелесообразность изменения соглашений об избежании двойного налогообложения (далее – СОИДН), заключенных Российской Федерацией, путем включения положений, предложенных ООН, о налогообложении у источника выплаты доходов от предоставления автоматизированных цифровых услуг (С. 70). На основе критического анализа предлагаемых в научной литературе сценариев развития системы международного налогообложения доходов ТНК выявлены недостатки предложений о налогообложении ТНК на текущем этапе развития экономических отношений и проблемы их налогового администрирования (С. 78-83; 93). Обоснована допустимость модификации в России механизмов налогообложения доходов ТНК в соответствии с подходом ОЭСР с целью увеличения налоговой базы, подлежащей перераспределению в Россию (С. 92). Предложены рекомендации по

модификации правил с целью увеличения налоговой базы, подлежащей распределению, и расширению географии налогоплательщиков (С. 94).

4) Проведена качественная оценка экономических рисков государства, связанная с введением косвенного цифрового налога (С. 100-113). Предложена методика оценки переноса налогового бремени на отечественных налогоплательщиков при введении цифрового налога на услуги, оказываемые иностранными организациями (С. 102-104). Доказана нецелесообразность введения цифрового налога в России на текущем этапе в силу несоответствия данной меры ключевым задачам налоговой политики Российской Федерации (С. 113-114).

5) Предложена авторская формула определения выручки ТНК, возникающей от источников в Российской Федерации (пользовательского участия), и экономико-математическая имитационная модель прогнозирования дополнительных налоговых доходов бюджета Российской Федерации в связи с реализацией подхода, разработанного ОЭСР (С. 116; 122-124). Составлен прогноз дополнительных поступлений налога на прибыль организаций, зачисляемых в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации, с доходов ТНК, относимых на российский рынок сбыта, на первом этапе реализации Унифицированного подхода ОЭСР по налогообложению «сверхнормальной» прибыли ТНК (С. 124).

6) Сформирован математический подход к оценке переструктурирования налоговой базы ТНК между юрисдикциями после введения предложения ОЭСР о налогообложении «сверхнормальной» прибыли транснациональных компаний в юрисдикциях сбыта (С. 124-129).

Теоретическая значимость работы заключается в развитии научных представлений и методических подходов к налогообложению доходов ТНК, которые могут служить основой при определении приоритетов налоговой политики и направлений реформирования налоговой системы страны, прогнозировании и планировании налоговых доходов бюджетов Российской Федерации. Классификация проблем налогообложения доходов ТНК в

условиях цифровой экономики по признаку источников возникновения, включающая внутренние (проблемы самой системы налоговых правил налогообложения доходов организаций) и внешние (проблемы агрессивного налогового планирования со стороны налогоплательщиков), и последующая систематизация и комплексное исследование подходов к их решению вносят вклад в дальнейшее развитие теории и методологии концептуальных основ налогообложения организаций.

Практическая значимость работы заключается в возможности использования авторской модели налогового прогнозирования органами государственной власти России и авторского подхода к налоговому планированию налогоплательщиками. Полученные результаты могут быть учтены Министерством финансов Российской Федерации при формировании налоговой политики в части международного налогообложения иностранных и российских организаций, а также при подготовке изменений и дополнений в действующее законодательство по налогообложению внешнеэкономической деятельности в России.

Степень достоверности, апробация и внедрение результатов исследования. Достоверность результатов исследования обеспечивается теоретико-методологическим обоснованием, опорой на ведущие концепции, изложенные в научных работах зарубежных и российских исследователей по вопросам налогообложения. Проведенные в исследовании расчеты базируются на статистических данных международных аналитических агентств, отчетах иностранных государств, а также на результатах исследований международных организаций, в том числе ОЭСР.

Теоретические и практические результаты диссертационного исследования обсуждались и получили положительную оценку на конференциях, круглых столах, семинарах. Основные научные результаты были представлены в виде докладов на международных и всероссийских научно-практических конференциях: на Международной научно-практической конференции «Российская налоговая неделя»

(Санкт-Петербург, СПбГЭУ, 5 апреля 2019 г.); на Постерной программе по международному налогообложению аспирантов и студентов магистерской программы «Международное налоговое планирование» в рамках конференции «Налоговые итоги года» (Москва, Финансовый университет, 14 декабря 2019 г.); на Экспертной сессии «Налогообложение цифрового бизнеса: подход ОЭСР и будущее реформы в России» (Москва, РАНХиГС, Фонд «Центр стратегических разработок», 18 февраля 2020 г.); на II Всероссийском форуме по налоговому праву «Современное налоговое право и инновационное развитие России» (Москва, Университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА), 22 мая 2020 г.); на Первом семинаре исследователей международного налогообложения «IBDT / IBFD / DEF-USP» (г. Амстердам, Нидерланды, Международное бюро налоговой документации (IBFD), 14 сентября 2020 г.); на Международной научно-практической конференции «Евразийская налоговая неделя 2022» (Москва, Финансовый университет, 6 апреля 2022 г.).

Материалы диссертации использованы в научной деятельности при выполнении прикладной научно-исследовательской работы по теме «Налоговые риски государства в современных экономических условиях» (Государственное задание, приказ Финуниверситета от 01.04.2022 № 0654/о) в части: 1) раскрыты налоговые риски государства, в том числе связанные с трансформацией международных правил налогообложения, обусловленные изменением характера трудовых отношений в условиях цифровой экономики; 2) предложена методика оценки выпадающих доходов бюджетной системы страны с прибыли, генерируемой цифровыми иностранными компаниями на территории Российской Федерации, в условиях отсутствия механизмов ее налогообложения; 3) произведена качественная оценка целесообразности введения косвенного цифрового налога в Российской Федерации в аспекте его влияния на распределение налогового бремени и экономический рост страны. Степень участия в научном исследовании составляет 5% (1 п.л.).

Результаты исследования используются в практической деятельности ООО «Эрнст энд Янг-оценка и консультационные услуги», в виде практического применения предложенного подхода к оценке перераспределения налогового бремени транснациональных компаний в разрезе стран после введения Унифицированного подхода (с англ. «Unified approach», также Pillar 1) ОЭСР. Данная инициатива позволяет проанализировать структурное изменение налоговых обязательств отдельной организации, что необходимо для проведения мероприятий налогового планирования и структурирования.

Материалы диссертации используются Департаментом налогов и налогового администрирования Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» в преподавании учебной дисциплины «Международное налогообложение».

Апробация и внедрение результатов исследования подтверждены соответствующими документами.

Публикации. Основные положения и результаты исследования отражены в 7 публикациях общим объемом 8,07 п.л. (авторский объем 4,47 п.л.), в том числе 4 работы общим объемом 3,08 п.л. (авторский объем 2,38 п.л.) опубликованы в рецензируемых научных изданиях, определенных ВАК при Минобрнауки России.

Структура и объем диссертации определяется выбранной тематикой и направлениями исследования. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка сокращений и условных обозначений, списка литературы из 154 наименований и 3 приложений. Текст диссертации изложен на 167 страницах, содержит 10 таблиц и 12 рисунков.

Глава 1

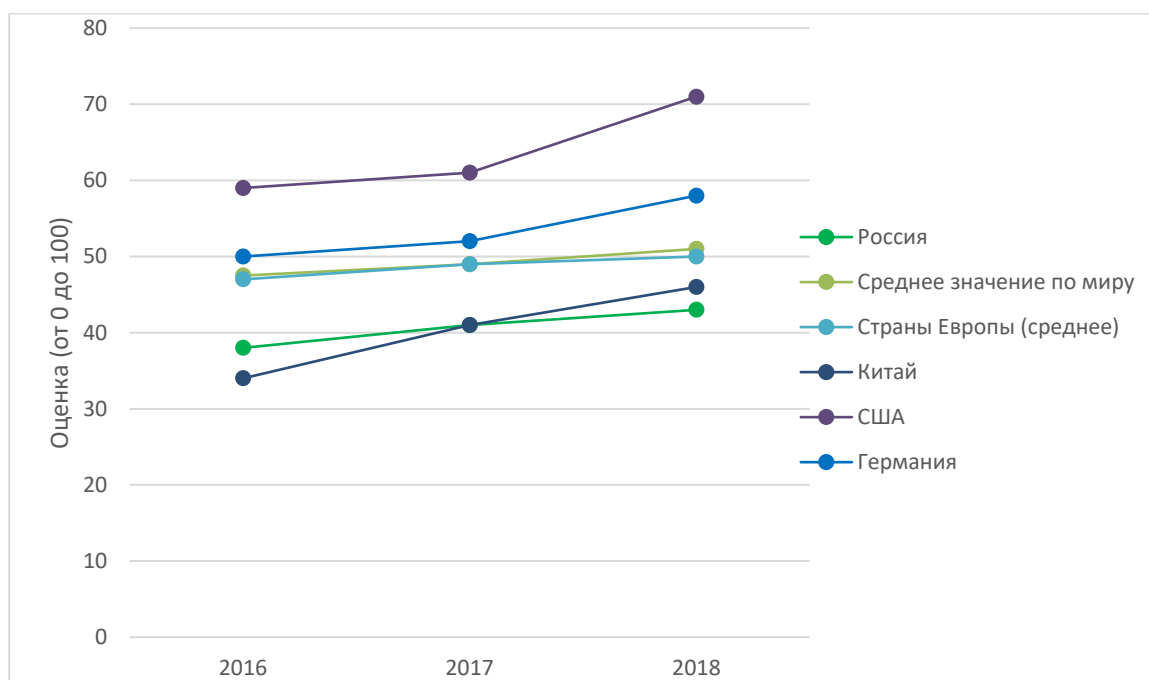
Общая характеристика проблем налогообложения прибыли в условиях цифровой экономики

1.1 Цифровая экономика и цифровые бизнес-модели

Цифровизация, как глобальный процесс внедрения информационных технологий во все отрасли жизнедеятельности считается наиболее значительным событием в мировой экономике со времен промышленной революции. Цифровизация обычно описывает сбор и подготовку данных для обработки или хранения в электронном (то есть цифровом) виде, которые стали возможны благодаря развитию информационно-коммуникационных технологий (далее – ИКТ). Однако влияние цифровизации выходит далеко за пределы отрасли ИКТ. Компании из всех отраслей сталкиваются с быстро меняющимися возможностями и проблемами в связи с появлением новых интернет-технологий. Цифровая революция меняет экономику, бизнес-модели и жизнедеятельность людей.

Цифровая экономика является результатом трансформационных эффектов новых технологий общего назначения (с англ. «General-Purpose Technologies») в области информации и коммуникации. Подобные трансформационные эффекты повлияли на все секторы экономики и социальной деятельности, например, на: розничную торговлю, транспорт, финансовые услуги, производство, образование, здравоохранение, средства массовой информации и т.д. [55]. Цифровая экономика развивается огромными темпами, в то время как вся экономика цифровизируется [72, с. 13]. Хотя все страны продвигаются в степени адаптации цифровых технологий, их готовность и базовая инфраструктура различаются.

На рисунке 1 представлены данные о развитии цифровой экономики в мире и отдельных странах.



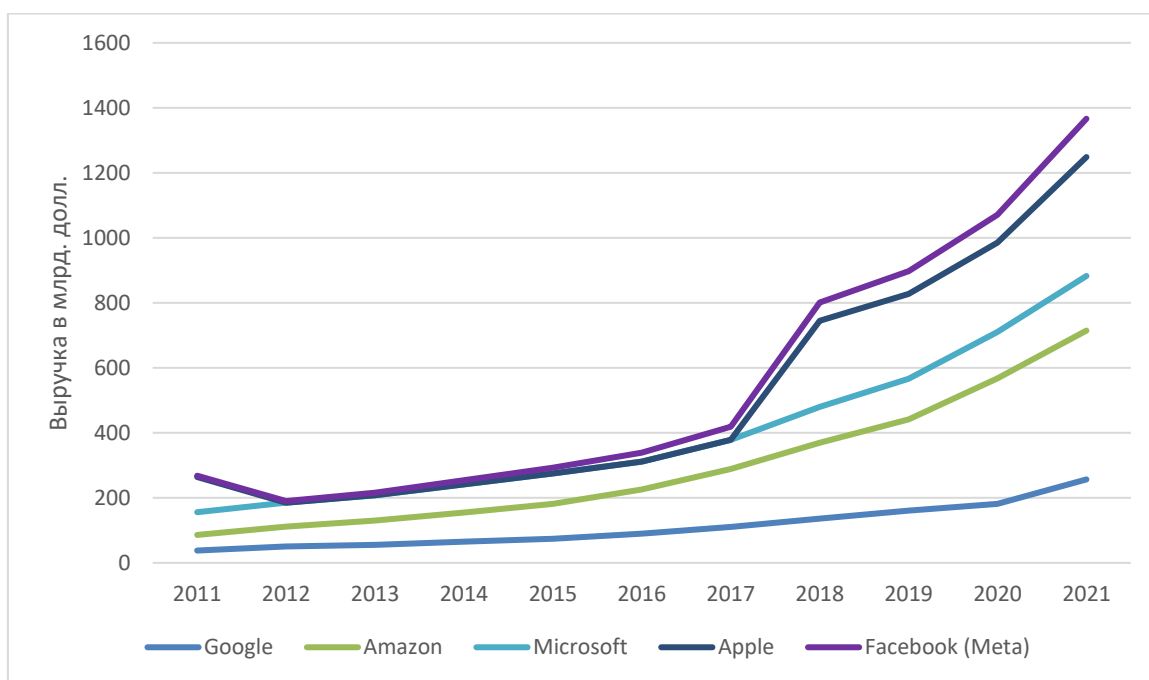
Источник: составлено автором по данным [32].

Рисунок 1 - Тенденция развития цифровой экономики в России и мире

Таким образом, Россия пока демонстрирует отставание от среднего статистического значения по странам, борется в гонке с Китаем, но пока еще далека до уровня США. Вместе с тем, только за год количество Интернет-пользователей в России увеличилось на 5,1% (+6 млн человек) и на 2021 год составляло 124 млн человек. Уровень проникновения Интернета в Российской Федерации в январе 2021 года составил 85% [127]. Кроме того, затраты на развитие цифровой экономики планируется увеличить в три раза до 5,1% от валового внутреннего продукта (далее – ВВП) к 2024 году [7]. Приведенные данные свидетельствуют о плановом расширении процессов цифровизации в России, а значит, все большее значение будут приобретать вопросы налогообложения организаций, которые получают наибольшую выгоду от распространения таких процессов.

Цифровая экономика опирается на цифровые знания и информацию как на ключевые факторы производства и постоянно поддерживается инновационными ИКТ. Организации, которые активно внедряли такие

технологии, демонстрируют рост доходов до 5 раз за прошедшие десять лет, как это показано на рисунке 2.



Источник: составлено автором по данным [133].

Рисунок 2 - Динамика роста доходов крупнейших цифровых ТНК

Понятие «цифровая экономика» представляет собой относительно новое, но исключительно важное явление, распространяющееся значительными темпами – меньше, чем за 10 лет цифровизация в России, по предварительным оценкам, может обеспечить до 34% роста ВВП [33]. Термин «цифровая экономика» является предметом активных дискуссий на протяжении последних двух десятилетий, но так и не был согласован на межстрановом уровне [47]. Ранние определения (например, предложенные Доном Тапскотт, Нилом Лейн) цифровой экономики сосредоточены на использовании Интернета; что отражает его появление в 1990-х годах в качестве основной технологии. Более поздние определения, предложенные Департаментом широкополосного доступа, связи и цифровой экономики, а также предложенные в рамках Инициативы G20 по развитию цифровой

экономики и сотрудничеству уже включают новые технологии, такие как мобильные и сенсорные сети, облачные вычисления и большие данные.

Согласно ОЭСР «цифровая экономика – это общий термин, используемый для описания рынков, ориентированных на цифровые технологии» [49]. Тогда под этим термином должны пониматься различные виды деятельности экономического, социального, культурного характера, поддерживаемые Интернетом, и взаимосвязанных с ИКТ.

Российские авторы, исследовавшие данное понятие, определили цифровую экономику как «систему производственно-экономических, социальных и культурных отношений, основанных на использовании цифровых технологий, формирующих все процессы, превращая их в логистические схемы» [20].

Позиция государственных органов власти в Российской Федерации в определении «цифровой экономики» отражена в государственной программе «Цифровая экономика Российской Федерации», утвержденной 28 июля 2017 года Правительством Российской Федерации, где цифровая экономика определяется как хозяйственная деятельность, ключевым фактором производства в которой являются данные в цифровой форме, способствующая формированию информационного пространства с учетом потребностей граждан и общества в получении качественных и достоверных сведений, развитию информационной инфраструктуры Российской Федерации, созданию и применению российских информационно-телекоммуникационных технологий, а также формированию новой технологической основы для социальной и экономической сферы.

Для раскрытия содержания данного понятия представляется целесообразным обозначить отличительные особенности цифровой экономики от традиционной. Так ОЭСР отмечает, что «цифровая экономика характеризуется беспрецедентной зависимостью от нематериальных активов, массовым использованием данных (особенно персональных данных), широким распространением многосторонних бизнес-моделей (с англ. «multi-

sided business models»), извлекающих ценность из внешних факторов, создаваемых бесплатными продуктами, и сложностью определения юрисдикции, в котором происходит создание стоимости» [39, с. 26]. Позже ОЭСР фокусируется в большей степени на таких характеристиках как «масштаб без массы» (с англ. «scale without mass»), беспрецедентная зависимость от нематериальных активов, данные и пользовательское участие [40, с. 6]. К уже упомянутым характеристикам также важно добавить значительную мобильность бизнес-составляющих единиц, тенденцию к монополистическому или олигополистическому рынку и сетевые эффекты.

Цифровизация экономики позволила многим организациям легче и эффективнее осуществлять свою деятельность за пределами национальных границ. Например, в цифровой экономике легче найти подход к большему количеству потенциальных клиентов. Следовательно, цифровая экономика позволяет ТНК работать по всему миру без какого-либо физического присутствия. Это также можно описать как работу в многолокальном масштабе без какой-либо локальной массы, отсюда и термин «масштаб без массы» (с англ. «scale without mass»).

Нематериальные активы становятся все более актуальными и все чаще используются цифровыми ТНК. Большинство этих нематериальных активов представляют собой объекты интеллектуальной собственности. Для цифровых организаций использование активов интеллектуальной собственности имеет важное значение для бизнес-моделей.

Цифровые бизнес-модели обеспечивают повышенную *мобильность* своих бизнес-функций, активов, потребителей и операций. Права на программное обеспечение и другие нематериальные активы легко передаются ассоциированным организациям, расположенным в юрисдикциях с низким налогообложением. Таким образом, право на получение прибыли от таких нематериальных активов может быть отделено от деятельности, которая привела к созданию их стоимости. Потребители также мобильны: они могут участвовать в создании стоимости в дороге, используя мобильные устройства,

подключенные к Интернету. Расширенные возможности коммуникации позволяют цифровым организациям управлять и администрировать сложные бизнес-функции из удаленных рабочих мест. Это снижает их потребность в дорогостоящих филиалах, юридических лицах и местном персонале. Указанные обстоятельства возвращают нас к сложной проблеме определения места создания стоимости, выделенной почти столетие назад командой экспертов при подготовке отчета о двойном налогообложении [53] для Лиги Наций.

Сетевые эффекты проявляют себя в ситуации, когда решения пользователей могут иметь прямое влияние на выгоду, получаемую другими участниками сети пользователей. В качестве примера рассмотрим Instagram. Видео и фото, созданные и загруженные другими пользователями, увеличивают разнообразие контента, доступного другим пользователям. Чем больше участие пользователей, тем привлекательнее становится сервис.

Технологическая платформа, на которой встречаются несколько групп пользователей, характеризуется ОЭСР как многосторонняя бизнес-модель. Такая бизнес-модель представляет собой платформу, которая позволяет производителям программного обеспечения и контента обращаться к пользователям. Для многосторонних платформ характерны не только сетевые эффекты, успех их функционирования строится на использовании активов независимых участников, представленных знаниями, ресурсами, временем. Эти активы вовлечены в создание дополнительной ценности, стоимости. Создание такой ценности независимыми участниками определяет экономику участия или совместного потребления (с англ. «sharing economy»), которая присуща таким платформам.

При этом, пользователи, как правило, предпочитают обращаться к одному поставщику услуг аналогичной категории. *Сетевые эффекты* часто побуждают потребителей воспользоваться услугами, которые уже стали популярными благодаря другим пользователям. Это часто приводит к тому,

что на рынке доминируют несколько крупных поставщиков услуг, таких как Google, Facebook, Amazon и т.д.

Примечание – Facebook и Instagram принадлежит Meta (признана в России запрещенной экстремистской организацией).

Эти ТНК используют свое доминирующее положение на рынке для разработки новых технологий или приобретения стартапов, чтобы оставаться привлекательными для потенциальных клиентов и превосходить конкурентов. Такие ТНК могут также приобретать контроль над другими технологическими организациями в других сегментах из-за синергетического эффекта, которого они могут достичь, и в результате складывается *монополистический (олигополистический) рынок* на отдельные цифровые продукты.

Общей чертой всех крупных корпораций цифровой экономики является интенсивное использование *данных*, получаемых в результате регулярного и систематического мониторинга деятельности их пользователей:

– Данные, особенно персональные данные, являются ключевым ресурсом цифровой экономики. Эти данные позволяют организациям, которые их собирают, измерять и улучшать производительность приложения, настраивать свои услуги, рекомендовать продукты своим клиентам, и принимать стратегические решения. Использование данных также может быть лицензировано третьим сторонам. Как правило, данные представляют собой рычаг, который крупные цифровые ТНК используют для масштабирования своего бизнеса и достижения высокого уровня прибыльности.

– Сбор данных раскрывает феномен «свободного труда». Регулярный и систематический мониторинг онлайн-активности пользователей означает, что данные о пользователях приложений собираются без денежного вознаграждения. Пользователи становятся виртуальными волонтерами для организаций, предоставляющих услуги, которыми они пользуются. Данные о «бесплатном труде» пользователей собираются, хранятся и обрабатываются для интеграции в производственную цепочку в режиме реального времени,

стирая грань между производством и потреблением. Пользователей привлекает качество интерфейсов и сетевых эффектов. Данные, которые они предоставляют, делают их вспомогательными средствами производства, и они создают ценность, которая приводит к прибыли на разных сторонах бизнес-моделей.

Следовательно, цифровая экономика вышла за рамки теории фирмы: с пользователями приложения можно «работать» и можно получать от них ценность точно так же, как в прошлом «работали» поставщики и сотрудники. Тот факт, что пользователи не получают денежного вознаграждения за свою деятельность, объясняет значительный рост производительности цифровой экономики. Тот факт, что труд пользователей в одной стране способствует формированию прибыли, декларируемой в других странах, вызывает принципиальное возражение: международное сообщество стало обеспокоено тем, что ТНК, не несут налогового бремени в стране, где находятся их пользователи и «работают» для них бесплатно. Активность пользователей приложения становится возможной и даже значительно усиливается за счет государственных расходов, в частности расходов на образование, социальное обеспечение и расширение Интернета на всей территории страны. Свою долю в этих расходах должны нести крупные ТНК цифровой экономики, использующие активность интернет-пользователей.

Также ранее ОЭСР предпринималась попытка раскрыть понятие деятельности организаций, которую можно охарактеризовать как «цифровая бизнес-деятельность». Такая деятельность должна удовлетворять следующим элементам:

- 1) Основная деятельность организации должна заключаться в торговле цифровыми товарами и услугами.
- 2) Не должно быть каких-либо элементов или деятельности, включенной в фактическое создание товаров или услуг и их поставки, кроме как существование, использование и поддержание серверов и веб-сайтов и

других технологических решений, а также сбор, обработка и коммерциализация релевантных данных.

3) Договорные отношения, как правило, должны быть оформлены через Интернет или с использованием телефонной связи.

4) Оплата должна осуществляться в основном с помощью банковских карт, с помощью онлайн-форм или электронных методов оплаты.

5) Предполагается, что веб-сайты используются только для отображения главной страницы организации; они не должны быть связаны с деятельностью магазинов (физически существующих) или филиалов в юрисдикциях, где находится материнская или операционная компания.

6) Подавляющее большинство или вся прибыль должна быть сгенерирована за счет оказания цифровых услуг и реализации цифровых товаров.

7) Для потребителя не имеет значение юридический адрес или налоговое резидентство продавца, а также его физическое местонахождение, и это не должно влиять на предпочтения потребителя.

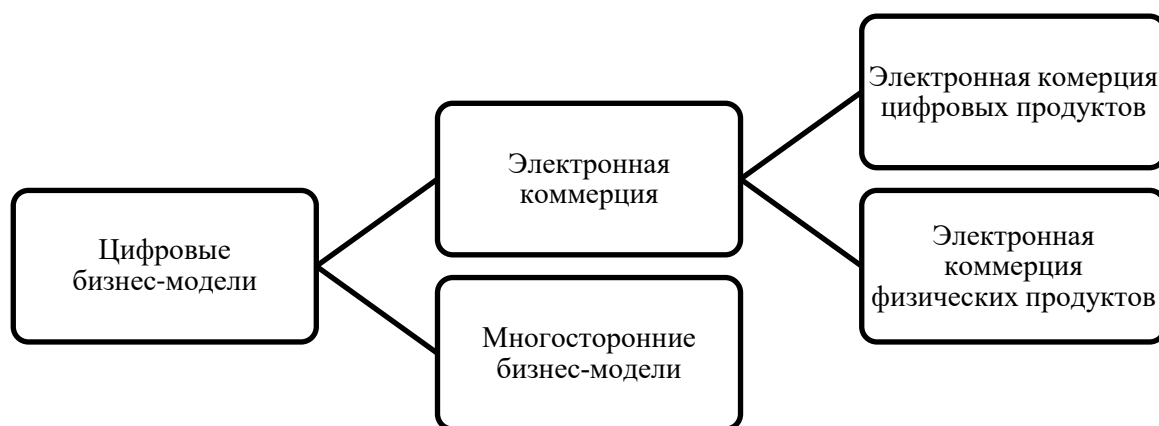
8) Предоставление цифровых услуг или фактическое использование цифровых товаров не должно требовать физического рабочего места и необходимости физического продукта, кроме как использования компьютера, мобильного устройства или других ИТ-технологий [39, с. 145].

Такой подход ОЭСР подвергался критике в некоторых аспектах, в том числе в силу того, что он противоречит принципу объективности: в частности, например, не должно иметь принципиального значения, зависят ли все или подавляющее большинство организационных структур бизнеса от торговли цифровыми товарами и услугами. Бизнес может вести цифровую деятельность частично или в определенной степени и ее объем не должен влиять на характеристику такого бизнеса для целей налогообложения [101, с. 31], поскольку это трудно диагностировать и может являться предметом недобросовестного налогового планирования. Так же под сомнение были

поставлены метод осуществления платежей и другие характеристики, выделенные ОЭСР как необходимые.

В то же время некоторые исследователи цифровой экономики и цифровой бизнес-деятельности считают, что в отсутствие раскрытия понятия «цифровая экономика», данный термин может быть раскрыт через формы бизнес-моделей, которые опираются главным образом на использование информационных и коммуникационных технологий [93, с. 11]. И такой подход нашел отражение в рабочих документах ОЭСР и Европейской комиссии, хотя следует отметить, что типологизация цифровых бизнес-моделей представляет собой отдельную проблему. Европейской комиссией были выделены такие типы цифровых бизнес-моделей как: интернет-магазин, социальная сеть, подписка и платформа для взаимодействия. ОЭСР в рамках работы над Планом BEPS также выделяла четыре бизнес-модели, между тем они не идентичны типологии моделей Европейской комиссии [70, с. 30]: многосторонняя платформа, торговый посредник, вертикально интегрированная компания и поставщик факторов производства.

На сегодняшний день в результате цифровизации экономики в мире, внедрения современных технологий в операционные процессы, сформировались новые бизнес-модели, используемые компаниями. Такие бизнес-модели по количеству участников в процессе сбыта продукции могут быть классифицированы как представлено на рисунке 3.



Источник: составлено автором.
Рисунок 3 - Цифровые бизнес-модели

Электронная коммерция в большой степени изученный элемент цифровой экономики, Д.А. Митин приводит следующее определение электронной коммерции – «предпринимательская деятельность по производству, продвижению, сопровождению и реализации товаров, работ, услуг в электронной или материальной форме с использованием информационных сетей, при которой взаимодействие сторон осуществляется информационным способом без непосредственного физического контакта сторон, за исключением физического контакта при передаче физического товара» [14]. Электронная коммерция включает два подтипа бизнес-моделей: первый включает заказ товаров и услуг онлайн, но их доставка/выполнение осуществляется через традиционные каналы сбыта; второй тип предусматривает исключительно онлайн транзакции с участием цифровых товаров и услуг.

Электронная коммерция физических продуктов, пример: покупатель покупает материальный товар у организации – налогового резидента в стране А с помощью веб-страницы. В последующем сам товар доставляется покупателю со склада, расположенного в стране Б с использованием традиционной курьерской службы. Такая модель характерна для ритейлеров, таких как: Amazon, Alibaba, Ozon.

Электронная коммерция цифровых продуктов, пример: организация – налоговый резидент в стране А, продает потоковые мультимедийные материалы (например, фильмы), доступ к программному обеспечению клиентам в стране Б. Такая услуга предоставляется через Интернет, а оплата принимается с использованием специальных платежных инструментов онлайн. При этом оплата может осуществляться на базе подписки или единым платежом. Такая модель характерна для платформ с цифровым контентом, таких как: Netflix, Spotify, The New York Times.

В свою очередь, многосторонние бизнес-модели основаны на предоставлении бесплатного контента пользователям в обмен на право

предлагать им услуги, рекламу или осуществлять сбор информации. Большинство этих организаций объединяют две группы. Например, для таких организаций, как eBay, Uber, Airbnb есть только две стороны: покупатели и продавцы, водители и пассажиры, владельцы и арендаторы. Их также обычно называют «двусторонними платформами», потому что они состоят только из стороны предложения и стороны спроса.

Но есть и другие организации, которые обеспечивают взаимодействие между большим количеством групп, например Facebook, YouTube, Vkontakte. Они представляют собой платформы, которые объединяют пользователей, рекламодателей, разработчиков контента и т. д.

Например, условная организация, являющаяся резидентом страны А, предоставляет бесплатную услугу социальной сети пользователям в стране Б. Взамен организация реализует право на использование данных пользователей, хранящихся в файлах Cookie на компьютере пользователя. Используя эти данные, организация получает возможность определять поведение пользователей и потребительские предпочтения. Впоследствии это можно использовать для показа целевой рекламы отдельному пользователю. В то же время организация – налоговый резидент страны Б покупает рекламное место на сервисе, предоставляемом организацией А, для показа только пользователям, которые находятся в государстве Б и могут быть заинтересованы в продуктах организации – резидента страны Б.

В то же время представляется проблематичным или практически неосуществимым отнесение конкретной цифровой ТНК к одному из типов бизнес-модели по причине того, что такие компании в процессе своего жизненного цикла развивают несколько видов предпринимательской деятельности, которая может быть реализована путем использования сразу нескольких типов бизнес-моделей.

Например, компания Amazon, базирующаяся на электронной коммерции, и известная маркетплейсом Amazon для продавцов и поставщиков, на протяжении более двух десятилетий расширяла основной

бизнес, привлекая все больше продавцов и покупателей к своим продуктам. В последние годы компания также расширила ряд предлагаемой продукции и теперь включает в себя предоставление доступа к развлечениям, музыкальному контенту, облачные вычисления, доставку еды и многое другое. Основные сегменты деятельности Amazon представлены на рисунке 4 и позволяют проследить как ТНК использует сразу несколько цифровых бизнес-моделей: Многосторонние платформы – Amazon Marketplace представляет собой многостороннюю платформу, на которой встречаются продавцы и покупатели продукции, Amazon Prime Video и Amazon Music отвечают за стримминг развлекательного контента, Amazon Kindle предлагает онлайн доступ к книжному каталогу; а также электронную коммерцию – Amazon поставляет свою продукцию через одноименную платформу (физических продуктов), Amazon Web Services предлагает сервисы облачных вычислений (цифровых продуктов).



Источник: составлено автором.

Рисунок 4 - Цифровые бизнес-модели Amazon

В качестве другого примера можно проанализировать бизнес компании Apple. Apple осуществляет прямую поставку (без посредников) ряда услуг в рамках электронной коммерции, которые представлены услугами облачного

хранения, и в то же время торгового посредника в рамках предоставления услуг через многосторонние платформы iTunes и App Store.

Следует также заметить, что высокоцифровизированные ТНК (такие как, например, Amazon, Apple) не единственные пользователи цифровых бизнес-моделей, в последние годы прослеживается все большее использование таких моделей компаниями традиционных отраслей. Например, компания Mercedes-Benz, крупнейший производитель автомобилей премиум-класса, открыла направление по разработке программного обеспечения [144], которое в дальнейшем внедряется в автомобили нового поколения. Такое программное обеспечение способно собирать данные о пользователе, в том числе пользовательские предпочтения, информацию о пользовательском поведении через личный кабинет пользователя- владельца автомобиля. Такие данные могут рассматриваться как часть цепочки создания стоимости продукта компании, поскольку используются в дальнейших бизнес-процессах; также компания может монетизировать их путем предоставления доступа к ним третьим лицам. Кроме того, компания предоставляет доступ к ряду подписок на услуги навигации, а также на увеличение мощности электроавтомобилей.

Таким образом, вышеизложенное усилило понимание того, что цифровые ТНК не могут быть выделены как отдельные участники рынка, для целей совершенствования правил налогообложения доходов деятельности таких организаций. Это понимание получило отражение в отчете ОЭСР по «Действию 1» (с англ. «Action», далее – Действие (-я) Плана BEPS, где указывалось, что «ограждение цифровой экономики как отдельного сектора и применение налоговых правил на этой основе не будет ни целесообразным, ни осуществимым», а также оно, в свою очередь, не вступает в противоречие с выполнением Оттавских рамочных условий по налогообложению, согласно которым «налогообложение должно стремиться быть нейтральным и справедливым между формами электронной торговли и между традиционной и электронной формами торговли ОЭСР пришла к заключению, что цифровую

экономику невозможно выделить как самостоятельное явление, поскольку информационные технологии проникли во все отрасли экономики [39]. Такой подход был встречен с одобрением со стороны ряда исследователей: Марселя Ольберта, Кристофа Шпенгеля [111] и Майкла П. Деверо, Джона Велла [90].

Таким образом, в отсутствии гармонизированного определения понятия «цифровая экономика», все попытки раскрыть это понятие объединяет то, что использование ИКТ играет решающую роль в его содержании. При этом сам термин включает в себя любые формы бизнес-моделей, основанные преимущественно на использовании информационных технологий. Такие модели можно классифицировать по количеству участников в процессе сбыта продукции как односторонние (электронная коммерция) и многосторонние, при этом отмечается тенденция к более широкому использованию последних. Поскольку все больше ТНК начинают использовать доступные цифровые бизнес-модели взаимодействия, и такие модели подвергнуты трансформации, не представляется возможным выделить категорию налогоплательщиков (на основе видов деятельности, количественных характеристик и др.), для реформирования правил налогообложения их прибыли.

1.2 Концепция налогообложения по месту создания стоимости как основа для возникновения налоговых обязательств

Цифровая экономика оказывает влияние за пределами сектора информационных и коммуникационных технологий. В том числе она стала объектом исследований с точки зрения правил налогообложения доходов организаций, бизнес-модели которых изменились за последние годы под влиянием цифровизации.

Действующие правила так называемой «налоговой связи» (с англ. «nexus») и принципы трансфертного ценообразования (далее – ТЦО), а также другие международные налоговые правила представляют собой

механизм распределения налоговой базы между юрисдикциями, в которых организация осуществляет существенную экономическую деятельность и тем самым создает стоимость. ОЭСР прямо обозначила свою позицию, что источником дохода является «юрисдикция, в которой происходит создание стоимости» [38, с. 10]. Тем самым ОЭСР удалось достичь консенсуса в отношении общего направления усилий по реформированию налоговой системы и заручиться поддержкой стран с довольно разными этапами экономического развития в силу того, что терминология «создания стоимости» была достаточно расплывчатой и гибкой, что могло позволить каждой стороне корректировать соответствующим образом свою налоговую политику, способствуя достижению международного консенсуса. Между тем проблема концепции «налогообложения по месту создания стоимости» заключается в том, что место создания стоимости не всегда очевидно. Можно было бы предположить, что такое место там, где организация осуществляет свою предпринимательскую деятельность, то есть, где она имеет экономическое присутствие. Однако в эпоху цифровой экономики это было бы не совсем точно.

В основе создания «цифровой» стоимости лежат большие данные (с англ. «BIG DATA») и искусственный интеллект, которые еще не в должной степени исследованы с точки зрения налогообложения и финансового учета. Так сделки с использованием или передачей больших данных в России облагаются налогом в соответствии с теми же основными принципами налогового законодательства, что и другие сделки, как внутри страны, так и в международном контексте. Для целей налогообложения в настоящее время не существует конкретных принципов, подходов или прецедентного права по вопросам квалификации операций, связанных с передачей данных, для целей прямого налогообложения. Российское налоговое законодательство не раскрывает понятие «источник»; некоторые виды доходов иностранной организации облагаются налогом у источника в России, включая выплачиваемые роялти. В настоящее время в России не существует

специальных правил, определяющих «налоговую связь» для операций, связанных с большими данными [81, с. 690].

Участники предпринимательской деятельности все чаще используют прогнозную аналитику и новые технологии для монетизации данных, создания более глубоких и прочных отношений с клиентами, получения бизнес-информации и повышения экономической эффективности. Движущей силой цифровой экономики является «производство, потребление и индексация контента». Монетизация персональных данных играет ключевую роль в цифровом секторе [61, с. 14]. В то же время сложно определить какая стоимость создается в цифровом секторе, поскольку потребители получают услуги бесплатно в обмен на предоставление данных. Тем не менее ценность данных нельзя игнорировать при налогообложении дохода организаций, поскольку они играют принципиальную роль в успехе их бизнеса на глобальном уровне.

В дискуссиях по развитию правил налогообложения в условиях цифровой экономики высказывается идея о том, что часть создания стоимости происходит за пределами самой ТНК – даже в ситуациях, когда рыночная цена за создание такой дополнительной стоимости равна нулю. При этом утверждается, что потребители конечного продукта или пользователи на самом деле вносят свой вклад в создание стоимости, принимая участие в производственном процессе. В частности, широкое использование и обработка пользовательских данных и сгенерированного пользователями контента в рамках функционирования цифровых бизнес-моделей определяют почву для дискуссий о способностях пользователей создавать дополнительную ценность путем предоставления доступа к своим данным многосторонним платформам в обмен на свободный доступ к ним.

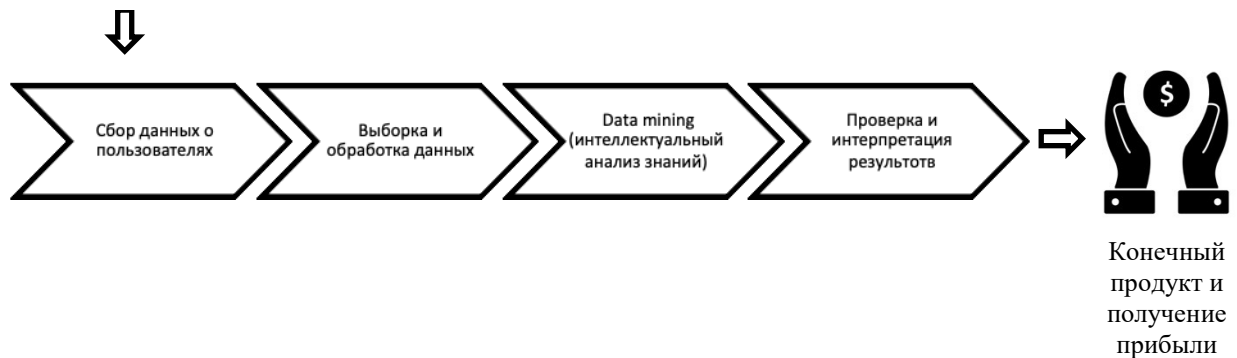
Так, ОЭСР [70, с. 54], а также Комиссия Европейского Союза [56, с. 1] и несколько ее государств-членов (например, Великобритания) указали, что участие пользователей должно играть роль в распределении налоговой базы в отношении прибыли, получаемой ТНК в условиях цифровой экономике.

Согласно этой точке зрения, пользователи онлайн-платформ предоставляют ресурсы, которые способствуют производству и создают прибыль (путем создания дополнительной стоимости) организации.

Согласно ОЭСР «цифровизация изменила роль пользователей, предоставив им возможность все более активно участвовать в процессе создания стоимости». При этом уточняется, что участие пользователей в создании стоимости происходит «с разной степенью интенсивности в зависимости от типа деловой активности и рыночных условий, а также в зависимости от того, как используются это участие и данные» [70, с. 55].

Один из вариантов цепочки создания стоимости, который лежит в основе бизнес-процессов Facebook и Google, упрощенно представлен на рисунке 5.

Стоимость, полученная в результате данного этапа, также должна облагаться налогом по месту ее создания – в странах пользователей



Источник: составлено автором.

Рисунок 5 - Цепочка создания стоимости с участием пользовательских данных

Facebook предлагает доступ к платформе в обмен на право собирать и обрабатывать огромный объем демографических данных и данных о предпочтениях своих пользователей. Эти данные чрезвычайно ценны для брендов. Маркетологи и рекламодатели могут эффективно использовать данные, поскольку они подробны и индивидуальны. Таким образом, цепочка

создания стоимости продукции Facebook начинается с этапа сбора данных о пользователях, соответственно, невозможно игнорировать их значимости в бизнес-модели компании. На платформе пользователи могут загружать и делиться разным контентом друг с другом, а также могут также комментировать и взаимодействовать с контентом. Facebook собирает данные о том какие посты и комментарии были написаны пользователями, где они были, когда публиковались фотографии, как долго пользователи читали посты и новости в новостной ленте, кто и когда отметил пользователя на фотографии и прочее.

Однако предоставление пользователями данных – не единственный способ создания стоимости в цифровых бизнес-процессах. Всего таких способов можно выделить три как представлено на рисунке 6.



Источник: составлено автором.

Рисунок 6 - Способы создания стоимости пользователями для ТНК, использующих цифровые бизнес-модели

Способ «пользовательских данных» заключается в предоставлении или разрешении на сбор личных данных и создании цифрового контента, который затем может быть монетизирован бизнесом. Возможность отслеживать и

оцифровывать повседневные действия пользователей означает, что люди почти непрерывно создают цепочки информации по мере того, как они потребляют товары и услуги. Данные, которые генерируются и собираются о пользователях, не только обширны, но и являются неотъемлемой частью цифровых бизнес-моделей ТНК, что позволяет организациям улучшить предлагаемые услуги для новых и существующих пользователей. Экономическая значимость данных активно набирает свой рост с развитием Интернета вещей (с англ. «The Internet of things»). По большей части сбор данных осуществляется без непосредственного участия пользователя или активной передачи данных. Скорее, данные наблюдаются бизнесом, и роль пользователя ограничивается его предварительным согласием на такой сбор данных. С технической точки зрения это бизнес, а не пользователь, который производит необработанные данные, которые впоследствии сохраняются и анализируются. Простое согласие с тем, что за пользователем наблюдают, спорно оценивается как акт создания ценности. Тем не менее фирма инвестирует в получение доступа к данным, которые она собирает и в дальнейшем обрабатывает, и в получение разрешения на их сбор и без самого акта согласия на их сбор невозможны были бы дальнейшие этапы создания стоимости, что говорит о его важности с точки зрения теории цепочки создания стоимости.

Способ «сетевых эффектов» подразумевает, что пользователи играют роль в построении социальных сетей, что также имеет решающее значение для жизнеспособности многих из цифровых бизнес-моделей. Даже простого «пассивного» присутствия таких пользователей часто бывает достаточно для создания жизненно важных сетевых эффектов, что демонстрируется многими традиционными бизнес-моделями, такими как модели агентов по недвижимости, площадок по продаже товаров. В то же время, в той степени, в которой вклад пользователей ограничивается ролью пассивного ресурса для создания ценности, создаваемой бизнесом, трудно установить, почему такое «участие пользователя» должно иметь значение для распределения налоговых

прав, которое предположительно регулируется принципом создания стоимости со стороны предложения. Тем не менее, можно предположить, что фирма, полагающаяся на сетевые эффекты, тратит ресурсы и активы на активное создание, управление и использование сети. Более того, сеть как таковая – при условии, что она достаточно стабильна во времени - может считаться бизнес-активом, который находится в юрисдикции пользователей сети. И, по крайней мере, в некоторых бизнес-моделях цифровой экономики устойчивый доступ к локальной сети пользователей является решающим фактором создания стоимости фирмой. В таком случае можно прийти к выводу, что сеть должна прямо или косвенно устанавливать налогооблагаемую связь с юрисдикцией пользователя за полученной в результате эксплуатации таких пользователей соответствующего ресурса. Другими словами, у фирмы создается достаточная связь в данной стране, потому что она активно создает сеть, которая используется в качестве основного ресурса для получения прибыли от бизнеса.

И сетевые эффекты, и пользовательские данные присущи обоим видам цифровых бизнес-моделей: электронной коммерции и многосторонним платформам, иначе ситуация обстоит с пользовательским вкладом.

Способ «пользовательского вклада» учитывает, что пользователи играют более активную роль, когда они предоставляют цифровой контент на платформу, контролируруемую бизнесом. Это может иметь место, например, когда они загружают фото- или видео контент. На платформах социальных сетей, таких как Facebook или Instagram, пользователи публикуют небольшие сообщения в блогах или фотографии, которые затем просматриваются (и нравятся) другим пользователям. Как отмечается в Промежуточном отчете ОЭСР по вызовам для налогообложения в условиях цифровой экономики: «Продвижение своей межпользовательской сети является ключевым аспектом бизнес-модели социальной сети»: чем больше пользователей и чем больше времени они проводят в сети (и тем больше они вовлекают), тем больше контента они создают и тем больше становятся доступными для таргетинга

рекламы» [70]. С точки зрения организации эти действия в большинстве случаев имеют ценность только потому, что они заставляют пользователей оставаться на платформе, где фирма может предлагать услуги рекламы в отношении таких пользователей.

Новая концепция возникновения налоговых обязательств по месту создания стоимости была оглашена в отсутствие определения данного понятия и ее обоснования, что на протяжении длительного времени вызывало беспокойство со стороны научного сообщества (например, таких исследователей как Минди Херцфельд [100] или Сьюзан Морзе, которая описывает новую концепцию как «беспорядочную политическую идею» [109, с. 197], а также общественных организаций [47].

В своем промежуточном отчете 2018 года, посвященном вопросам налогообложения в условиях цифровой экономики, ОЭСР учла полученные комментарии и классифицировала цифровые бизнес-модели по применимым к их деятельности моделям создания стоимости. Данная категоризация базировалась на теории цепочки стоимости Майкла Портера [114, с. 11] и выделенными ее конфигурациями Стейбеллом и Фильстедом [117, с. 413]: цепочка стоимости (с англ. «value chain»), сеть стоимости (с англ. «value network») и магазин стоимости (с англ. «value shop»). Рассмотренные ранее цифровые бизнес-модели были отнесены к каждому из типов моделей создания стоимости.

Модель «цепочки стоимости» описывает стоимость, созданную путем линейных производственных процессов, которые определяют деятельность традиционных, вертикально-интегрированных фирм. Такая же модель создания стоимости характерна и для торговых посредников, поскольку их основные виды деятельности соответствуют последовательной или линейной модели [70, с. 36]. Соответственно, к данной группе могут быть отнесены Microsoft как поставщик программного обеспечения, Netflix как поставщик собственного развлекательного контента и как перепродавец контента, на который им были приобретены права.

«Сеть стоимости» присуща организациям, в которых стоимость создается путем связи пользователей, поставщиков или клиентов с использованием технологии-посредника, то есть в данную категорию попадают многосторонние платформы как модели цифрового бизнеса. В отличие от первой модели, в рамках сети стоимости создание стоимости осуществляется от предоставления услуг, а не товаров. Доход в такой модели может быть получен либо путем установления платы за подписку, как в случае с LinkedIn Premium, либо путем получения вознаграждения по мере заказа услуги (pay-as-you-go), как это используется компанией Airbnb, а также путем вознаграждения от поставщиков рекламы за услуги по сбору информации о пользователях и возможность предлагать рекламу своих продуктов конкретным группам или отдельным клиентам, как в случае с бизнес-стратегиями Facebook, Twitter и аналогичных компаний. В такой модели продвижение пользовательской сети является ключевым аспектом бизнес-модели компании социальной сети: чем больше пользователей и чем больше времени они проводят в сети, чем активнее они на таких платформах, тем больше контента они создают и это приобретает решающее значение для повышения стоимости платформы для поставщиков рекламы.

Концепция «магазина стоимости» предусматривает, что стоимость создается путем организации ресурсов, которые состоят из аппаратного и программного обеспечения, а также специальных знаний для удовлетворения потребностей клиентов. Бизнес облачных вычислений создает ценность, предоставляя клиентам доступ к облачному сервису. Как правило, эти услуги предоставляются стандартизированным и высокоавтоматизированным способом и могут быть классифицированы как инфраструктура как услуга (с англ. «Infrastructure-as-a-service», «IaaS»), платформа как услуга (с англ. «Platform-as-a-service», «PaaS») и программное обеспечение как услуга (с англ. «Software-as-a-service», «SaaS»). Магазин стоимости действует на рынках одностороннего характера и определяется интенсивным

использованием технологий для целей удовлетворения потребностей клиентов.

Таким образом, ОЭСР была предпринята попытка демонстрации того, что для цифровых бизнес-моделей характерно, что в создании стоимости их продукта большее значение приобретают новые факторы, такие как пользователи и данные.

Среди основных дискуссионных вопросов по сформированной концепции ОЭСР о налогообложении по месту создания стоимости можно выделить следующие: неоднозначность в отношении факторов, приводящих к налогообложению в той или иной юрисдикции, и в целом ее уместность в текущей системе налогообложения.

В первом случае речь идет о том, какую роль играют пользователи и их данные для создания стоимости цифровых ТНК.

Например, Александра Бэл выражает мнение, что данные следует рассматривать как сырье, нуждающееся в обработке, и они сами по себе не приводят к созданию стоимости для организации, если только они не связаны с технологиями и алгоритмами, разработанными сотрудниками организации. И человеческий фактор является в данной ситуации важным фактором стоимости, даже в области данных. В таком случае без квалифицированных специалистов эти данные не будут иметь никакой ценности, поскольку требуются алгоритмы и технологии для анализа и обработки данных, чтобы получить какое-либо представление о поведении клиентов [110, с. 9].

Государства, входящие в состав Рабочей группы стран ОЭСР/G20 по проблемам BEPS (с англ. «The OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS», далее – Рабочая группа стран BEPS), имеют разные представления о том, могут ли данные и участие пользователей способствовать созданию ценности. Некоторые члены считают, что роль участия пользователей является важным фактором, определяющим стоимость продукта, особенно для ее способности генерировать сетевые эффекты; другие страны рассматривают обмен услугами, предоставляемыми организациями, и данными, раскрываемыми

пользователями, как простую транзакцию, которая не влечет за собой присвоения налоговых прав государствам, в которых находятся пользователи. Тем не менее, в последнем случае некоторые страны считают, что участие пользователей и данные потенциально могут привести к возникновению ценных нематериальных активов, что влечет за собой дальнейший анализ в процессе создания стоимости [110, с. 22]. Поскольку, как справедливо замечает Итай Гринберг, ни одна страна не будет иметь монополии на определение того, когда существует участие пользователей и как оно оценивается, следовательно, границы концепции будет трудно различить. В результате правительствам стран будет сложно администрировать такую систему, что, вероятно, создаст неопределенность для бизнеса [95].

По мнению Паскуале Пистоне и Денниса Вебера, различные позиции, занимаемые государствами в этом вопросе, могут в дальнейшем проявиться либо как «спусковой механизм» налоговых войн при распределении прав на налогообложение, что подразумевает серьезные риски двойного налогообложения, либо, можно уже наблюдать зарождение иной системы международного налогообложения, основанной на многосторонней дипломатии и взаимном признании [112, с. 77].

Дополнительно возникает значительная трудность в распределении налоговых прав в соответствии с созданием стоимости. Для распределения налоговых прав между странами на основе этого принципа недостаточно определить страны, в которых осуществляется деятельность, создающая стоимость. Также необходимо установить, сколько ценности создается в каждой стране. Несмотря на то, что концепция данных как участника создания стоимости в большей степени признана, вопрос о том, как отнести ценность создания, хранения и использования данных, все еще остается без ответа, что порождает более широкую налоговую проблему. Центральной проблемой является понимание процесса монетизации собранных данных, их дальнейшего функционала и дистрибьюции. Несомненно, что вопрос о «налоговой связи» удаленного сбора пользовательских данных и юрисдикции

пользователей должен решаться тщательным анализом выполняемых функций, используемых активов и принимаемых рисков. Только тогда возможно будет установить имеют ли они место в цепочке создания стоимости продукции компании или должны игнорироваться.

Такая же проблема и с вкладом самих пользователей в создание ценности – существует сложность в выработке подхода для измерения ценности, получаемой от вовлечения пользователей. Безусловно, что не всякое участие пользователей идентично, и как следствие, стоимость, полученная от разных пользователей, может сильно различаться. Так, если у пользователя есть учетная запись на платформе, но он никогда не посещает платформу и, следовательно, не вносит какой-либо вклад в развитие контента на платформе, нельзя сказать, что он создает какую-либо ценность. Поскольку способность создавать взаимодействие между пользователями, контент, который сохраняет пользователей на платформе и обеспечивает тем самым взаимодействие с самой платформой является ключевым фактором, создающим стоимость, эти факторы должны учитываться при определении ценности пользователя для целей налогообложения.

Тем не менее допуская существование «налоговой связи», остается открытым вопрос трансфертного ценообразования при распределении соответствующей прибыли в страны, в которых данные были собраны, обработаны и (-или) использованы и где проживают сами пользователи. Рассмотрим пример ТНК с материнской компанией и ее штаб-квартирой в стране А, производством в стране В, сотрудники которой осуществляют научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы (далее – НИОКР) в странах В и С, с отделами продаж и маркетинга в странах в 50 таких стран, и при этом пользователи которой проживают в 80 странах мира. Можно утверждать, что в данной ситуации должен быть применен принцип «вытянутой руки» (с англ. «arm's length principle») для распределения налоговой базы между странами А, В и С, но существуют определенные трудности с его использованием в таких ситуациях [87]. Дополнительная

сложность будет связана с тем, как распределить остаточную, «сверхнормальную» прибыль, возникающую в результате синергии – или других факторов, – если невозможно четко определить виды деятельности, которые привели к возникновению этой прибыли и где они имели место.

Кроме того, концепция налогообложения по месту создания стоимости получила существенную критику со стороны исследователей данного вопроса: так Майкл Деверо [89] и Сьюзан Морзе [109, с. 278] отмечали, что такие принципы не определяют традиционную налоговую систему и, например, Эллисон Кристианс утверждает, что «это даже концептуально не согласовано как теория» [84, с. 1379].

Например, в рамках существующей системы страны имеют право облагать налогом иностранную прибыль, полученную организациями – налоговыми резидентами, и в таких случаях трудно понять, как создается стоимость в стране резидентства, даже в широком понимании концепции. Даже если наблюдается тенденция не облагать налогом активный иностранный доход организаций-налоговых резидентов, сохраняются страны, которые облагают налогом на этой основе, и отсутствуют какие-либо основания предполагать, что это противоречит основополагающему принципу международной налоговой системы.

Другой пример, организация А покупает акции американской организации и перепродает их с прибылью через год, организация А получает доход от прироста стоимости капитала. Но трудно понять, какую «стоимость» создала организация А, и, согласно какой теории, страна ее резидентства должна облагать налогом любую созданную таким образом стоимость [134].

Для данной концепции важно определить, что является факторами, создающими стоимость, где и как она создается.

Например, Сьюзан Морзе предполагает, что под этим подразумевается прежде всего «местоположение сотрудника, место продаж, расположение производственных мощностей, местоположение руководства или место, куда был привлечен капитал» [109, с. 197]. Следовательно, в качестве основного

правила предполагается, что стоимость создается там, где поставщик производит товар или услугу и тем самым создает стоимость.

Питер Хонглер и Паскуале Пистоне утверждают, что прибыль должна распределяться между юрисдикциями, «в которых создание стоимости происходит в отношении доходов бизнеса либо со стороны предложения, либо со стороны спроса» [101, с. 19].

Вопрос, стоящий на сегодняшней повестке дня, заключается в том, должна ли сохраняться преемственность старой, традиционной модели, или следует начать процесс по поиску возможных решений проблемы, которая становится все более и более сложной в условиях проникновения цифровизации в бизнес-деятельность. По мнению Кристофа Спенгеля и Кристофа Людвига существует только два решения как оценить такую стоимость. Первый способ – путем вычисления истинной ценности данных, которая неизбежно приведет к фундаментальной налоговой реформе в сторону налога на поток денежных средств по месту назначения (с англ. «destination-based cash flow tax») или налогообложению акционеров по месту резидентства. Второй путь представляется более многообещающим и политически осуществимым подходом - путем корректировки преобладающих принципов распределения прибыли в соответствии с принципом «вытянутой руки» по цепочке создания стоимости [116, с. 18].

Если рассматривать первую опцию, то вполне может быть оправданна разработка кардинально новых правил. Под этим понимается не продолжение поиска усовершенствования системы «место резидентства» и «места источника дохода», а вместо этого переход на «место происхождения» и «место назначения» [109].

«Происхождение» представляет сторону предложения – возникновения дохода в странах, где производственные факторы капитал и труд сходятся, как в прочной организации капитала и труда, используемой в системах подоходного налога и налога на прибыль, чтобы определить, как работает бизнес. «Назначение», с другой стороны, представляет сторону спроса

генерации дохода и представляет собой место, где произведенные товары и услуги выводятся на рынок («бизнес-результаты»), и где наличие источника дохода зависит от участия в экономической деятельности. Следовательно, целесообразно учитывать обе стороны возникновения дохода при определении налоговых юрисдикций, которые должны обладать правами на налогообложение соответствующего. Тогда, будет учитываться не только местоположение, в котором находится капитал и рабочая сила («страна происхождения»), что отвечает традиционным правилам международного налогообложения, но также и местоположение, в котором товары и услуги эффективно продаются или поставляются («страна назначения»).

Этот фундаментальный выбор для понятия создания стоимости – на какой стороне она создается. Ее создание на стороне предложения иногда оправдывается существованием дихотомией прямых налогов на доходы и прибыль и косвенных налогов на потребление. Косвенные налоги, в частности НДС или налог с продаж, обычно взимается в месте потребления [46, с. 19]. Некоторые исследователи считают, что такое распределение налоговых прав уже учитывает сторону спроса при создании стоимости [93, с. 11]. Соответственно это должно позволить подоходному налогу с физических и юридических лиц сосредоточиться на стороне предложения для достижения общих сбалансированных результатов. Однако это было бы упрощенным представлением о роли прямых и косвенных налогах. Косвенные налоги на потребление нацелены на потребительские расходы, и предполагается, что они будут в основном приходиться на трудовой доход, получаемый резидентами юрисдикции потребления. В таком случае несмотря на то, что они учитывают сторону спроса, они не распространяют свое действие - по крайней мере, напрямую – в отношении дохода, получаемого иностранным налогоплательщиком, который экспортировал товары или услуги в юрисдикцию рынка. Только с обобщенной точки зрения и, прибегая к теории общего равновесия в международной торговле, можно предположить, что

сумма дохода, соответствующая доходу, полученному от трансграничных поставок товаров и услуг, уже будет облагаться налогом в юрисдикции спроса.

Вместе с тем менее радикальным вариантом для адаптации международной налоговой системы к современным вызовам цифровой экономики представляется расширение традиционных критериев «налоговой связи» с целью определения важнейших факторов создания стоимости цифровых технологий, и, в частности, «участия пользователей».

Таким образом, для гармонизации правил международного налогообложения необходимо учитывать концепцию создания стоимости. Рассмотрение дискуссионных вопросов развития налоговой системы на базе концепции создания стоимости позволило установить направления для совершенствования международной системы налогообложения: переход на налогообложение по месту «назначения» или доработка существующих принципов налогообложения. Наиболее реализуемым на данном этапе представляется совершенствование традиционных правил, что позволит учитывать требования концепции налогообложения по месту создания стоимости, которая в ситуации с цифровыми бизнес-моделями приводит к возникновению налоговых прав в юрисдикциях пользователей.

1.3 Проблемы прямого налогообложения доходов от электронной коммерции и последствия цифровизации для налоговой системы

В своем заключительном отчете по Действию 1 Плана BEPS 2015 года ОЭСР отмечала, что проблемы возникают как при попытке разработать подход в прямом, так и в косвенном налогообложении [39].

Что касается косвенного налогообложения, то основная проблема заключалась в том, что организации с высокой степенью цифровизации могут создавать свои точки продаж в юрисдикциях с низким уровнем налогообложения, чтобы минимизировать НДС (или GST (налог на товары и услуги) в ситуации, когда налоги на потребление взимаются на основе

принципа происхождения, то есть налоговое обязательство возникает в стране, в которой находится поставщик цифровых услуг или товаров. В своем промежуточном докладе по проблемам цифровой экономики за 2018 год ОЭСР утверждает, что многие государства-члены успешно справились с проблемами косвенного налогообложения, внедрив принцип страны назначения в отношении услуг B2B и для услуг B2C, что подтверждается увеличением доходов от НДС [70]. В Российской Федерации этот вопрос также был решен вступлением в силу с 2019 года статьи 174.2 Налогового Кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ), согласно которой на иностранные организации, оказывающие услуги в электронной форме, местом реализации которых признается территория Российской Федерации, возлагается обязанность по уплате НДС.

Однако, остаются нерешенными проблемы в сборе прямых налогов с ТНК, использующих цифровые бизнес-модели. Компании традиционных секторов, как правило, несут более тяжелое налоговое бремя, чем цифровые компании. Современная налоговая система отдает предпочтение цифровым бизнес-моделям по целому ряду причин. В некоторых случаях это предпринимается намеренно – путем внедрения инструментов налогового стимулирования для высокотехнологичных организаций, например, для поощрения НИОКР. Но в других случаях несоответствия между различными национальными налоговыми правилами, отсутствие специального регулирования, в сочетании с мобильным и «виртуальным» характером цифрового бизнеса снижают налоговое бремя гораздо больше. Для цифровых компаний довольно часто уровень налогообложения близок к нулю в странах, где они, тем не менее, занимают значительную долю рынка.

Глобальное развитие цифровой экономики внесло значительный вклад в мировой экономический рост, но также создало множество проблем для существующих принципов и концепций системы правил прямого налогообложения. Об этом в достаточной степени свидетельствуют опубликованные данные деятельности компаний.

Анализируя показатели финансовой отчетности крупнейших ТНК, которые используют цифровые модели бизнеса в своей деятельности, можно отметить невысокую эффективную ставку налогообложения прибыли компаний – 11-17 %, как это продемонстрировано в таблице 1. Если сравнивать данное значение с эффективной налоговой ставкой ТНК, применяющих в значительной степени традиционные модели бизнеса, то прослеживает отклонение в 2 и более раз.

Примечание – Например, согласно финансовой отчетности следующих анализируемых организаций, эффективная ставка налога на прибыль составила у Adidas – 28%, Toyota – 29%, Inditex – 35%.

Таблица 1 - Данные о прибыли цифровых ТНК и их корпоративном налогообложении за отчетный период 2018 года

В миллионах долларов США

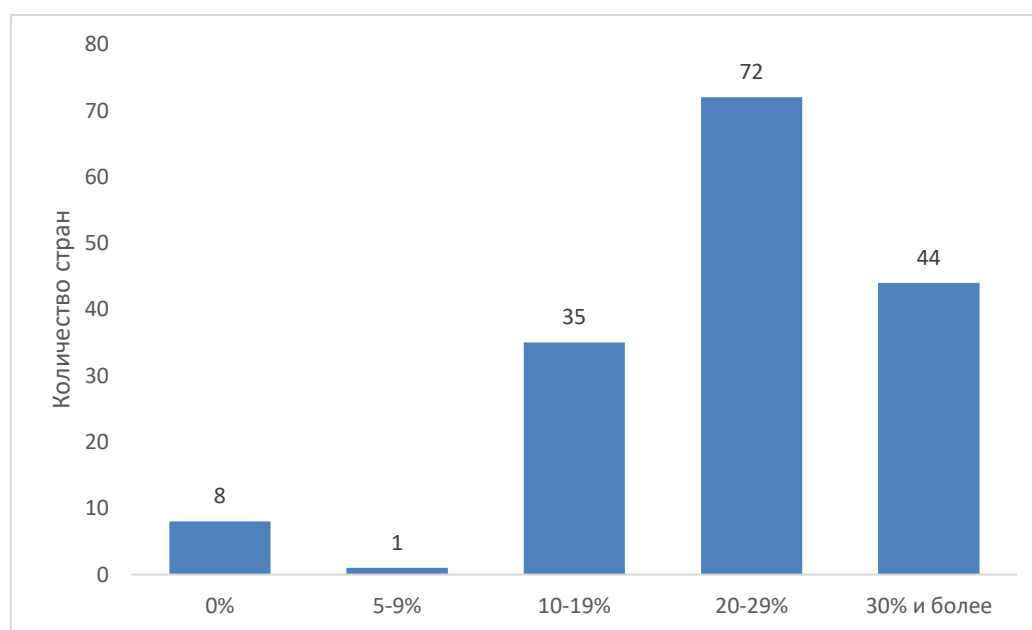
| Компания | Прибыль за год | Налог к уплате | Эффективная ставка налога |
|-------------------|----------------|----------------|---------------------------|
| Alphabet (Google) | 34913 | 4177 | 11,9 |
| Facebook | 25361 | 3249 | 12,8 |
| Amazon | 11261 | 1197 | 10,6 |
| Apple | 72903 | 13372 | 18,3 |
| Alibaba | 14337 | 2466 | 17,2 |
| Booking | 4835 | 837 | 17,3 |

Источник: составлено автором по данным [139].

Вместе с тем, приведенные данные не отражают полной картины, поскольку показатель фактически уплаченного налога на прибыль как правило ниже, чем ожидаемый налог к уплате, отраженный в финансовых документах компаний [140]. В 2018 году Комиссия ЕС выявила, что цифровые компании уплачивают в среднем 9,5% налогов с их прибыли, а прибыль традиционного бизнеса облагаемыми налогом в размере 23,2%. Это искажение имеет негативные экономические последствия, в том числе слабую конкурентную способность национального сектора в сфере цифровой рекламы, монополию крупных технологических компаний на цифровые услуги, создает

неконкурентную среду для местных компаний и порождает уклонение от уплаты налогов. Рост цифровой экономики усугубил проблему глобального уклонения от уплаты налогов крупными технологическими компаниями.

На рисунке 7 отражено число стран в разрезе действующей на уровне их национального законодательства ставки налога на прибыль. В перечне стран третьего блока (со ставкой налога на прибыль организаций на уровне 10-19%) находятся страны со ставкой до 17% (максимальная ставка налога к уплате из отчетности ТНК, как это отмечено выше), и ими в большей мере выступают: а) страны переходной экономики, для которых характерен такой уровень налогообложения, в их числе – Румыния, Черногория, Албания; такие страны исторически небогаты высококвалифицируемым персоналом и развитой ИКТ-инфраструктурой, которые критически необходим для функционирования цифровых ТНК б) страны с «благоприятным» налоговым режимом, такие как Ирландия, в части которой Европейской комиссией расследовалось факт о предоставлении государственной помощи (возможность уплачивать налог по ставке менее 1%) компании Apple с целью [45] и Лихтенштейн, государство, вычеркнутое из «черного списка» стран Европейского Союза (далее – ЕС) только в 2018 году.



Источник: составлено автором по данным [137].

Рисунок 7 - Страны в разрезе эффективной ставки налога на прибыль

Таким образом, достижение налогообложения по ставкам, характерным ТНК, использующим цифровые бизнес-модели, ставит под вопрос эффективность текущей системы международных налоговых правил: прибыль таких компаний облагается по ставкам ниже, чем традиционный бизнес, а также их ставка налогообложения может значительно отклоняться от средней ставки (23,54% [126]), используемой государствами. Идентификация и дальнейший анализ проблем налогообложения реализации услуг в сфере электронной предпринимательской деятельности осуществлялась в исследовании Р.Е. Хуснетдинова, где автором осуществлена их классификация по территориальному признаку как международные и внутригосударственные [18, с. 103].

В то же время сужая предмет анализа до существующих правил и принципов международного налогообложения прибыли от предпринимательской деятельности, можно выделить следующие проблемы, которым присущ системный характер. Во-первых, ТНК могут осуществлять предпринимательскую деятельность на зарубежных рынках без возникновения «налоговой связи» в юрисдикциях таких рынков в рамках традиционных принципов налогообложения (например, деятельность может осуществляться в юрисдикции без регистрации филиала или возникновения постоянного представительства в силу недостаточного физического присутствия для его создания). Во-вторых, ТНК, использующие цифровые бизнес-модели, чаще прибегают к инструментам агрессивного налогового планирования, что позволяет перераспределить прибыль в низконалоговые юрисдикции, поскольку их деятельность предполагает использование нематериальных активов в большей мере, чем деятельность компаний, которые используют традиционные бизнес-модели [111].

Таким образом, в таблице 2 предлагается следующая классификация упомянутых проблем по источнику их возникновения – внутренние (проблемы существующей системы налоговых принципов и правил) и внешние

(проблемы агрессивного налогового планирования со стороны налогоплательщиков).

Таблица 2 - Проблемы прямого налогообложения цифровых ТНК

| Проблемы | Содержание |
|--|--|
| Устаревшие принципы международной налоговой системы | <p>Существующие правила «налоговой связи» (nexus) не ведут к возникновению прав юрисдикций на налоговые доходы с прибыли организаций, которые действуют на их рынках сбыта без физического присутствия в юрисдикции.</p> <p>Действующие правила источника не позволяют странам облагать доход от предпринимательской деятельности иностранных организаций, которые не имеют ПП.</p> <p>Применяемые правила распределения прибыли организаций для целей налогообложения между юрисдикциями (правила трансфертного ценообразования), основанные на принципе «вытянутой руки» не отвечают реалиям организаций, использующих цифровые бизнес-модели, например, не учитывают, такой фактор создания стоимости как пользовательское участие.</p> |
| Проблемы BEPS: проблемы агрессивного налогового планирования | <p>Манипулирование правилами трансфертного ценообразования.</p> <p>Использование уязвимостей правил постоянного представительства.</p> <p>Использование возможностей для перераспределения прибыли в низконалоговые юрисдикции, или в страны со специальными налоговыми режимами для IT-деятельности.</p> |

Источник: составлено автором.

Первой проблеме в большей степени поспособствовали изменения геополитического характера, в том числе факторы падения сверхдержав и подъема государств формирующейся рыночной экономики во главе со странами БРИКС, и, как следствие, эти обстоятельства обусловили интерес таких стран к возможностям реформирования системы международного налогообложения, что смогло бы обеспечить справедливое (на взгляд вышеупомянутых стран) распределение налоговых поступлений [79, с. 4]. Как

отмечает К.А. Пономарева, «в основе дискуссий вокруг налогообложения цифровой экономики лежит вопрос о распределении налоговых прав между государствами в отношении цифровых бизнес-моделей» [29]. Однако традиционная парадигма международного налогообложения не способна более поддерживать уровень такого справедливого распределения налоговых прав на прибыль высокоцифровизированных ТНК.

Действующие правила международной налоговой системы, за счет которых осуществляется распределение налоговых прав на доходы между юрисдикциями, основаны на принципах резидентства и источника. Принцип резидентства позволяет стране облагать доходы своих резидентов, где бы такие доходы ни возникали. Однако проблема налогообложения дохода цифровых ТНК заключается в невозможности обложить доход иностранных организаций, то есть она лежит в системе принципа налогообложения у источника.

Текущие правила налогообложения дохода по принципу резидентства и источника, действующие в Российской Федерации, кратко изложены в таблице 3. Можно заметить, что активный доход иностранных организаций от зарубежных источников не облагается в России, то есть Россия реализует свое право на налогообложение дохода иностранных организаций, только в ситуации, когда извлекается доход от источников в России. В отношении доходов от активной предпринимательской деятельности, такая ситуация возможна, если ТНК ведет предпринимательскую деятельность через постоянное представительство (п. 1 ст. 306 НК РФ), для возникновения которого характерно значительное физическое присутствие ТНК в стране (офис, сотрудники и т.д.).

Такой подход согласуется с подходом, изложенным в Модельных Конвенциях ОЭСР и ООН, где концепция постоянного представительства также действует как требование для принципа источника в том смысле, что, как правило, единственным коммерческим доходом нерезидента, который

может облагаться налогом в стране, является доход, относящаяся к постоянному представительству.

Таблица 3 - Правила налогообложения по принципам резидентства и источника, реализованные в России

| Налоговый статус | Активный доход от источников в России | Пассивный доход от источников в России | Пассивный доход от зарубежных источников | Активный доход от зарубежных источников |
|------------------|--|--|--|---|
| Резидент | Облагается налогом в России | Облагается налогом в России | Облагается налогом в России (может применяться метод устранения двойного налогообложения в соответствии с СОИДН) | Облагается налогом в России |
| Нерезидент | Не облагается налогом в России (до тех пор, пока не относится к ПП нерезидента в России) | Облагается в России (до тех пор, пока не подпадает под исключение или не освобождается в соответствии с СОИДН) | Не облагается в России | Не облагается в России |

Источник: составлено автором.

Традиционно организации осуществляли свою деятельность через офисы, здания, производственные помещения, строительные объекты и так далее, то есть обеспечивая определенное физическое присутствие в стране ведения деятельности. Однако с быстрым развитием технологий многие организации, как крупные, так и небольшие, начали осуществлять некоторые или даже все операции в рамках своей деятельности удаленно, с использованием интернета и технологических решений. В частности, развитие информационных и коммуникационных процессов изменило организационные структуры, методы производства, процессы принятия решений и маркетинговые стратегии бизнеса. Достижения в области информационных и коммуникационных технологий позволили ТНК работать на региональном или глобальном уровне, а не только в рамках одной страны [39, с. 92], тем самым обеспечив возможность для организаций осуществлять транзакции в любое время и вне каких-либо границ между юрисдикциями.

Однако физическое местонахождение организации и приносящей ей доход деятельности было важным фактором, определяющим, в какой стране прибыль должна облагаться налогом [80, 366]: В условиях цифровой экономики стало возможным ведение предпринимательской деятельности в любой юрисдикции без необходимости для этих целей физического присутствия.

Вместе с тем способность организаций эффективно вести коммерческую деятельность с использованием цифровых бизнес-моделей в стране рынка без физического места бизнеса, а также посредством удаленного заключения контрактов с помощью технологических средств и без участия отдельных сотрудников приводит к тому, что в рамках существующих правил не возникает «налоговой связи» в юрисдикции реальной деятельности организации на основании существующих правил постоянного представительства. Такие модели не укладываются в применяемые на национальном уровне виды постоянного представительства, они не регулируются пунктами 2 и 9 статьи 306 и статьей 308 НК РФ. В то же время не регулируются они и статьей 5 Модельной Конвенции ОЭСР. Но отличительной чертой таких бизнес-моделей становится вовлечение в цепочку создания стоимости конечных потребителей продукции и услуг, которые могут рассматриваться как фактор такой связи с юрисдикцией, из которой извлекается доход организацией.

Таким образом, в условиях цифровой экономики парадигма налогообложения по месту физического присутствия устарела, поскольку внедрение удаленных продаж и централизация деятельности позволяют многонациональным корпорациям обращаться к клиентам со всего мира без значительного физического присутствия в юрисдикциях, где они ведут предпринимательскую деятельность. Эта же парадигма не отвечает фундаментальной характеристике международной налоговой системы – налогообложению дохода по месту создания стоимости. Кроме того, существующие правила распределения прибыли, основанные на

принципе «вытянутой руки», также не отвечают современным условиям деятельности ТНК, так как учитывают физическое присутствие организации. И.П. Мелещенко полагает, что при решении проблемы распределения между государствами прав по налогообложению доходов от электронной коммерции необходимо уточнить общие критерии определения резидентства и источника дохода [13].

На сегодняшний день принцип резидентства претерпел ряд изменений, в том числе в законодательстве Российской Федерации, где был расширен за счет нового критерия управления с территории Российской Федерации для иностранных организаций (статья 246.2 НК РФ). В свою очередь правила налогообложения у источника не отвечают вызовам налогообложения новых бизнес-моделей, что также характерно для принципа возникновения связи с налоговой юрисдикцией. При этом, как отмечает Л.И. Гончаренко, возникает проблема не только определения формирования добавленной стоимости, но и ее распределение между государствами [22]. В результате, существующие принципы международной налоговой системы не допускают расширение налоговых прав юрисдикций на доход организаций, полученных в юрисдикции рынка – юрисдикции нахождения пользователей. Однако, это не означает, что такая система не может быть реформирована с учетом возникшего понимания, что прибыль должна облагаться по месту создания стоимости и обоснованности применения этой концепции в отношении цифровых бизнес-моделей.

Вторая проблема – «проблема BEPS» – не уникальна для эпохи цифровизации, вместе с тем она получает больший размах благодаря используемым бизнес-моделям. BEPS – это результат налогового планирования, разработанного с целью использования пробелов, уязвимости различных налоговых систем для искусственного уменьшения налогооблагаемого дохода или переноса прибыли в юрисдикции с низкими налогами, в которых ведется небольшая экономическая деятельность или такая деятельность совсем отсутствует. Данная проблема может быть

раскрыта через уязвимость, в том числе, существующих правил трансфертного ценообразования и постоянного представительства. Помимо этого, эффективное перераспределение налоговой нагрузки организаций возможно с помощью применения специальных налоговых режимов для интеллектуальной собственности (далее – IP), а также путем обхода антиуклонительных концепций «тонкой капитализации», правил контролируемых иностранных компаний, использования гибридных инструментов и др. [72].

Проблемы трансфертного ценообразования.

Для использования цифровых бизнес-моделей характерна существенная зависимость бизнеса от нематериальных активов. Трансфертное ценообразование в части определения рыночного уровня вознаграждения за использование НМА представляет собой один из наиболее сложных в аспекте налогового администрирования сегментов деятельности ТНК. В связи с этим ОЭСР разработала отдельные правила в части регулирования сделок с такими активами, которые в достаточной степени укладываются в существующие правила распределения прибыли и правила «налоговой связи». Эти правила основаны на расположении функций DEMPE (с английского – функций по разработке (Development), совершенствованию (Enhancement), поддержанию в силе (Maintenance), защите (Protection), использованию (Exploitation), далее - DEMPE). А именно, они предусматривают, что вознаграждение в отношении НМА должно приходиться на организации, которые вовлечены в реализацию данных функций ТНК. Одновременно, функциональный анализ, основанный на функциях DEMPE, все еще является относительно новой и сложной областью трансфертного ценообразования. Стоит также отметить, что меры Плана BEPS (например, Действия 8-10 Плана BEPS) были внедрены в налоговые системы государств относительно недавно, и, как ожидается, они в значительной степени повлияют на сегодняшнюю картину распределения стоимости НМА.

Однако результаты исполнения мер Плана BEPS по данному направлению еще не подводились и не оглашались, что ставит под сомнение возможность утверждений о том в разрезе каких ТНК и каких ситуаций существующие принципы распределения прибыли и «налоговой связи» являются уязвимыми и требуют доработок.

Проблемы постоянного представительства.

В условиях цифровой экономики ТНК может избежать физического присутствия в странах с более высоким налогообложением, размещая там деятельность, которая недостаточна для определения постоянного представительства. Следовательно, организации - налоговые нерезиденты могут получать значительные поступления дохода без какой-либо связи с юрисдикцией. Наличие сервера для выполнения подготовительных и вспомогательных действий (например, общение между поставщиками и клиентами, реклама, резервное копирование других серверов, сбор данных) не подразумевает физического присутствия организации для целей возникновения постоянного представительства, при этом позволяет осуществлять нормальную деловую активность [113, с. 241].

Многие ТНК искусственным образом стараются избегать статуса постоянного представительства, однако у них сохраняется некоторое физическое присутствие в стране рынка – отношения в данном случае могут быть выстроены через дистрибьюторов, для которых характерны ограниченные функции, активы и риски, с помощью заключения комиссионных соглашений или же путем целенаправленной искусственной фрагментации деятельности. Такие инструменты предпринимаются для целей избежания временного порога образования ПП или попытка искусственного ограничения деятельности подразделения функциями подготовительного и вспомогательного характера, что в соответствии со статьей 7 Модельной Конвенции ОЭСР не приводит к возникновению ПП. Например, ТНК может использовать фиксированное место деятельности с целью приобретения, складского хранения и доставки товаров, что расценивается как деятельность

подготовительного или вспомогательного характера в отношении традиционного бизнеса, однако может быть оценена как существенная или основная деятельность для электронной коммерции. Вместе с тем, в рамках Плана BEPS были реализованы попытки по решению этих вопросов (в рамках Действия 7 Плана BEPS) и налоговыми администрациями стран были предприняты соответствующие меры в этом направлении.

Следовательно, для цифровых бизнес-моделей, в основе которых заложено использование НМА (патентов, алгоритмов, полезных моделей и т.д.) и эффекта масштаба (в частности, сетевых эффектов) традиционная налоговая система международных отношений организациям открывала (по крайней мере до Плана BEPS) возможности организаций к манипуляции своими налоговыми платежами посредством размещения центральных функций и факторов, определяющих стоимость их продукта, по своему усмотрению.

Таким образом, предпринятый анализ основополагающих проблем налогообложения цифровых ТНК свидетельствует о том, что для выявленных проблем характерны различные факторы их возникновения. «Неотъемлемая сложность поиска решения таких проблем усугубляется двойственностью целей: максимизировать сбор налогов с ТНК, вероятно, в пользу более развитых стран; и реформировать основополагающие правила разделения налоговой базы, вероятно, в пользу менее развитых стран» [79, с. 5]. Если так, то представляется целесообразным изучать упомянутые проблемы в отдельности друг от друга и предпринимать попытки по поиску решения для них в контексте отдельных проектов и задач [23].

Следует отметить, что исследователи пытались защитить существующие концепции международного налогообложения, утверждая, что проблемы, создаваемые цифровой экономикой, недостаточно серьезны, чтобы оправдать изменения в традиционной концептуальной основе международного налогообложения [85]. Отмечалось и то, что не было произведено глубокого анализа текущих налоговых проблем и что

отсутствуют научные доказательства заявленных недостатков в существующей налоговой системе [111, с. 1].

Таким образом, нельзя не отметить, что определенные проблемы налогообложения доходов ТНК в условиях цифровой экономики существуют, но важен их детальный анализ, категоризация и понимание того, позволят ли другие Действия Плана BEPS решить самостоятельно такие проблемы или необходимы дальнейшие усилия в этом направлении.

В то же время уже можно выделить следующие уже видимые последствия цифровизации для налоговой системы.

Во-первых, агрессивное перераспределение прибыли: организации переносят доходы в страны с низкими ставками налога на прибыль с помощью стратегий агрессивного налогового планирования, которым может способствовать цифровизация. Например, организации могут передавать IP-права в страны с низким уровнем налогообложения, и эта стратегия планирования была особенно эффективна с учетом трудностей в оценивании стоимости нематериальных активов, которые являются основополагающим фактором деятельности многих цифровых организаций (при этом еще неизвестно, насколько эффективными будут соответствующие в этой части меры Плана BEPS).

Во-вторых, компании перемещают реальные виды деятельности, такие как НИОКР, в страны с низким уровнем налогообложения. Данному процессу также способствует цифровизация, а также легкость в перемещении персонала, последний фактор также позволяет компании иметь место управления в различных странах. Однако в данном случае важно проводить различие между реальной деятельностью и «чисто формальной», юридически структурированной деятельностью, связанной исключительно с налоговым планированием. Компании, инвестирующие в цифровые технологии и бизнес-модели, учитывающие налоговые факторы (такие как, возможность применения специальных IP-режимов, ускоренная амортизация) при принятии решения о размещении своих инвестиций, в конечном счете тоже

оптимизируют свою налоговую нагрузку. Однако такие компании, принимающие решения в отношении реальной деятельности, не должны обвиняться в чрезмерной налоговой агрессивности в отношении такого структурирования [111, с. 5].

Третье последствие следует из первых двух. Поскольку компании могут перераспределять прибыль и реальную деятельность, страны оказываются под конкурентным давлением снижения ставок налога на прибыль. Это давление объясняет, почему эффективные ставки налога на прибыль снижались в течение нескольких десятилетий и почему количество специальных налоговых режимов увеличилось, а темпы цифровизации, потенциально могут усугубить такую динамику.

Проведенная оценка действующих правил международного налогообложения прибыли компаний в свете расширения использования компаниями цифровых бизнес-моделей демонстрирует ряд проблем, раскрытых выше, и позволяет выделить их особенности:

1) Проблемам налогообложения цифровой экономики характерно существование в разных плоскостях действительности налоговой системы – несостоятельности международной налоговой системы в условиях цифровой экономики (проблема устаревших принципов международной налоговой системы) и ее уязвимости при агрессивном налоговом планировании (проблема BEPS) со стороны компаний. В первой ситуации поднимается вопрос о праве юрисдикций на налогообложение доходов ТНК, которое не может быть реализовано в рамках действующих принципов международного налогообложения. Во втором же случае проблемы вызваны недобросовестным поведением налогоплательщиков. Данная проблема более фундаментальна, чем угрозы BEPS [106, с.480], в отношении которых уже предпринимались попытки по их нивелированию.

2) Проблема несоответствия системы налоговых правил развитию предпринимательских отношений в условиях цифровой экономики проблема BEPS определяются разными истоками. Ими выступают неспособность

наделения юрисдикции налоговым правом на доход организации в ситуации отсутствия физического присутствия компании в юрисдикции рынка сбыта и неэффективность отдельных антиуклонительных концепций для широкого использования цифровых бизнес-моделей.

3) Разный характер проблем определяет необходимость выделения отдельных задач и подходов к поиску их решений. Такой взгляд на проблемы налогообложения цифровой экономики согласуется с направлениями работы Рабочей группы стран BEPS по данному вопросу.

4) Видимые последствия цифровизации (агрессивное налоговое планирование, перераспределение функций, активов и рисков и снижение эффективных налоговых ставок) для налоговой системы уже отчетливо прослеживаются. Вместе с тем необходима более глубокая оценка того, что они будут сохраняться после реализации плана BEPS в рамках иных релевантных Действий Плана BEPS [23].

В настоящее время должна быть обеспечена в большой степени концентрация работы по поиску решения первой проблемы, поскольку недостаточно данных о том, что в результате принятых странами мер BEPS по другим Действиям Плана BEPS, проблема BEPS в отношении цифровых компаний будет сохраняться. План BEPS и другие налоговые инициативы, а также инструменты, включая межгосударственный обмен информацией в достаточной степени уже сосредоточены на решении второй проблемы и достигли определенного успеха [28].

Таким образом, эффективный подход к поиску решений проблем налогообложения в условиях цифровой экономики должен определяться:

– принципом недопущения изолирования круга налогоплательщиков, на которых должны распространяться новые правила налогообложения, поскольку наблюдается расширение практики использования цифровых бизнес-моделей ТНК, кроме того, односторонние модели используются во взаимосвязи с многосторонними;

– поиском путей реформирования существующей системы налогообложения, что позволит учитывать требования налогообложения согласно концепции создания стоимости;

– последовательностью и своевременностью новых мер, разработка которых является задачей, стоящей перед мировым профессиональным сообществом на текущем этапе.

Глава 2

Изменение подходов к налогообложению прибыли ТНК

2.1 Направления развития правил налогообложения цифровой экономики

Еще в 1998 году на Оттавской конференции «Мир без границ: реализация потенциала электронной торговли» были одобрены рамочные условия налогообложения электронной коммерции, предложенные ОЭСР [54]. Страны соглашались с тем, что к налогообложению электронной коммерции должны применяться традиционные принципы налогообложения: нейтральности, экономической эффективности, ясности, простоты, справедливости и гибкости. В том же году Всемирная торговая организация одобрила временный мораторий на таможенные пошлины на цифровую торговлю, который был продлен в дальнейшем и действует до настоящих дней [5].

К 2001 году ОЭСР удалось сузить охват вопросов в области прямого налогообложения электронной коммерции до ключевых вопросов, таких как применение СОИДН к электронной торговле и отнесение доходов к постоянному представительству, участвующему в электронной коммерции [44]. Однако учитывая, что цифровые бизнес-модели не требуют физического присутствия для ведения деятельности в стране пользователей, то традиционная концепция постоянного представительства, не смогла изменить ситуации и налоговая система по-прежнему не отвечала вызовам цифровой экономики.

В 2012 году международное сообщество во главе с «Большой двадцаткой» инициировало проект по противодействию размыванию налоговой базы и перемещению прибыли в низконалоговые юрисдикции. Проблемам цифровой экономики отводилось специальное место в этом проекте: так самый первый из пятнадцати Действий Плана BEPS получил

название «Преодоление налоговых вызовов цифровой экономики». В рамках него были подробно описаны проблемы, ключевые особенности, и будущая работа, которую необходимо провести в этой области. С тех пор интерес к этой теме и ее актуальность продолжали нарастать. Причина для этого была ясна и озвучена: «Международные налоговые правила, принятые еще в 1920-х годах, не успевают за меняющейся деловой средой, включая растущее значение нематериальных активов и цифровой экономики» [57]. В 2015 году ОЭСР опубликовала финальный отчет по Действию 1, в которой признавала существование новой парадигмы создания стоимости и появление новых цифровых бизнес-моделей [39].

В 2017 году правовая неопределенность налогообложения цифровой экономики для налогоплательщиков и правительств, а также давление со стороны министров финансов «Большой двадцатки», побудили ОЭСР продолжить работу над решением проблем цифровизации для налогообложения. На основании проведенного анализа ОЭСР представила Промежуточный отчет в 2018 году, в рамках которого в большой степени были проанализированы следующие направления развития правил налогообложения налогом на прибыль в условиях цифровой экономики:

- 1) правила существенного экономического присутствия (с англ. «Significant Economic Presence», «SEP»), которые представляют собой цифровое постоянное представительство;
- 2) налог у источника на валовые платежи за цифровые услуги (с англ. «Withholding tax»);
- 3) уравнительный сбор (с англ. «Equalization levy»), который относится к группе налогов с оборота [70].

Цифровое постоянное представительство. Концепция цифрового ПП модифицирует традиционное правило ПП таким образом, что позволяет юрисдикциям облагать налогом доход организаций – налоговых нерезидентов, которые имеют существенное экономическое присутствие в их странах. Данный подход заключается в том, что если у организации – налогового

нерезидента есть существенная взаимосвязь с юрисдикцией (например, продажи, локальное доменное имя, локальная цифровая платформа, значительное количество пользователей или количество контрактов, подписанных через цифровую платформу и так далее), то такая связь приводит к образованию цифрового ПП и соответствующему налогообложению дохода, принадлежащего такому ПП, даже если он не имеет физического присутствия в юрисдикции источника. Многие комментарии, представленные на общественных консультациях ОЭСР (2017) [73], указывают на проблемы, связанные, в том числе правовой неопределенности когда такое ПП возникает и его количественных показателей (время существования, количество продаж или иное), отнесением прибыли к такому ПП и ровно как и необходимостью внесения изменений в существующие СОИДН, чтобы распределение прибыли осуществлялось по новым стандартам.

Концепция цифрового ПП представляет логическое развитие правил налогообложения в условиях цифровой экономики с опорой на традиционные правила, существовавшие с конца 19 века [115]. На протяжении длительного времени ученые со всего мира предпринимали попытки усовершенствовать правила постоянного представительства для электронной коммерции. Так Уолтер Хеллерштейн [98] предложил исключить из правил критерий физического присутствия., где организации не поддерживают физическое присутствие. Артур Дж. Кокфилд [86, с. 410] и Ави-Йона Реувен [78] предлагали существенно не усложнять существующие правила, и ограничиться порогом по выручке и исключением требования о фактическом присутствии.

В свою очередь Питер Хонглер и Паскуале Пистоне выдвигали предложение по модификации правил постоянного представительства, путем их дополнения правилами «цифрового присутствия» в пункт 8 статьи 5 Модельной Конвенции ОЭСР с 4 критериями такого присутствия: 1) оказание цифровых услуг; 2) порог пользователей; 3) временной порог и 4) минимальный порог выручки [101, с. 3]. Андрес Баес Морено и Ярив

Браунер рассматривали в некоторой степени схожие критерии: 1) критерий выручки полученной от транзакций, осуществленных удаленно; 2) критерий цифровизации в форме локального доменного имени, местной цифровой платформ или национальных опций оплаты и/или; 3) критерий ориентации на пользователей, например, количество активных пользователей, заключение договорных отношений или сбор данных онлайн [79, с. 169].

Обращаясь к работам отечественных ученых, можно выделить следующие направления мысли касательно развития правил цифрового постоянного представительства. Л.В. Полежарова предложила законодательно закрепить новое виртуального ПП, содержащее основополагающий критерий – «налоговую связь» предпринимательской цифровой деятельности иностранной организации с территорией России как государством нахождения покупателей цифровых услуг. О.Ю. Коннов сделал вывод о необходимости применения правил ПП к электронной коммерции, аналогичным подходом как это действует в отношении международных перевозок, путем определения места ведения как места извлечения дохода. Л.В. Фролова считает механизм налогообложения электронной коммерции согласно правилам постоянного представительства выполнимым, и потенциально желательным. Однако необходимым критерием признается деятельность провайдера, который обеспечивает подключение субъектов электронной коммерции к сети Интернет. Н.Ю. Андреев с опорой на разработки ОЭСР предлагает трехфакторное определение цифрового постоянного представительства, включающее место цифрового присутствия, место источника пользователей и место получения основного дохода [19, с. 15].

Несмотря на существенную дискуссию об усовершенствовании правил цифрового представительства, многие вопросы, обеспечивающие работоспособность данного механизма, остались неразрешенными [97]. По мнению автора ключевой проблемой является не столько само определение цифрового ПП, которое несет в себе в большей степени сложность достижения консенсуса, сколько отсутствие на сегодняшний день

грамотного механизма распределения доходов – какая часть дохода должна относиться к такому цифровому ПП. Данная концепция не способна охватить все места создания стоимости. В цифровой экономике создание стоимости часто происходит за счет комбинации алгоритмов, пользовательских данных, функций распределения и знаний. Так, например, пользователь вносит свой вклад в создание ценности продукта, делясь своими предпочтениями в социальных сетях. Эти данные позже используются для таргетированной рекламы и приносят прибыль. Но это не должно означать, что исключительно такая прибыль должна облагаться налогом в стране пользователя (на которого такая реклама таргетирована), она в том числе должна облагаться в стране, где был разработан соответствующий алгоритм. Соответственно, требуются правила распределения доходов, которые бы позволили разделить эту прибыль между странами. В этой ситуации принцип «вытянутой руки», который определяет существующие правила отнесения доходов к постоянному представительству, представляется неэффективным.

В связи с этим целесообразно заметить, что правила цифрового ПП не могут рассматриваться как действенный механизм распределения прав на налоговые доходы между юрисдикциями до тех пор, пока они не предусматривают изменения в правилах распределения доходов между странами (с англ. «allocation rules»). Одним из вариантов таких изменений правил может служить пропорциональное распределение, как это предложено Л.В. Полежаровой [16, с. 128] и как верно отмечается Ави-Йона Реувен – это может быть реализовано в рамках системы двухсторонних налоговых соглашений [75, с. 67].

В рамках деятельности ОЭСР и ООН обсуждение правил цифрового постоянного представительства не получило дальнейшего развития. Однако, в этой связи представляются интересными некоторые разработки правил законодательства России. Так, например, с 2022 года в рамках Федерального закона от 01.07.2021 № 236-ФЗ «О деятельности иностранных лиц в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» на территории

Российской Федерации» вступили в силу требования об оформлении своего присутствия в России иностранными лицами, ведущими направленную на Россию деятельность через Интернет. В статье 2 закона [2], получившем неофициальное название «закон о приземлении» отмечается, что это необходимо для того, чтобы установить равные условия деятельности на территории Российской Федерации для российских и иностранных лиц. При этом создать свое официальное присутствие в России иностранные организации должны путем открытия филиала, представительства, российского юридического лица и выполнения других предписанных законом действий. Под действие закона подпадают интернет-ресурсы, которые в течение суток посещаются более 500 000 пользователями из России, если имеет место хотя бы одна из следующих ситуаций:

4) На интернет-ресурсе доступна информация на русском языке, государственных языках республик Российской Федерации или иных языках народов Российской Федерации.

5) На интернет-ресурсе распространяется реклама, направленная на российских потребителей.

6) Иностранное лицо осуществляет обработку сведений о российских пользователях.

7) Иностранное лицо получает денежные средства от российских пользователей [2].

Кроме того, Роскомнадзор опубликовал перечень компаний, который со временем будет пополняться. В этом списке такие известные компании как Google, Apple и другие, на которые такие требования распространяются [8]. Само по себе создание такого присутствия в силу п. 3 ст. 306 НК РФ еще не влечет для иностранных компаний налоговых последствий. Однако, нельзя оставить без внимания публично озвученные цели новых правил [34] и обсуждаемые предложения по НК РФ, предусматривающих установление порядка налогообложения доходов иностранных организаций, получаемых в результате взаимодействия с российскими гражданами и использования

данных о них; а также изменения в целях создания системы «цифрового резидентства» для иностранных компаний и физических лиц, осуществляющих деятельность в сфере информационных технологий, без необходимости физического присутствия в Российской Федерации [9]. Ожидаемые поправки свидетельствуют о возможном изменении режима налогообложения иностранных организаций в России и должны будут позволить России претендовать на налоговые доходы иностранных организаций, которые получают доходы от взаимодействия с российскими пользователями.

В настоящее время детальная информация о таких предложениях не представлена и сложно оценить последствия таких правил. Так, например, остается неясным, подразумеваются ли под цифровым резидентством новые правила налогового резидентства, постоянного представительства или необходимые процедуры для реализации Унифицированного подхода по налогообложению цифровой экономики, разработанного ОЭСР.

Налог у источника на цифровые услуги. Налог у источника на цифровые услуги, действуя в качестве механизма сбора, обеспечивает правом на налогообложение страну-источника платежей, производимых резидентами нерезидентам в отношении цифровых услуг. Справедливо заметить, что этот механизм длительное время используется для выплат роялти, процентов и дивидендов, то есть является давно признанным инструментом для налогообложения нерезидентов, не имеющих физического присутствия в юрисдикции. В то же время некоторые практические аспекты его эффективности, такие как надежность в ситуациях «*treaty shopping*» (избежание налогообложения путем использования компании-посредника в юрисдикции с более благоприятным СОИДН), и работоспособность в B2C транзакциях, остаются спорными.

Примечание – Многочисленная судебная практика свидетельствует о частом характере использования схемы «*treaty-shopping*» налогоплательщиками, например, Постановление Арбитражного суда Московского округа от 25 января 2017 г. по делу

№ А40-442/2015, Постановление Арбитражного суда Московского округа от 27 мая 2016 г. № Ф05-6667/16 по делу № А40-116746/2015.

Комментарии к публичным консультациям ОЭСР 2017 года [73] свидетельствуют так же о трудностях введения такого налога. Например, достаточно сложно четко сформулировать, какие операции должны подлежать налогообложению. Другой комментарий состоит в том, что целесообразно сделать правила детализированными и покрывающими широкий круг налогоплательщиков, чтобы избежать конкурентного дисбаланса, в то время как другие говорят, что следует избегать чрезмерных правил.

Сторонниками механизма удержания налога у источника являлись Андрес Баес Морено и Ярив Браунер, которые считали его введение целесообразным несмотря на то, что сам по себе такой налог не способен решить проблемы налогообложения цифровой экономики [83, с. 4]. При этом они признавали его неэффективность в отношении В2С транзакций, в то же время отмечая, что потеря стран в налоговых доходах, в связи с этим не является существенной [83, с. 12]. В российской науке данный подход не исследовался на предмет возможного решения проблемы отсутствия правил налогообложения цифровых ТНК, несмотря на широкую практику администрирования налоговыми органами налога у источника в отношении других видов доходов.

Развитием предложения об использовании механизма удержания налога у источника можно рассматривать включение в Модельную Конвенцию ООН статьи 12В и соответствующих комментариев к ней [75] (далее – Статья 12В МК ООН). Так, основной подход, принятый в параграфах 1-2 Статьи 12В МК ООН, заключается в требовании удержания налога на валовые платежи за автоматизированные цифровые услуги (далее – АЦУ, ADS), осуществляемые резидентом одной страны-участницы соглашения резиденту другой страны-участницы соглашения. Таким образом, доход, возникающий от АЦУ, может подлежать налогообложению в юрисдикции нахождения потребителя АЦУ, даже в ситуации отсутствия у организации,

предоставляющей услугу постоянного места ведения бизнеса (параграф 7 Статьи 12В МК ООН). При этом ставка налога остается на усмотрение стран-подписантов Соглашения, в то же время ООН рекомендует умеренный («modest») уровень налогообложения по ставке 3-4% (параграф 8 Статьи 12В МК ООН). Также ООН обращает внимание стран на риски установления высокой ставки налога у источника, в том числе тот факт, что высокая ставка налога может заставить поставщиков услуг-нерезидентов переложить стоимость налога на пользователей, что означало бы, что страна увеличит свои доходы за счет собственных резидентов, а не поставщиков услуг-нерезидентов.

При этом в качестве альтернативы организация может выбрать процедуру, предусмотренную параграфом 3 Статьи 12В МК ООН, согласно которой налогообложению по национальной налоговой ставке подлежит чистая прибыль, расчет которой осуществляется с помощью специальной формулы. Такой подход выходит за пределы принципа «вытянутой руки» и схож с пропорциональным распределением.

Новые правила ООН значительно отличаются от обсуждаемых правил ОЭСР. Во-первых, правила ООН не строятся на концепции создания стоимости, той самой новой идеологии, провозглашенной Планом BEPS, поскольку доход не облагается по месту пользователей или иных факторов, которые создают добавленную стоимость, а такой доход облагается на месте осуществления платежей. Кроме того, концептуальная основа налогообложения доходов от бизнеса в соответствии со статьей 12В наделяет, как страны-производители, так и страны-рынки правом облагать налогом коммерческий доход от цифровых услуг, что противоречит точки зрения государств-членов ОЭСР, которые решили, что налог на такой доход должен возникать только на основе принципа «предложения» - в странах-рынках [124]. В-третьих, после продолжительных дискуссий в рамках работы ОЭСР над Действием Плана BEPS было обосновано, что цифровая экономика не должна быть «закольцована» (с англ. «ring-fenced»), что абсолютно не

учитывается в статье 12В, так как не распространяет свое действие на ориентированный на потребителя бизнес (с англ. «Consumer Facing Businesses»), далее – БОП) и включает закрытый перечень видов деятельности, которые регулируются данной статьей.

Сама статья получила серьезную критику со стороны сторонников механизма [121] и других исследователей [124], в том числе за предложенные ООН подходы в отношении В2С поставок: хотя самостоятельное декларирование таких доходов и перекладывание обязательств на финансовых посредников с первого взгляда представляются рабочими инструментами в теории, довольно сложно обеспечить соблюдение таких механизмов. В то же время беспокойство вызывает сосуществование правил статьи 12В, в случае их включения в СОИДН, и подхода ОЭСР – существуют достаточные риски возникновения неустраняемого многократного налогообложения. В связи с этим несмотря на то, что Россия при заключении СОИДН учитывает положения Модельной Конвенции ООН, не целесообразно при пересмотре действующих СОИДН или заключении новых включать статью 12В Модельной Конвенции ООН в случае вступления в действие Pillar 1.

Примечание – Отдельные положения Типовой Конвенции Российской Федерации (постановление Правительства Российской Федерации от 24.02.2010 № 84 (редакция от 26.04.2014) «О заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество») построены на основе Модельной Конвенции ОЭСР, например п. 1 статьи 12 «Доходы от авторских прав и лицензий».

Налоги с оборота. Обсуждение проблем налогообложения цифровой экономики и поиска для них решения заняло длительное время, только в рамках работы над Действием 1 Плана BEPS ОЭСР посвятила им более 5 лет. Правительства многих стран устали ждать такого согласованного странами решения и приступили к разработке собственных правил налогообложения и именно налоги с оборота (к которым относится, уравнильный сбор (с англ.

«Equalization levy») и налог на цифровые услуги (с англ. «digital services tax», далее – DST, цифровой налог) стали наиболее популярными из таких правил.

Примечание – Принципиально эти правила не различаются, однако, правила в Индии, как правило, именуется уравнительным сбором, а правила ЕС - налогом на цифровые услуги.

При этом, свою наибольшую популярность налоги с оборота цифровых услуг получили среди европейских стран, в частности после предложения о таких правилах со стороны Европейской Комиссии, выдвинутом в 2018 г. [62]. Согласно предложению Комиссии ЕС, цифровой налог применялся бы к доходам от деятельности, в которой пользователи играют важную роль в создании стоимости и которые не подпадают под действие действующих налоговых правил.

Предложение представлено 3-процентным налогом с доходов, получаемых крупными ТНК от услуг, в ситуации, когда «основная ценность», как утверждается, «создается через участие пользователя», а именно от следующих видов деятельности:

- размещение на цифровом интерфейсе коммерческой рекламы, нацеленной на пользователей такого интерфейса;
- предоставление в распоряжение пользователей многостороннего цифрового интерфейса, который позволяет искать других пользователей и взаимодействовать с ними и который может использоваться для поставки основных товаров и услуг напрямую между пользователями;
- передача данных, собранных о пользователях и полученных в результате анализа активности пользователей на цифровых интерфейсах.

Как ожидалось, этот налог будет действовать в промежуточный период – до достижения согласия о принципах налогообложения цифровых ТНК на международном уровне или до введения европейских правил о цифровом постоянном представительстве, которые в дальнейшем потенциально могут быть интегрированы в идею общей консолидированной базы налога с

корпораций (с англ. «Common consolidated corporate tax base», «СССТВ») Евросоюза.

Примечание – Идея СССТВ состоит в распределении прибыли крупных международных групп таким образом, чтобы оно полнее отражало место создания стоимости, при помощи формулы с несколькими ключами распределения.

Странам не удалось прийти к консенсусу в отношении данных правил на уровне ЕС, однако со временем отдельные страны начали внедрять аналогичные правила в свое национальное законодательство. Так, по словам Ричарда Кольера, старшего налогового консультанта ОЭСР, уже 15 территорий в Европе ввели или рассматривают введение DST, плюс семь стран в Азии, две в Африке и две в Америке [145].

Статус введения рассмотренных односторонних мер представлен в приложении А. Подавляющее большинство стран мира не ввели односторонние прямые налоги на цифровые услуги, хотя некоторые в настоящее время анализируют их преимущества и недостатки в качестве временных мер.

Таким образом, можно выделить три научных направления развития правил налогообложения в условиях цифровой экономики: цифровое ПП, налог у источника (послуживший основой для новой статьи в Модельной Конвенции ООН) и налоги с оборота. Анализ данных предложений позволяет сделать следующие выводы:

– Концепция ПП может быть модифицирована с целью предоставления прав налоговой юрисдикции пользователей, однако это требует изменений механизмов распределения прибыли;

– Представляется нецелесообразным включение статьи 12В Модельной Конвенции ООН в СОИДН Российской Федерации поскольку она не отвечает требованиям концепции создания стоимости и «ограждает» круг налогоплательщиков, к которым применяются специальные правила.

Вместе с тем на базе изученных научных подходов ОЭСР был предложен новый механизм по решению проблем цифровой экономики – Унифицированный подход (он же Pillar 1). Однако поскольку длительное время обсуждается в России введение цифрового налога, дальнейшая логика исследования основывается на анализе цифрового налога и Унифицированного подхода с целью поиска наиболее эффективного подхода к налогообложению ТНК в условиях цифровой экономики.

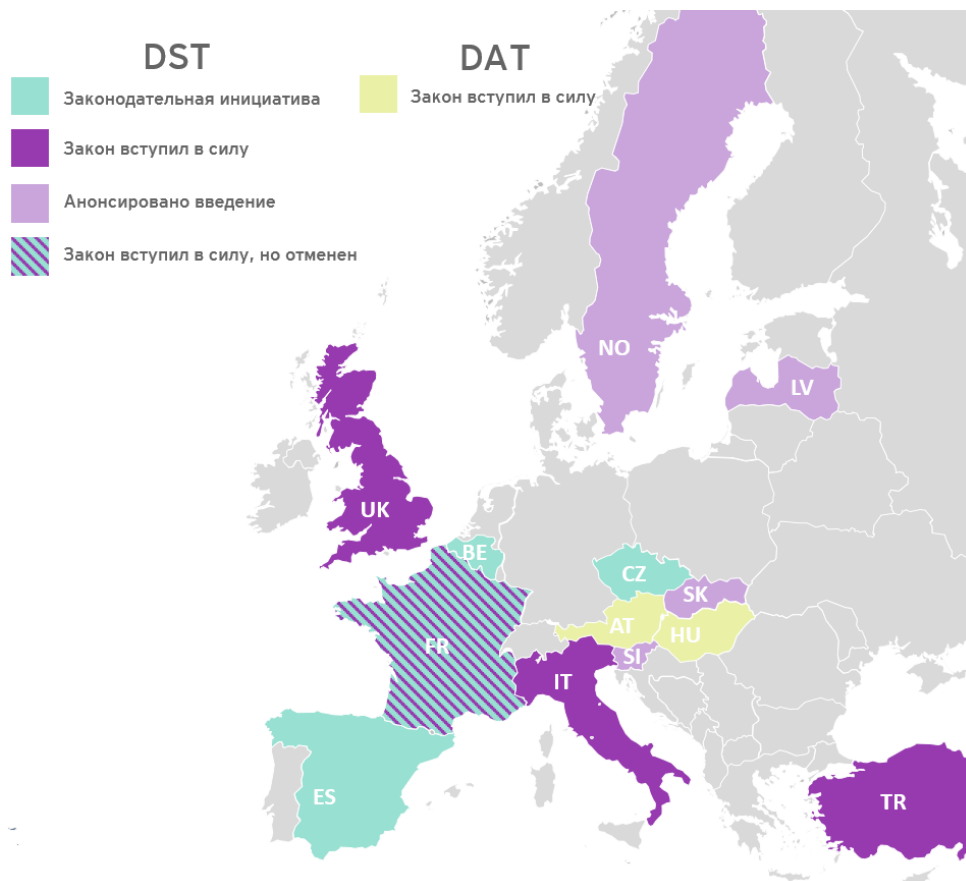
2.2 Теоретические аспекты введения цифрового налога

Попытка дать определение цифровым налогам также бы привела к противоречивым результатам, как в случае и с цифровой экономикой, поскольку такие налоги могут иметь различную природу, а структура их правил будет зависеть от национального контекста. Правила цифрового налога значительно различаются в странах, где он был введен или предложен на уровне законодательной инициативы.

Так, страны применяют различные подходы к определению перечня компаний, которые по закону обязаны платить цифровые налоги в отдельных странах в отношении клиентов, получающих доступ к цифровым услугам в пределах границ этих стран. Так, среди юрисдикций с действующими режимами цифровых налогов две из них (Австрия, Венгрия) ограничили действие цифрового налога налогоплательщиками, предоставляющим услуги по размещению рекламы, таким образом такие налоги можно охарактеризовать как налоги на цифровую рекламу (с англ. Digital advertising tax, DAT). В других странах налоговая база гораздо шире, например, она может включать доходы от предоставления цифрового интерфейса, размещения таргетированной рекламы и передачи данных, собранных о пользователях в рекламных целях, то есть охватывает широкий перечень цифровых услуг. К цифровым налогам на такой широкий перечень услуг предлагается сохранять сокращение DST.

Налоговые ставки варьируются от 1,5% в Польше до 7,5% в Венгрии и Турции (хотя налоговая ставка в Венгрии временно снижена до 0%). Также различаются и пороговые значения по выручке от оказания услуг, которые определяют круг налогоплательщиков.

Статус имплементации DST и DAT в Европе в 2021 году представлен на рисунке 8.



Источник: составлено автором.
Рисунок 8 - DST и DAT в Европе

Во Франции, после резкой реакции США на введение DST в начале 2019 года в виде угрозы установления таможенных пошлин на французскую продукцию было принято решение о временном прекращении действия данного налога. С похожей реакцией США столкнулась Чехия, которая также приостановила введение налога.

Прежде чем обратиться к анализу самых правил, предлагается рассмотреть уже разработанные правила другими странами. Поскольку, за

исключением британского DST, все национальные DST были разработаны по модели ЕС, для рассмотрения правил предлагается проанализировать детали DST во Франции, которая первая ввела этот налог в действие, и в Великобритании, где правила отличаются от предложения Европейской комиссии.

Франция. Субъектами налогообложения DST во Франции являются налогоплательщики, выручка которых превышает 750 млн евро от цифровых услуг, предоставляемых по всему миру и 25 млн евро от цифровых услуг, предоставляемых во Франции. Налоговая ставка DST – 3%.

Французский DST направлен на налогообложение доходов от двух цифровых бизнес-моделей и предусматривает налогообложение выручки от двух типов цифровых услуг:

- предоставление цифрового интерфейса, позволяющего пользователям устанавливать контакты и взаимодействовать с другими пользователями («посреднические услуги»). Существует список исключений, таких как, например, прямая продажа товаров или услуг онлайн; доступ к цифровому контенту (то есть стриминг видео или музыки).
- предоставление услуг рекламодателям, целью которых является размещение таргетированной рекламы на цифровом интерфейсе на основе пользовательских данных.

Таким образом, Франция ограничила применение DST двумя типами деятельности, не распространив его на обработку пользовательских данных, как это предлагалось Европейской комиссией.

Для определения того, находится ли пользователь во Франции или нет используется IP-адрес пользователя.

Уплаченный DST не может быть зачтен против налога на прибыль, но может быть вычтен как коммерческие расходы.

Налогоплательщики, которые зарегистрированы за пределами ЕС или состоят на учете в ином государстве-члене Европейского экономического пространства, у которого имеется заключенное с Францией Соглашение об

административной помощи против мошенничества и уклонения от уплаты налогов и Конвенция о взаимной помощи по сбору налогов, обязаны назначить налогового представителя, субъекта НДС во Франции, чтобы им была подана декларация DST и уплачивался соответствующий налог от имени иностранной ТНК [151].

С вступлением в силу французского DST, США незамедлительно отреагировали угрозами о введении пошлин в размере до 100% на французские товары, расценив данный налог как нацеленный на американские цифровые компании, такие как Google, Apple, Facebook и Amazon. В отношении данного налога со стороны США было проведено расследование, которое показало, что французский DST несправедливо нацелен на конкретные американские технологические компании. Например, пороговые значения дохода, установленные правилами DST, приводят к тому, что DST должен действовать в отношении более крупных организаций, которые, как правило, являются американскими компаниями, при этом от DST освобождаются субъекты малого предпринимательства, в частности, те, которые ведут деятельности только во Франции. Дискриминационной была обозначена мера по вычету DST из французского налога на прибыль, в связи с тем, что фактически она позволяет уменьшать налоговые обязательства в большей степени французских компаний, чем обязательства американских компаний [146]. На текущий день Франция отменила действие нового законодательства о DST и отложила его взимание до конца 2020 года.

Великобритания. С 1 апреля 2020 года вступившее в силу законодательство о DST предусматривает, что налог должен взиматься в размере 2% с выручки от предоставления услуг поисковыми системами, платформами социальных сетей и онлайн-маркетплейсами, полученных от участия пользователей из Великобритании. При этом цифровые услуги должны пониматься в их самом широком смысле. Например, «предоставление услуг платформой социальной сети» может означать услуги интернет-рекламы, услуги, предоставляемые по подписке и услуги по

предоставлению данных и др. Следовательно DST в Великобритании будет иметь более широкое применение в сравнении с концепцией Европейской комиссии. Пользователи определены в широком смысле и могут включать взаимодействие с платформами (например, совершение платежей или кликов) пользователями Великобритании.

Налог должен применяться только к ТНК, чьи глобальные доходы от предоставления цифровых услуг составляют более 500 млн фунтов стерлингов, и более 25 млн фунтов стерлингов из этих доходов поступают от пользователей из Великобритании. Таким образом, правила предусматривают два пороговых показателя, как и инициатива Европейской комиссии. Также правила содержат положение о «безопасной гавани» (с англ. «safe harbor rule»), которое освобождает от налогообложения убыточные организации и снижает эффективную ставку налога для организаций с очень низкой прибылью.

При определении налоговых обязательств по DST показатель выручки может быть уменьшен до 50%, если контрагент находится в стране, в которой действует аналогичный налог. Годовой необлагаемый минимум составляет 25 млн фунтов стерлингов.

DST должен рассчитываться на уровне группы, и группа может назначить компанию, ответственную за подачу отчетности от имени группы. В случае отсутствия такого лица ответственность будет нести материнская компания группы. Относить DST на расходы имеют право организации, которые генерируют доходы, облагаемые DST. Кроме того, компании Великобритании потенциально могут вычитать DST из налоговой базы по налогу на прибыль независимо от происхождения DST, то есть DST уплаченный в другой юрисдикции также может уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль в Великобритании [128]. Налоговая служба Великобритании не представила комментариев относительно подхода к определению места нахождения пользователей [152].

Рассмотренные правила зарубежных стран свидетельствуют о тенденции использования странами модели налогообложения доходов от цифровых услуг, предложенной Европейской комиссией. При этом можно отметить, что даже на уровне ЕС правила DST существенно различаются между собой, что проявляется в 1) устанавливаемых порогах для определения налогоплательщиков; 2) широты действия правил – на какие виды деятельности правила получают распространение; 3) предусматриваемых методах устранения многократного налогообложения.

Соответствие принципу нейтральности налогообложения.

В своем Финальном отчете по Действию 1 Плана BEPS от 2015 года по проблемам налогообложения цифровой экономики, ОЭСР представлена позиция о том, что «поскольку цифровая экономика все больше проникает во всю экономику, со временем будет трудно, если не невозможно, отделить, от остальной части экономики для целей налогообложения» [39]. Также налогообложение доходов ТНК, которые в рамках своей деятельности применяют отдельные цифровые бизнес-модели, способно не только «закольцевать» и выделить цифровую экономику от традиционной экономики, но даже может вызывать дальнейшее «закольцовывание» части цифровой экономики внутри самой цифровой экономики. Такой подход может носить дискриминационный характер по отношению к отдельным налогоплательщикам.

Еще в рамках Оттавской министерской конференции 1998 года по налогообложению международной торговли был выделен ряд принципов для выработки эффективной налоговой политики и построения налоговой системы, в том числе одним из них являлся принцип нейтральности [66]. Принцип нейтральности подразумевает нейтральное налогообложение экономических субъектов - формы и методы экономической деятельности, используемые налогоплательщиками, не должны приводить к дискриминации. Однако, в парадигме цифровой экономики, именно использование бизнес-моделей, которые отличаются формой ведения хозяйственной

деятельности, становится фактором, который диктует необходимость новых правил. Последствиями нарушения принципа нейтральности возможны искажения экономических решений налогоплательщиков и, соответственно, препятствия к экономическому росту и расширения использования инноваций. Так, правительство Сингапура выражает критическую оценку подходу введения самостоятельных мер по налогообложению цифровых ТНК отдельными странами, обращая внимание на авторитетность принципа нейтральности, который должен действовать для традиционных и цифровых бизнес-моделей [149].

Кроме того, ситуации дискриминации возможны даже для самих цифровых бизнес-моделей, так как действие правил цифрового налога ограничено отдельными видами таких моделей. Например, правила цифрового налога в Великобритании распространяются только на три бизнес-модели с высокой степенью цифровизации: модель поисковых систем, модель платформы социальных сетей и маркетплейс. Тогда, безусловно, справедлив вопрос, почему для целей налогообложения учтены именно эти, а не другие сервисы, такие как, например, музыкальные и видео стриминговые платформы (Apple Music, Netflix, Spotify). Комиссия Европейского Союза предоставила следующий комментарий: «предоставление цифрового контента может также обеспечивать некоторую степень взаимодействия с пользователем, однако такое взаимодействие является вспомогательным для основной цели поставки контента и услуг». Однако такой подход был подвергнут критике [111], в частности в контексте стриминга, можно говорить о том, что такие услуги осуществляются с непосредственным подробным анализом больших объемов собранных пользовательских данных, что подтверждается заявлениями самих ТНК (например, Netflix), и такие данные могут в дальнейшем быть использованы в том числе для предоставления рекламных услуг через такие платформы.

Тогда, если введение налога на цифровые услуги обосновывается необходимостью налогообложения созданной пользователем стоимости, то

все бизнес-модели, цепочка создания стоимости которых включает фактор участия пользователей, должны подпадать под действие цифрового налога аналогичным образом. А некоторые авторы даже считают, что подобная логика должна быть применима для всех секторов экономики [132]. Справедливый вывод сделан Мари Ламенш о том, что «реформа правил в сфере цифровой экономики должна быть направлена на все цифровые бизнес-модели, которые получают экономическую прибыль от удаленного доступа к данным существенной части населения страны-источника» [104]. Следует отметить, что ОЭСР в своих разработках стремится предотвратить «закольцованность» цифровой экономики.

Что касается остальных принципов, предложенных ОЭСР, в целях выявления наилучшего решения для налогообложения цифровой экономики, то в рамках настоящей работы также был проведен сравнительный анализ цифрового налога и Pillar 1 на предмет их выполнений, отраженный в приложении Б.

Субъект и объект налогообложения цифровым налогом.

Расчет налоговых обязательств ТНК по цифровому налогу потребует установления вида бизнес-деятельности, на которую распространяется каждый отдельно взятый цифровой налог иностранных стран, а далее выделить поступающую выручку от цифровых услуг и произвести расчет налоговой базы, которая относится к пользователям с местонахождением в каждом отдельном государстве. Такой механизм предполагает значительные трудозатраты на выполнение налоговых обязательств в каждом государстве с правилами о цифровом налоге. Соответственно, необходимо сократить круг экономических субъектов, на которые должны распространяться правила о цифровом налоге, что позволило вывести малое и среднее предпринимательство из зоны действия такого налога, а возложить значительное административное бремя только на крупнейших налогоплательщиков. При этом стоит вопрос о необходимости исключений из правил, которые позволили бы оградить отдельные отрасли и бизнес-модели,

несоздающие аналогичные угрозы для налоговых систем в условиях цифровой экономики, например, финансовые и платежные системы.

При введении правил о цифровом налоге страны предусматривают пороги по выручке от оказания организациями с целью распространения этих правил на крупнейших налогоплательщиков. Например, в законопроекте о правилах цифрового налога Великобритании предусмотрен глобальный «минимум» – порог в 500 млн фунтов стерлингов по общемировой выручке, полученной от цифровых услуг, а не по консолидированному обороту компании от ее операционной и неоперационной деятельности. Правила цифрового налога во Франции аналогичным образом устанавливают необходимость уплаты налога только в случае превышения 2 порогов по выручке от цифровых услуг: общемировой и национальной.

Таким образом, субъектом налогообложения выступает организация, виды деятельности которой не подпадают под исключения, и выручка которой:

- от общемировых поставок цифровых услуг (по ограниченному перечню видов таких услуг) превышает установленный порог местным законодательством;
- от локальных поставок этих же услуг превышает установленный порог местным законодательством.

В свою очередь объектом налогообложения является реализация цифровых услуг (по ограниченному перечню видов). Но в этом вопросе возникают сложности с идентификацией территориальной принадлежности объекта налогообложения в свете принципа налогообложения в государстве нахождения пользователей услуг : так пользователи выступают своего рода фактором возникновения «налоговой связи» со страной-источником дохода («проху») – с целью установления места налогообложения дохода от цифровых услуг, полученного как в рамках B2B, так и B2C поставок [27]. Логичным представляется наличие ряда исключений из данного правила, например, в части таких услуг, таких как предоставление онлайн-площадками доступа к

размещению объявлений по аренде недвижимости – ученые делают вывод о том, что определение источника выручки должно предприниматься по месту нахождения недвижимости (по аналогии с правилами НДС), так как потребление услуги пользователем осуществляется в этом месте [123]. Тогда право на налогообложение выручки ТНК передается от страны нахождения пользователя к стране нахождения недвижимости. Несомненно, необходима тщательная проработка таких правил, однако данная задача представляется вполне решаемой.

Проектирование правил о цифровом налоге диктует необходимость в правилах определения местоположения пользователя. На текущий момент законопроекты иностранных государств сохраняют неясность в том, какие меры должны предприниматься по идентификации места потребления услуги – место нахождения пользователя. Так, идентификация пользователей по IP-адресам способна привести к установлению ошибочного места нахождения пользователя в силу того, что многими пользователями активно практикуется использование VPN-сервисов для подключения к зарубежным IP-адресам и получения доступа к более благоприятной стоимости услуг. Применяемый некоторыми странами НДС на цифровые услуги уже продемонстрировал такую проблему, что учащаются ситуации создания налогоплательщиками препятствий для их местонахождения. Например, уже в Новой Зеландии ведется активная «борьба» с такими злоумышленниками введенными штрафами в отношении подключений пользователями к VPN-сервисам с целью покупки услуг в размере 25 000 долларов США. Вместе с тем несмотря на то, что с помощью современных технологий стало возможно определить действительное местонахождение пользователя даже в ситуациях, когда ими используются VPN-сервисы, в целом, представляется необходимым изучить вопрос о достаточном уровне идентификации пользователей: подход с более тщательными методиками определения местонахождения пользователей, который соответствующим образом обуславливает более высокие затраты ТНК; или подход с низким стандартом установления местонахождения

пользователей, требующий меньше административных и технологических ресурсов от ТНК, а также не требующий и раскрытие конфиденциальной информации, но при этом потенциально сокращающий налоговые поступления страны, в связи с потерей пользователей, потребляющих услуги [108].

Таким образом, практика разработки правил цифрового налога в отдельных странах свидетельствует о ряде недостатков данного предложения, в том числе касающихся вопросов налогового администрирования и устранения двойного налогообложения. Отдельно необходимо отметить, что цифровой налог идет вразрез с подавляющим большинством принципов налоговой политики.

2.3 Предложение ОЭСР по введению новых правил в рамках Плана BEPS

Поиск решения проблем налогообложения цифровой экономики был центральной и приоритетной задачей для Плана BEPS, сложность которой была очевидна еще с выпуска Финального отчета по Действию 1 Плана BEPS: были обозначены проблемы, но не предлагалось их системное решение, не были представлены рекомендации для стран в этом направлении. Фактически, Действие 1 превратилось в «Бездействие 1». Страны ЕС и другие члены Рабочей группы стран BEPS стали нетерпеливы по отношению к работе ОЭСР и взяли этот вопрос под свой контроль, что привело к неблагоприятным последствиям в виде несогласованных на международном уровне правил по налогообложению цифровой экономики.

По запросу G20 деятельность по разработке правил налогообложения в условиях цифровой экономики была продолжена и в марте 2018 года был представлен промежуточный отчет, не содержащий каких-либо конкретных рекомендаций и предложений. В январе 2019 ОЭСР выпустила программный документ по возобновлению международных дискуссий, которые должны

были сосредоточиться на двух направлениях: решение более широких проблем цифровизации экономики и распределения налоговых прав; решение оставшихся BEPS проблем [41]. В том же году было представлено соответствующее предложение для публичного обсуждения [65], содержащее три предложения: Налогообложение на основе пользовательского участия; Налогообложение на принципе использования маркетинговых НМА; Налогообложение на основе существенного присутствия. ОЭСР указывала, что существует три группы стран по типу отношения к реформированию правил, как это представлено на рисунке 9.



Источник: составлено автором по данным [39].

Рисунок 9 – Отношение стран к необходимости реформирования правил налогообложения в условиях цифровой экономики

При этом работа продолжилась в направлении удовлетворения требований двух групп стран, которые отмечали, что новые правила необходимы. В январе 2020 года Рабочая группа стран BEPS опубликовала заявление о двухкомпонентном подходе:

– Pillar 1. Часть наработок по предложениям 2019 года была в той или иной степени интегрирована в новое предложение.

– Pillar 2. В документ включены новые подробности о предлагаемых подходах и определены ключевые вопросы, находящиеся на рассмотрении, а также области, в которых необходимо провести дополнительную работу. В октябре 2020 года ОЭСР выпустила подробные отчеты о планах по Pillar 1 и Pillar 2, оценку их экономического воздействия, заявление Рабочая группа стран BEPS о проделанной на сегодняшний день работе и следующих Действиях Плана, а также Документ для общественных консультаций с запросом комментариев к проектам по обеим компонентам предложения.

1 июля 2021 года, ОЭСР выпустила Заявление о двухкомпонентном решении для решения налоговых проблем, возникающих в результате расширения влияния цифровой экономики на бизнес, отражающее согласие 130 юрисдикций-членов Рабочей группы стран BEPS по некоторым ключевым параметрам. Следует отметить, что необходимо было согласованное на многосторонней основе решение, поскольку только оно позволяет избежать риска ответных торговых санкций, которые могут возникнуть в результате односторонних мер, таких как налоги на цифровые услуги. Однако, многие исследователи и представители бизнеса были убеждены, что такой консенсус едва ли возможен, поскольку в основе всей концепции лежат фиксированные величины, включая уровень рентабельности для определения «сверхнормальной» прибыли, а также процент такой прибыли, подлежащий перераспределению [125].

К осени 2021 года уже 136 стран и юрисдикций, на которые приходится более 90% мирового ВВП, присоединились к Двухкомпонентному решению, предлагающему реформу международного налогообложения, и согласовали Подробный план реализации, который предусматривает внедрение новых правил к 2023 году [68].

Таким образом после продолжительной работы ОЭСР в качестве фундамента международного налогообложения в условиях цифровой экономики был предложен двухкомпонентный подход, включающий:

- Pillar 1, направленный на обеспечение более справедливого распределения прибыли и налоговых прав между странами в отношении крупнейших ТНК, которые находятся в выигрышном положении в ситуации с глобализацией экономики.

- Pillar 2, содержащий глобальный механизм противодействия эрозии налоговой базы путем ограничения налоговой конкуренции по налогу на прибыль организаций за счет введения глобальной минимальной ставки налога на прибыль в размере 15%.

Поскольку Pillar 2 в действительности решает оставшиеся проблемы BEPS, в то время как Pillar 1 предлагает реформу в правилах «нексуса» и распределения прибыли, дальнейшая дискуссия будет посвящена Pillar 1 в связи с тем, как установлено в главе 1, они имеют приоритетное значение на данном этапе. Развитие основных составляющих предложений Pillar 1 представлено в приложении В.

Pillar 1 представляет три новых механизма для достижения этой цели: новый набор правил «налоговой связи» (Сумма А), фиксированный доход от определенных базовых маркетинговых и дистрибьюторских функций, осуществляемых физически в рыночной юрисдикции (Сумма В), а также инструменты повышения налоговой определенности с помощью эффективных механизмов предотвращения и разрешения споров (ранее именуемые «Суммой С»).

Примечание – В первоначальных проектах также фигурировала Сумма С, логично предположить, что разработчики отказались от такого наименования, поскольку, как таковая, она не означала какую-либо «Сумму» дополнительных налоговых доходов для юрисдикций сбыта, а всегда представляла механизмы предотвращения и разрешения споров.

По официальным прогнозам ОЭСР права на налогообложение более 125 млрд долларов США прибыли будут ежегодно перераспределяться в рыночные юрисдикции в рамках этого предложения [43].

Таким образом, Сумма А стала ответом на существенно изменившиеся условия бизнес-среды в условиях цифровой экономики. Согласно этому компоненту страны сбыта получают право на налогообложение части прибыли крупнейших ТНК – «сверхнормальной» (с англ. «non-routine») прибыли, при этом такое распределение не основано на принципе «вытянутой руки». Несмотря на то, что страны-члены Рабочей группы стран BEPS придерживаются этого принципа, согласно которому рутинные транзакции обычно могут оцениваться на рыночных условиях, существуют сомнения о том, что на данный принцип можно полагаться для получения надлежащего результата во всех случаях (например, в ситуации, когда возникает «сверхнормальная» прибыль от нематериальных активов). Более того принцип «вытянутой руки» все больше порождает сложности и было бы целесообразно упростить его, чтобы сдержать растущие затраты на администрирование и соблюдение требований, связанных с попыткой его применения.

Программный документ от 1 июля включал дискуссию о размере «сверхнормальной» прибыли, подлежащей перераспределению (20-30%), позже правительствам 136 стран удалось согласовать размер такой прибыли как 25%. Это был принципиальный вопрос для развивающихся стран, которые добивались высокого значения этого показателя (до 35%), поскольку, в первую очередь, это позволяет добиться более эффективного перераспределения доходов [136], и, не в последнюю очередь, потому, что особенно развивающиеся страны столкнутся с огромными проблемами в борьбе с последствиями Covid-19 для их экономик в условиях ограниченных ресурсов [74, с. 5].

Налогоплательщиками Суммы А признаются ТНК с глобальным оборотом более 20 миллиардов евро и рентабельность выше 10%. Налогоплательщиками не признаются ТНК, деятельностью которых являются

добыча природных ресурсов, поскольку доходы от такой деятельности следует облагать исключительно в стране месторождения ресурсов, а также финансовые услуги, но только регулируемые, поскольку страны, в которых компании этой индустрии оперируют как правило требуют поддержания присутствия с надлежащей капитализацией. Таким образом, «входной» порог по сумме консолидированной выручки был увеличен с 750 млн евро до 10 млрд евро (оценено, что таких компаний около 1000 на сегодняшний день [71, с. 3]), а на первом этапе и до 20 млрд евро (около 100 компаний). Под действие правил попадают только крупнейшие компании, поскольку нагрузка по соблюдению новых правил, которые будут действовать в различных странах, ожидается существенной для компаний. Важно отметить, что показатель выручки является наиболее прозрачным для реализации данных правил, поскольку налоговым органам может быть недоступна информация о доходах налогоплательщика или, например, доля от общего объема продаж во всем мире.

В последней версии правил ОЭСР не установлено требований по виду деятельности (только для указания исключения из правил), что долгое время оставалось на повестке и ожидалось, что только в отношении двух категорий бизнес-деятельности необходимы новые правила – АЦУ и БОП [71, с. 12]. Вероятно, такое решение было принято в связи с тем, что не всегда очевидно квалификация видов деятельности в рамках концепций АЦУ и БОП, что несет больше неопределенностей (а как следствие возможностей для налогового планирования) при реализации Pillar 1, а также предложения США о налогообложении только 100 крупнейших компаний [60]. Такое расширение круга налогоплательщиков позволяет еще в большей степени соблюсти требование о «незакольцованности» цифровой экономики и упростить расчет Суммы А, поскольку больше не требуется проведение теста «деятельности».

Для установления прав юрисдикций сбыта на получение Суммы А вводятся *новые правила «налоговой связи»*. ОЭСР рассматривает, что такое право возникает если доход ТНК в этой юрисдикции составляет не менее

1 млн евро. Для небольших юрисдикций с ВВП ниже 40 млрд евро такое право возникает при доходе ТНК в 250 000 евро.

Следовательно, на ТНК возлагается обязанность по уплате налога в отдельном государстве только тогда, когда сумма выручки, полученной от пользовательского участия в этом государстве, в этой юрисдикции, превысит установленный порог. Следовательно, ТНК необходимо будет рассчитывать выручку по каждой юрисдикции сбыта, что на первых порах может быть сложно реализуемо с технической стороны.

Правила «налоговой связи» будут сопровождаться детальными правилами *источника доходов (sourcing rules)*. Выручка, полученная от товаров или услуг, подлежит налогообложению в стране, где они используются/потребляются. Для этих целей будут разработаны подробные правила в отношении конкретных категорий транзакций.

В консультационном документе ОЭСР 2019 года говорится, что правила трансфертного ценообразования будут дополнены механизмами формульного распределения. В качестве ключа распределения «сверхнормальной» прибыли между рынками сбыта предлагается использовать доходы от деятельности в стране сбыта [65]. Хотя существует общее обсуждение «ключей распределения», ряд фундаментальных технических компонентов остается нерешенным. Аналогичным образом, в документе ОЭСР 2019 отсутствуют полные сведения о том, как будут применяться формулы (без обсуждения фактических установленных ключей распределения).

Можно прогнозировать дополнительное бремя для налогоплательщиков в связи с новыми правилами «налоговой связи» и источника доходов: потребуются технические решения и комплаенс-процедуры, позволяющие отследить индикаторы места оказания цифровых услуг (такие как, например, профиль пользователя, геолокацию, IP-адресу), а затем определить сумму выручки, которая приходится на страны сбыта.

Чтобы обеспечить эффективность новых правил в свете существующей системы старых норм и действующих СОИДН предлагается заключить

Многонациональную конвенцию, в которой будут содержаться правила расчета Суммы А и отнесения к той или иной юрисдикции, а также правила устранения многократного налогообложения и взаимодействия положений Конвенции с СОИДН. Следовательно, в настоящее время ожидается что такая Конвенция будет покрывать только правила Суммы А, оставляя за пределами своего действия Сумму В. Одним из положений Многосторонней конвенции будет являться требование об отмене действия цифровых налогов. Вступление в силу конвенции запланировано на 2023 год. Страны также должны будут привести свое национальное законодательство в соответствие с новыми правилами Pillar 1, рекомендации в этой части также будут подготовлены ОЭСР [68, с. 7].

В рамках этого предложения может показаться, что расширение налоговой юрисдикции является беспрецедентным, а сами правила революционными. Однако ученые призывают не рассматривать их как таковые, поскольку их принципы можно найти в действующих системах налогообложения. Так в США начиная с 1911 года – место осуществления продаж, не требующее физического присутствия, уже тогда рассматривалось в качестве фактора определения места принадлежности дохода компании для целей формульного распределения дохода между странами [77].

Поскольку правила возводятся в качестве дополнительной надстройки в текущую систему налогообложения (учитывающую налогообложение по критерию физического присутствия), это неминуемо ведет к многократному налогообложению: налог будет уплачиваться на уровне компаний ТНК, а также в юрисдикциях сбыта. ОЭСР предлагает решать проблему многократного налогообложения следующими возможными способами: методом освобождения (освободить ту часть прибыли, которая распределяется в другие юрисдикции, от налогообложения в юрисдикциях физического присутствия; методом зачета (зачитывать налог, уплаченный в отношении других юрисдикций, против обязательств по налогу в юрисдикциях физического присутствия).

Также предложение включает обязательные механизмы предотвращения и разрешения споров. Однако для ряда развивающихся стран этот механизм будет выборочным и подлежит регулярному пересмотру.

Сумма В, в свою очередь, представляет собой стандартизированное вознаграждение взаимозависимых дистрибьюторов, которые осуществляют «базовые функции дистрибуции и маркетинга» путем физического присутствия в юрисдикциях сбыта. Сумма В предусматривает, что применение принципа «вытянутой руки» к базовым функциям маркетинга и сбытовой деятельности будет упрощено и оптимизировано [68, с. 3].

Как справедливо замечает Грэм Купер, если Сумма А отражает обеспокоенность Европы по поводу способности американских крупных компаний напрямую (без физического присутствия) осуществлять продажи в адрес европейских клиентов, Сумма В отражает обеспокоенность развивающихся стран в связи с тем, что местные налоговые органы больше не желают разрешать споры о трансфертном ценообразовании с помощью непонятных концепций и неправдоподобной методологии [88].

Таким образом, Сумма В решает две задачи:

- упрощение администрирования правил ТЦО для налоговых органов и уменьшение затрат на соблюдение правил для налогоплательщиков;
- повышение налоговой определенности за счет минимизации количества споров, возникающих относительно уровня вознаграждения дистрибьюторов, между налоговыми органами и налогоплательщиками.

При этом Сумма В будет применяться ко всем налогоплательщикам, а не только к тем, кто попадает в сферу действия Суммы А. Распределение Суммы В основано на существующих правилах распределения прибыли, которые зависят от физического присутствия. В связи с этим, ОЭСР также отмечает, что «влияние Суммы В на налоговые поступления, вероятно, будет «скромным», поскольку она не дает рыночным юрисдикциям нового налогового права, а просто предназначена для упрощения администрирования существующей системы трансфертного ценообразования» [69].

Как ожидается, Сумма В может быть определена с использованием предполагаемой фиксированной нормы прибыли, рассчитанной с помощью метода сопоставимой рентабельности, но такое предположение может быть опровергнуто путем предоставления доказательств того, что другой метод трансфертного ценообразования был бы наиболее подходящим в соответствии с принципом «вытянутой руки». Вместе с тем вопрос насколько Сумма В отвечает принципу «вытянутой руки» остается дискуссионным [130] и почему при таких же допущениях Сумма А выходит за пределы этого принципа [107]. При этом, справедливо замечено, что на пути к простоте и определенности в Сумме В, что имеет решающее значение для успешной реализации этого правила (на это указали несколько ТНК), не должно быть компромиссов в готовности выйти за рамки принципа вытянутой руки [92].

В последних публикациях ОЭСР Сумме В посвящено не более нескольких предложений без какой-либо детализации. Ранее также большинство комментаторов в значительной мере были сфокусированы на Сумме А. Возможное объяснение этого заключается в том, что Сумма В очень близка к существующей системе международного налогообложения. По сути, Сумма В является корректировкой существующего принципа «вытянутой руки». Применение фиксированного процента для базовых функций маркетинга и дистрибуции может быть намного проще, более экономически эффективным для юрисдикций сбыта с точки зрения административных ресурсов, необходимых для применения этих правил. Это должно привести к более простому применению Суммы В в сравнении с Суммой А.

Таким образом, усилия ОЭСР брошены на попытку достичь справедливости в правилах налогообложения ТНК путем разработки правил, которые позволили бы облагать их доходы в месте осуществления продаж. Текущая система международного налогообложения слабо защищена от возможных манипуляций со стороны налогоплательщиков. По мере того, как объекты IP становятся частью активов все большего количества организаций, ситуации минимизации налогов с их использованием учащаются. И даже если

ОЭСР имеет другое предложение для решения проблем BEPS в рамках Pillar 2, тем не менее оно не гарантирует решение насущных проблем. Так, Pillar 2 предусматривает использование налоговых льгот, которые могут снизить глобальный минимальный налог значительно ниже 15%, гарантируя, что эти правила сохраняют налоговую конкуренцию между странами, кроме того экономия, связанная с разницей между многими национальными ставками, такими как 20% в России и минимальной ставкой 15%, по-прежнему будет достаточно значительной, чтобы оправдать стратегии уклонения от уплаты налогов на интеллектуальную собственность для многих транснациональных корпораций.

Pillar 1 представляется более серьезным шагом навстречу рациональной глобальной системе корпоративного налогообложения, поскольку правила модифицируют подход в прямом налогообложении ТНК и перераспределяют уже имеющуюся налоговую базу. Такой подход нивелирует эффект перекалывания бремени на отечественных налогоплательщиков. Однако нельзя не отметить существующие проблемы с текущей версией предложения: Pillar 1 неизбежно приведет к высоким затратам на соблюдение требований, а потенциал многих стран от введения этих правил является неопределенным. Кроме того, нельзя не заметить тенденцию, что правила возлагают значительную долю налогового бремени на США, поскольку крупнейшие цифровые компании являются бенефициарами неидеальной системы трансфертного ценообразования. Так, 25 компаний из перечня 50 стран, на которые будут распространяться правила в 2021 году, располагают штаб-квартирой в США, это составляет ровно 50% от потенциальных налогоплательщиков, оставшиеся 50% компаний располагают штаб-квартирами за пределами США. В выборке не представлены российские компании в рассматриваемом периоде. Текущая версия правил об Унифицированном подходе ОЭСР содержит исключения и вычеты с целью предоставления гарантий, что на пилотном этапе только немногие и самые крупнейшие ТНК будут признаваться налогоплательщиками в рамках новых

правил. Такие условия в результате ограждают многие неамериканские компании от налогового бремени по Pillar 1, но это приводит к ситуации дискриминации и нарушения принципа нейтральности по происхождению налогоплательщика. При этом ряд ТНК, которые, как, казалось бы, должны быть налогоплательщиками в рамках новых правил (высокоцифровизированные компании), остаются за их пределами (например, Amazon, Intel).

Отдельными учеными утверждается, что Pillar 1 несправедливо создает налоговое бремя только в основном для американских компаний, так как именно, как правило, демонстрируют крайне высокие уровни рентабельности, в сравнении с неамериканскими компаниями неамериканские компании [99, 377]. Они считают, что США не смогут получить дополнительные налоговые доходы в обмен на присоединения к правилам Pillar 1, и в конечном счете именно поэтому не проявляют заинтересованности в дальнейшей проектной работе над этим предложением.

Однако другими исследователями предлагается сосредотачиваться на проценте доходов, подлежащих распределению, который лишает развивающиеся страны их доли налоговых доходов [150]. Они утверждают, что рыночные юрисдикции являются истинными бенефициарами соглашения, а развивающиеся страны проигрывают при введении Pillar 1. При этом сторонники этой позиции не питают симпатии к монополистическим тенденциям крупнейших компаний, которые подпадают под действие Pillar 1, даже если они по определению и месту основания бизнеса являются американскими компаниями.

Противоречие между этими двумя аргументами, может быть разрешено путем модификации правил Pillar 1: ограничение 10-процентным порогом «нормальной прибыли», которая не подлежит распределению, создает некоторый дисбаланс и должно быть пересмотрено.

Одним из способов расширения круга налогоплательщиков является снижение порога прибыли. Понижение порога имеет три преимущества: оно

увеличивает количество компаний, на которых распространяется правило Pillar 1, увеличивает прибыль, налогооблагаемую по новым правилам, и расширяет территориальность компаний, которые должны подчиняться новым правилам.

Так, серьезные дискуссии вызвал факт, что компания Amazon может остаться за пределами применения Pillar1. В том числе, в связи с этим было предложено включение правил сегментации [63]. Например, розничный бизнес Amazon демонстрирует за 2020 операционную прибыль в размере 9,4 млрд долларов США при норме рентабельности 2,7%, в то время как технологический бизнес Amazon Web Services зафиксировал операционную прибыль в размере 13,5 млрд долларов США при норме рентабельности 29,7% в прошлом году. Правила сегментации направлены на то, что Amazon Web Services будет платить налоги в юрисдикциях сбыта услуг. Однако общественность была в большой степени обеспокоена выручкой розничного бизнеса и без снижения порога рентабельности Pillar 1 не сможет справиться с этой проблемой.

Очевидно, что правила Pillar1 явились следствием быстротечного изменения фундамента международного налогообложения. Учитывая, что многие стандарты международного налогообложения (такие как правила контролируемых иностранных компаний, ТЦО и др.) были совсем недавно обновлены с учетом рекомендаций Плана BEPS, имплементированными многими странами, Pillar 1 фактически призывается отказаться от этих традиционных правил. Так, Сумма В, сигнализирует о готовности отказаться от ТЦО в пользу фиксированного вознаграждения. Возможно, эта тенденция приведет к угасанию эры «принципа вытянутой руки» и ТЦО, в пользу других методов перераспределения доходов. Тем не менее, Унифицированный подход представляется более гармонизированным предложением для решения проблем налогообложения в условиях цифровой экономики.

Глава 3

Перспективы развития налоговой системы России в связи с разработкой правил налогообложения цифровой экономики

3.1 Качественная оценка необходимости введения правил цифрового налога в России

Несмотря на рост присутствия иностранных компаний электронной коммерции на российском рынке бюджет Российской Федерации не может претендовать на их прибыль, сгенерированную с участием отечественных пользователей путем использования их данных в цепочке создания стоимости, поскольку, как правило, они не имеют физического присутствия в стране. Это позволяет говорить о потерях бюджета и необходимости реформирования правил с целью их устранения.

Привлекательность внедрения цифрового налога в налоговую систему Российской Федерации обуславливается значительной популярностью реализации этого предложения как среди развитых европейских стран, так и в развивающихся странах, страдающих нехваткой бюджетных средств. Однако, ни на уровне ЕС, ни на уровне отдельных стран не было произведено оценки правил цифрового налога на предмет выявления рисков для налоговой системы и последствий для экономики в целом. Отсутствие всесторонней оценки предложения о цифровом налоге, в том числе эффектов переложения и перераспределения налогового бремени, инфляционных эффектов, а также долгосрочных последствий цифрового налога в контексте стратегических целей России, отмечается также и другими отечественными исследователями [26]. Представляется, что это может привести к недооценке последствий для субъектов предпринимательской деятельности. В связи с чем в рамках настоящего параграфа реализуется качественная оценка необходимости введения цифрового налога в России.

Обращаясь к показателям бюджета иностранных стран, приведенным в таблице 4, которыми введены/вводятся DST, нельзя не заметить тенденцию, что в большей степени в таких мерах заинтересованы страны с дефицитом бюджета.

Таблица 4 - Бюджетный дефицит/профицит европейских стран с DST (инициативами по DST)

в процентах от ВВП

| Страна | Показатель дефицита/профицита за 2018 г. | Показатель дефицита/профицита за 2019 г. | Ставка DST, в процентах |
|----------------|--|--|-------------------------|
| Бельгия | -0.8 | -1.9 | 3 |
| Чехия | 0.9 | 0.3 | 5 |
| Испания | -2.5 | -2.8 | 3 |
| Франция | -2.3 | -3 | 3 |
| Италия | -2.2 | -1.6 | 3 |
| Венгрия | -2.1 | -2 | 7,5 |
| Австрия | 0.2 | 0.7 | 5 |
| Великобритания | -2.2 | -2.1 | 2 |
| Турция | -3.8 | -4.7 | 7,5 |

Источник: составлено автором по данным [141].

В то время как страны со значительным уровнем профицита бюджета не рассматривают в настоящее время введение такого налога (Например, Германия, Дания, Болгария). Несмотря на то, что Австрия и Чехия «вышли» в бюджетный профицит, такой показатель характерен только для последних периодов и его нельзя рассматривать как устойчивый. Очевидно, что страны хотят укрепиться по этому показателю и ищут новые источники доходов. По мнению министров отдельных зарубежных стран, необходимость введения правил для налогообложения цифровых компаний становится все более острой в свете кризиса, вызванного ситуацией пандемии [129]. Однако следует учитывать, что в периоды начала действия цифрового налога поступления в бюджет не ожидаются существенным – прогнозируемые

поступления в странах, где цифровой налог введен/планируется к введению, не превышают 0,1% от всех налоговых поступлений [94].

В то же время, нельзя не отметить, что введение высокого цифрового налога характерно для стран с отсутствием доминирующего уровня цифровых технологий, недостаточными возможностями для обеспечения цифровой инфраструктуры. Масштаб цифровизации экономики таких стран в основном находится на среднем уровне (и ниже) в мире, поэтому они предпочитают отдавать незначительное место цифровой экономики в цепочке создания стоимости, то есть в основном видят себя как потребителей цифровых продуктов и услуг. Такие страны не заинтересованы в достаточной степени в поддержании развития цифровой экономики, а только ориентируются на возмещение своих налоговых потерей, сдерживая развитие цифровой экономики в других странах. Уровень налогообложения определяется в соответствии с масштабом цифровизации экономики и степенью экономического развития, чем больше масштаб цифровизации экономики, тем ниже ставка цифрового налога (например, Великобритания, Франция); и чем менее развита их экономика, тем выше ставки цифрового налога (например, Польша, Турция, Венгрия).

В рамках работы над Действием 1 Плана BEPS ОЭСР было подмечено, что рядом стран выражалась обеспокоенность в отношении односторонних мер в связи с потенциальными рисками и нежелательными последствиями для налоговой системы, ее субъектов. Поскольку, так или иначе, отдельные страны, игнорируя возможные последствия, принялись за законотворчество в этом направлении, ОЭСР были предложены руководящие принципы. Задачей таких принципов являлось нивелирование возможных неблагоприятных последствий и обеспечение определенного единообразия новых правил, которые должны были стать промежуточным решением на пути к многостороннему решению [39]. При этом, при рассмотрении возможности о введении цифрового налога в России предлагается дополнить перечень

принципов ОЭСР рядом рекомендаций, которые выработаны по итогам анализа международного опыта введения цифрового налога:

- особое внимание должно быть уделено установлению уровня минимальных пороговых значений, которые должны использоваться для определения круга налогоплательщиков. Это задаст таргетирование правил на крупнейших налогоплательщиков и позволит защитить менее масштабный отечественный бизнес от дополнительного налогового бремени, а также административного бремени, чтобы не ставить их ведение предпринимательской деятельности под угрозу. Учитывая зарубежный опыт внедрения правил цифрового налога в налоговую систему рекомендуемым подходом, является: установить порог по выручке от цифровых услуг (чтобы охватить цифровые ТНК), а не по общему размеру выручки;

- должным образом необходимо проработать механизмы устранения двойного налогообложения: правила вычета из налоговой базы по налогу на прибыль как национального цифрового налога, так и уплаченного цифрового налога за рубежом;

- ставка налога не должна быть выше 3%, чтобы не вызвать сильный эффект сдерживания развития технологий и дальнейшей цифровизации экономики;

- требуются внедрить детальные руководящие принципы и руководства, включающие правила определения источника дохода (по месту нахождения пользователей или по иным факторам) и идентификации местонахождения пользователей. Это позволит устранить возможную неопределенность для налогоплательщиков и упростить налоговое администрирование.

Очевидно, при принятии решения о введении таких мер как цифровой налог необходимо производить прогнозирование его влияния и прогнозировать экономические отношения между различными субъектами, экономический рост и развитие инноваций. Острая проблема в данном вопросе заключается в том, что развитие ситуации по вопросу налогообложения

доходов от цифровых услуг ставит под угрозу эффективность производства и может подрывать международное сотрудничество по вопросам налогообложения.

Для решения вопроса о целесообразности введения цифрового налога в России необходимо проанализировать и оценить следующие моменты:

Как будет распределяться налоговое бремя по цифровому налогу, и к каким последствиям это может привести?

Важно учитывать, что по своей природе цифровой налог является налогом, взимаемым с оборота и ему присуща природа косвенного налога [30]. Это означает, что он способен оказывать значительное неблагоприятное влияние на увеличение общего эффективного налогового бремени, на смещение баланса конкуренции не в пользу субъектов малого и среднего предпринимательства, на экономический рост страны и развитие инноваций в целом.

«Именно эффект значительного переноса бремени на потребителей и возможный дополнительный рост стоимости услуг даже выше такого нового бремени характерен для налогов, взимаемых с оборота», заключили Майкл Бергман и Нильс Лингард Хансен [82]. Фактически при введении цифрового налога можно ожидать ряд последствий не только для предпринимательской активности гигантов цифровых отраслей, но и для отечественного малого и среднего предпринимательства.

В работе Бергмана и Хансена обосновано, что введение косвенных налогов может привести к такому увеличению цен, которое превышает первоначальное повышение налогов. Повышение цены, вызванное налогом, может оказаться тем выше, чем меньше конкретный рынок и чем ниже конкуренция на этом рынке. Поскольку компании, на которые должен распространяться налог, фактически являются цифровыми гигантами, а также лидерами в инновационной среде, весьма ожидаемо, что цифровой налог будет в значительной степени перенесен на потребителей.

Введение цифрового налога может существенно повлиять на компании, деятельность которых зависит от цифровых услуг поставщиков, на общее эффективное налоговое бремя, в особенности, на налоговое бремя компаний с низкой рентабельностью или убыточных компаний, что может оказать неблагоприятное воздействие на их платежеспособность.

Очевидно, что величина эффекта переноса налогового бремени намного актуальнее для таких компаний, и у них просто не останется иного выбора, как полностью «транслировать» налоговое бремя своим потребителям.

Какое влияние окажет цифровой налог на малый и средний бизнес России?

Фактически налоговое бремя будет последовательно переложено поставщиками цифровых услуг – крупнейшими цифровыми компаниями на заказчиков таких услуг – малый и средний бизнес и, в конечном итоге, на конечных пользователей.

Исследование, проведенное немецкими экономистами по вопросу влияния цифрового налога на внутренний рынок Германии показало, что ожидается если не полный, то хотя бы частичный перенос налогового бремени по цифровому с цифровых ТНК на немецкий бизнес, а в конечном итоге на немецких потребителей и инвесторов [143].

Допустимость такого исхода, в частности, подтверждается и заявлением Директора по международной налоговой политике Amazon: компанией были уведомлены более 10 000 французских компаний, вовлеченных в реализацию товаров через интернет-магазины Amazon, о повышении цен на услуги Amazon на 3% в связи с введением цифрового налога во Франции [119]. Также объяснялась причина увеличения цен: новое законодательство о цифровом налоге создает дополнительное административное бремя для компании и требует внедрения новых сложных систем отчетности по транзакциям. Как следствие, налогообложение цифровым налогом ведет к дополнительному значительному бремени для компаний и предпринимателей, использующих

Amazon, которые в свою очередь также будут вынуждены «приспособиться» и поднять цены для потребителей [146].

Представляется возможным спрогнозировать степень переноса налогового бремени при введении цифрового налога. Для этого предлагается методика, позволяющая произвести расчет в изменении прибыли ТНК, ее клиентов и пользователей.

1) На первом этапе производится оценка в изменении прибыли ТНК в связи с введением цифрового налога. При этом оценке изменения прибыли ТНК при введении цифрового налога должен предшествовать расчет исходной валовой выручки компании, генерируемой с участием российских пользователей, R_{ru} по формуле (1)

$$R_1 = R_0 \times ru, \quad (1)$$

где R_1 – валовая выручка компании, генерируемая с участием российских пользователей;

R_0 – валовая выручка компании;

ru – доля российских пользователей платформы.

Скорректированная валовая выручка компании будет корректироваться с учетом возможностей переноса налогового бремени в цепочке потребителей (показателями k), изменения ставки комиссии, взимаемой ТНК, и реакции потребителей на изменение цены, и может быть рассчитана по формуле (2)

$$R_2 = R_1 \times \left\{ \left[1 + (k_{eu} \times (c_1 \times k_{pc} - c_0)) \right] \times \left[1 + (k_{eu} \times (c_1 \times k_{pc} - c_0) \times E_d) + \delta \right] \right\}, \quad (2)$$

где R_2 – скорректированная валовая выручка компании, генерируемая с участием российских пользователей;

c_0 – ставка комиссии до введения цифрового налога;

c_1 – ставка комиссии после;

E_d – эластичность спроса;

k_{eu} – доля переноса налогового бремени на конечного потребителя;

k_{pc} – доля переноса налогового бремени на клиента платформы;

δ – относительный прирост выручки в связи с увеличением комиссии.

Следовательно, изменение в прибыли ТНК может быть выражено также с учетом прироста выручки от роста уровня комиссии и налогового бремени по цифровому налогу по формуле (3)

$$\pi_{\Delta} = (\pi_{ru} \times \delta - d) - \pi_{ru}, \quad (3)$$

где π_{Δ} – изменение в прибыли ТНК при введении цифрового налога;

π_{ru} – прибыль от российских пользователей;

d – сумма цифрового налога.

2) На следующем этапе производится оценка изменения в прибыли клиентов компании ($\pi_{\Delta_{cl}}$) по формуле (4) через изменение в показателях валовой выручки

$$\begin{aligned} \pi_{\Delta_{cl}} = & \frac{R_1}{c_0} \times (1 - c_0) \times (1 - 0,1) - \\ & - \frac{R_1}{c_0} \times \{ [1 + (k_{eu} \times (c_1 \times k_{pc} - c_0))] \times \\ & \times [1 + (k_{eu} \times (c_1 \times k_{pc} - c_0) \times E_d)] \} \times (1 - c_1) \times (1 - 0,1). \end{aligned} \quad (4)$$

3) И на последнем шаге производится оценка изменения в затратах для конечного потребителя (E_{cus}), учитывающая степени переноса налогового бремени в цепочке потребителей (показателями k), изменения ставки комиссии, и реакцию потребителей на изменение цены, по формуле (5)

$$E_{cus} = \frac{R_1}{c_0} \times \{ [k_{eu} \times (c_1 \times k_{pc} - c_0)] \times \\ \times [1 + (k_{eu} \times (c_1 \times k_{pc} - c_0) \times E_d)] \}. \quad (5)$$

Проверка методики будет предпринята с помощью данных о реальной компании – сервисе по аренде жилья Airbnb. Рассматриваемый пример определения степени переноса налогового бремени по цифровому налогу на клиентов компании и конечных потребителей услуг учитывает введение цифрового налога в стране пользователей по ставке 3%. Airbnb выступает платформой, соединяющей поставщиков и покупателей услуг аренды жилья, при этом она функционирует как с B2B, так и B2C-сегментами. То есть такая компания непосредственно является целевым налогоплательщиком для правил о цифровом налоге.

Рассмотрим процессы переноса налогового бремени по цифровому налогу, который бы взимался с Airbnb.

Перекладывание бремени на клиента: платформа должна будет принять решение о доле налога, которая будет переложена на клиента платформы (рекламодателя) за счет увеличения ставки комиссии. В свою очередь, увеличение ставки комиссии, вероятно, повлияет на количество продавцов, использующих торговую площадку (то есть увеличение ставки комиссии сделает торговую площадку менее привлекательной, и некоторые продавцы могут решить покинуть ее и использовать другие пути продвижения на рынке). Как правило, компании увеличивают ставку комиссии на сумму новых налоговых обязательств, а также административного бремени вызванного введением такого налога и при этом незначительно поднимают цену в этот момента, что оказывается не так заметно для клиентов. Таким образом, допустим, что такой перенос бремени составит 100%.

Перекладывание бремени на конечного потребителя: клиенты платформы теперь будут платить более высокую комиссию, чем раньше. Они будут решать, какая часть этого увеличения затрат будет переложена на их

собственных потребителей за счет повышения цены продаваемых ими товаров и оказываемых услуг. В свою очередь, рост цен на товары вызовет эффект объема, величина которого будет зависеть от ценовой эластичности спроса потребителей.

Данные о ее деятельности, необходимые для проверки модели, представлены в таблице 5.

Таблица 5 - Исходные данные для модели на примере компании Airbnb

| Исходные показатели для модели | Данные компании Airbnb |
|---|------------------------|
| R_0 – валовая выручка компании до введения цифрового налога | 3,4 млрд долларов США |
| π – валовая прибыль | 2,5 млрд долларов США |
| τ_d – ставка цифрового налога | 0,03 |
| c_0 – ставка комиссии до введения цифрового налога | 0,15 |
| c_1 – ставка комиссии после введения цифрового налога | 0,16 |
| E_d – эластичность спроса [135] | - 0,52 |
| E_d – эластичность предложения [135] | 1,75 |
| r_u – доля российских пользователей платформы; | 0,09 |
| k_{eu} – доля переноса налогового бремени на конечного потребителя (определено как $\frac{E_d}{E_s + E_d}$); | 0,77 |
| k_{pc} – доля переноса налогового бремени на клиента платформы; | 1 |
| δ – относительный прирост выручки в связи с увеличением комиссии на 1 %. | 0,0625 |

Источник: составлено автором.

Тогда расчет переноса налогового бремени будет выглядеть следующим образом:

1) *Определим изменение в прибыли платформы при введении цифрового налога:*

Рассчитаем валовую выручку компании, генерируемую с участием российских пользователей. В целях упрощения расчетов определим этот

показатель как общая выручка после введения налога умноженная на процент российских пользователей платформы.

Примечание – Так как такие данные отсутствуют в открытом доступе для компании Airbnb, представляется возможным ориентироваться на данные Booking.com [122], для которого доля российских пользователей составляет 9% [142].

Подставив значения в формулу (1), общая выручка составит 306 млн долларов США

$$R_1 = 3,4 \times 0,09 = 0,306.$$

Общая выручка после введения цифрового налога в связи с увеличением комиссии на 1% также растет на 6,25% пропорционально росту комиссии, кроме того, она также будет скорректирована на изменение спроса на платформу в связи с удорожанием доступа к ней. Тогда скорректированная выручка, рассчитанная по формуле (2), составит 326 млн долларов США

$$R_2 = 0,306 \times \{[1 + (0,77 \times (0,16 \times 1 - 0,15))] \times \\ \times [1 + (0,77 \times (0,16 \times 1 - 0,15)) \times (-0,52)] + 0,0625\} = 0,326.$$

Соответственно, прирост выручки составит 20 млн долларов США.

При этом цифровой налог составит 3% от R_2 – 9,78 млн долларов США.

Так, валовая прибыль от электронных услуг до введения цифрового налога в отношении российских пользователей составляла 225 млн долларов США (9% от 2,5 млрд долларов США). Следовательно, изменение в прибыли составит 4,3 млн долларов США

$$\pi_{\Delta} = (0,225 \times 1,0625 - 0,0978) - 0,225 = 0,043.$$

Таким образом, в результате введения цифрового налога потенциально ожидается рост показателя прибыли иностранной организации на 1,91%.

2) *Определим изменение в прибыли клиентов компании (российских отелей) по формуле (4)*

$$\begin{aligned} \pi_{\Delta cl} &= \frac{306}{0,15} \times (1 - 0,15) \times (1 - 0,1) - \\ &- \frac{306}{0,15} \times \{ [1 + (0,77 \times (0,16 \times 1 - 0,15))] \times \\ &\times [1 + (0,77 \times (0,16 \times 1 - 0,15) \times (-0,52))] \times (1 - 0,16) \times (1 - 0,1) \} = 12,1. \end{aligned}$$

Соответственно, уменьшение показателя валовой прибыли составит 12,1 млн долларов США.

3) *Определим изменение в затратах для конечного потребителя по формуле (5)*

$$\begin{aligned} E_{cus} &= 2,04 \times \{ [(0,77 \times (0,16 \times 1 - 0,15))] \times \\ &[1 + (0,77 \times (0,16 \times 1 - 0,15) \times (-0,52))] \} = 15,6. \end{aligned}$$

Соответственно, затраты для конечного потребителя вырастут на 15,6 млн долларов США.

Итоговые изменения в затратах всех участников потребления составят большее значение по сумме чем взимаемый цифровой налог, потому что в одном из возможных вариантов цифровые платформы могут увеличить комиссию в связи с введением цифрового налога, которая превосходит его размер. Налоговое бремя по цифровому налогу в итоге будет переложено на конечных потребителей, как это случается с косвенными налогами, а также на клиентов компании - субъектов малого и среднего предпринимательства.

Для российского малого и среднего предпринимательства (далее – МСП) весьма актуален вопрос использования онлайн-площадок для продвижения своих услуг и товаров (такие как, Google, Facebook и др.). МСП в большей степени извлекает выгоду из маркетинговых возможностей и снижения затрат при выходе на рынки путем использования цифровых платформ.

Когда налоговое бремя переносится на потребителей онлайн-услуг сектора B2B, как правило, это оказывает негативное влияние на корпоративных клиентов в других секторах экономики, а также на конечных потребителей различных видов товаров и услуг, как цифровых, так и нецифровых. Поскольку услуги цифровых площадок в значительной степени потребляются ТНК, которые ведут низкорентабельный бизнес и зачастую имеют ограниченные возможности для передачи налогового бремени на потребителей, именно эти компании могут пострадать в большей степени, рискуя своей рентабельностью и платежеспособностью. Для крупных технологических компаний проще «транслировать» свое налоговое бремя на своих клиентов – ТНК в связи с их ограниченными возможностями для ведения переговоров о стоимости услуг.

Следовательно, существует риск того, что *DST* еще больше изменят баланс конкуренции между крупными и мелкими фирмами в пользу первых.

Как введение DST повлияет на экономический рост страны и развитие инноваций?

Новые цифровые компании активно участвуют в развитии различных секторов экономики. Реальные экономические выгоды от Google, Facebook и др. компаний, использующих цифровые бизнес-модели, создаются не только там, где расположены эти компании. Выгоды создаются и там, где потребляются услуги и инновации - то есть в странах нахождения клиентов и пользователей таких компаний, в том числе, путем положительного влияния на занятость и личные доходы населения стран. Влияние *DST* может выразиться в уменьшении цифровой деловой активности компаний в странах, что повлияет на занятость и налоговые поступления от компаний, использующих цифровые технологии (например, МСП). Повлияет это также на налоговые поступления с личных доходов, полученных в цифровой индустрии и не только [146].

Следовательно, важно понять, действительно ли требуется в России отдельный *DST* в дополнение к НДС на цифровые операции и взамен налога

на прибыль от цифровых операций. Учитывая, что пользователи цифровых услуг вносят свой вклад в цепочку стоимости цифровых компаний, а, следовательно, обеспечивается экономический рост России как страны нахождения пользователей цифровых услуг, отдельный налог *DST* может оказать негативное влияние на такой рост.

Как будет устраняться многократное налогообложение?

Несомненно, что действие правил цифрового налога может привести к росту случаев многократного налогообложения одного и того же дохода. В такой ситуации возникает вопрос о возможностях иностранной компании, предоставляющей цифровые услуги, по компенсации затрат на несение новых налоговых обязательств. В ситуации отсутствия такой возможности иностранные организации будут поставлены в невыгодное положение по сравнению с местными компаниями, предоставляющие аналогичные услуги внутри страны, поскольку налоговая нагрузка последних окажется ниже. Данный вопрос был наглядно проанализирован в расчетах Кристины Димитропулу: в случае равных показателей выручки и расходов, а также налоговой ставки подоходного налога в стране резидентства компаний, возникает существенная разница между налоговыми обязательствами местной и иностранной компаний [91]. Ожидается, что государства, которые планируют внедрить цифровой налог в свои законодательства, могут быть не заинтересованы во введении мер, которые бы позволили устранить или хотя бы смягчить многократное налогообложение для иностранных организаций. Следовательно, риск многократного налогообложения при действии цифрового налога представляется небеспочвенным. Текущие версии предложений о цифровом налоге, особенности сложившихся международных отношений стран по вопросам налогообложения, а также научная литература не предлагает эффективных путей по минимизации последствий многократного налогообложения цифровым налогом. При этом очевидно, что введение налогов на оборот компаний без соответствующих механизмов по устранению или смягчению двойного налогообложения может негативным

образом сказаться на цифровых инновациях и глобальной эффективности производства.

Множественное налогообложение может возникать разным образом, в том числе оно будет различаться с учетом того, какой статус резидентства у организации. Если рассматривать компанию-резидента, то доходы от ее деятельности будут подлежать как налогу на прибыль, так и налогообложению цифровым налогом, действующими в стране ее резидентства, то есть доходы будут объектом налогообложения в составе двух налоговых баз. Если рассматривать компанию-нерезидента, у которой имеются пользователи в стране с правилами о цифровом налоге, то множественное налогообложение может возникать в следующих ситуациях:

– Когда у организации отсутствует постоянное представительство по месту нахождения пользователей («Ситуация А»), в России. Тогда в «Ситуации А» доход от цифровых услуг, возникающий как налоговый объект согласно концепции налогообложения по месту создания стоимости – в России, будет подлежать налогообложению DST, а также будет включен в налоговую базу по налогу на прибыль в стране резидентства компании. Таким образом на один и тот же доход будет претендовать страна резидентства и страна нахождения пользователей.

– Когда у организации есть постоянное представительство в России и доходы организации от предоставления цифровых услуг включаются в налоговую базу постоянного представительства по налогу на прибыль, при этом они также могут быть обложены как часть выручки в рамках цифрового налога дополнительно («Ситуация Б»). Тогда в «Ситуации Б» Россия будет облагать один и тот же доход, полученный постоянным представительством – в рамках налога на прибыль, и полученный организацией – нерезидентом Российской Федерации – в рамках DST.

Обращаясь к критериям Модельной Конвенции ОЭСР в отношении отнесения такого или иного налога к налогам на доходы и капитал, можно отметить, что характеристики налога не позволяют его относить к их перечню,

а скорее определяют его как налог с оборота [30]. Налоги с оборота не включены в перечень платежей, регулируемых СОИДН, следовательно ситуации возникновения двойного налогообложения вызванные налогом на цифровые услуги не могут быть разрешены с помощью применения СОИДН [102] и, как следствие, это ведет к увеличению количества налоговых споров относительно многократного налогового бремени. Таким образом, дополнение системы налогообложения таким новым налогом, который не лежит в основе существующих налогов, взимающихся с прибыли от предпринимательской деятельности (налог на прибыль), и с реализации товаров и услуг (НДС), позволит цифровому налогу выйти за рамки правил распределения налоговых полномочий между странами на доходы ТНК, которые установлены в текущих версиях заключенных СОИДН.

Тогда, для смягчения бремени двойного налогообложения в «Ситуации А» необходимо, чтобы в стране резидентства компании действовали соответствующие механизмы: вычет цифрового налога из налоговой базы по налогу на прибыль независимо от происхождения такого налога. (как это было, например, предусмотрено Директивой ЕС о цифровом налоге). В то же время, для регулирования ситуаций двойного налогообложения в «Ситуации Б» целесообразно должен быть предусмотрен вычет национального цифрового налога из налоговой базы по налогу на прибыль, сформированной в таких юрисдикциях (например, в Великобритании действует такой механизм [154]), чтобы решить проблему многократного налогообложения для резидентных и нерезидентных организаций. Однако предложенные подходы используются не всеми странами, внедрившими или рассматривающие к внедрению цифрового налога (например, в проекте закона о цифровом налоге в Италии отсутствуют какие-либо положения по устранению двойного налогообложения [148]).

Использование механизма вычета цифрового налога из налоговой базы по налогу на прибыль не позволяет устранять многократное налогообложение полученной ТНК прибыли в полном объеме, так как налоговое обязательство

по цифровому налогу не засчитывается против налогового обязательства по налогу на прибыль (как это происходит при использовании механизма «налогового кредита»). Следовательно, зачет только способен смягчить размер многократного налогообложения, и не достигает его полного устранения.

Как будет осуществляться налоговое администрирование цифрового налога?

Что касается вопросов администрирования *DST* в случае признания целесообразности его введения в России, отметим следующее. Российские налоговые органы уже обладают определенным опытом администрирования иностранных компаний – плательщиков НДС на цифровые услуги в ситуации их добровольной постановки на налоговый учет в России. Именно такая модель администрирования может использоваться для целей *DST*, поскольку данные о пользователях и источниках дохода цифровой компании известны только ей самой. При этом целесообразным представляется установление «ответственного налогоплательщика» в отношении группы родственных иностранных компаний, которым может являться лицо, уже состоящее на учете в целях НДС. Решением проблемы администрирования в части сведений о рынках сбыта и доходах цифровой компании может стать международный обмен данными об операциях ТНК страновой отчетности (с англ. Country-by-Country reporting), в которых раскрываются финансовые показатели компаний в разрезе стран их присутствия. Однако текущий формат отчета не предполагает раскрытия информации о пользователях, что не позволит осуществлять должный налоговый контроль.

О чем свидетельствует практика введения цифрового налога в других странах?

Некоторые из стран, которые уже ввели цифровые налоги, прогнозировали бюджетные поступления от такого налога и опубликовали их на официальных ресурсах налоговых администраций, краткая информация о таких прогнозах представлена в таблице 6. Из данных, представленных ниже,

можно оценить, что подобная мера является привлекательной для налоговой политики государства: несмотря на то, что прогнозируемые значения составляют всего 0,3-1,6% налоговых поступлений от налога на прибыль организаций, тем не менее он выступает дополнительным источником бюджетных доходов.

Таблица 6 - Прогнозные налоговые доходы европейских стран от введения правил цифрового налога

В миллионах евро

| Государство | Прогнозные налоговые доходы | | | | |
|----------------|-----------------------------|-------|-------|-------|-------|
| | 1 год | 2 год | 3 год | 4 год | 5 год |
| Великобритания | 80 | 330 | 460 | 505 | 490 |
| Австрия | 25 | 28 | 31 | 34 | - |
| Франция | 500 | - | - | - | - |
| Италия | 150 | 600 | 600 | - | - |
| Испания | 1200 | - | - | - | - |

Источник: составлено автором.

Однако, после давления со стороны США, в том числе проведенных официальных расследований в отношении таких налогов, вышеуказанные страны договорились о соглашении о временном характере действия настоящего налога и его отмены при введении правил Унифицированного подхода ОЭСР [59].

Поскольку работа над новым подходом к налогообложению ТНК со стороны ОЭСР должна быть завершена в 2023 году, представляется несвоевременным направлять административные и бюджетные ресурсы на осуществление разработки и внедрения правил цифрового налога в Российской Федерации.

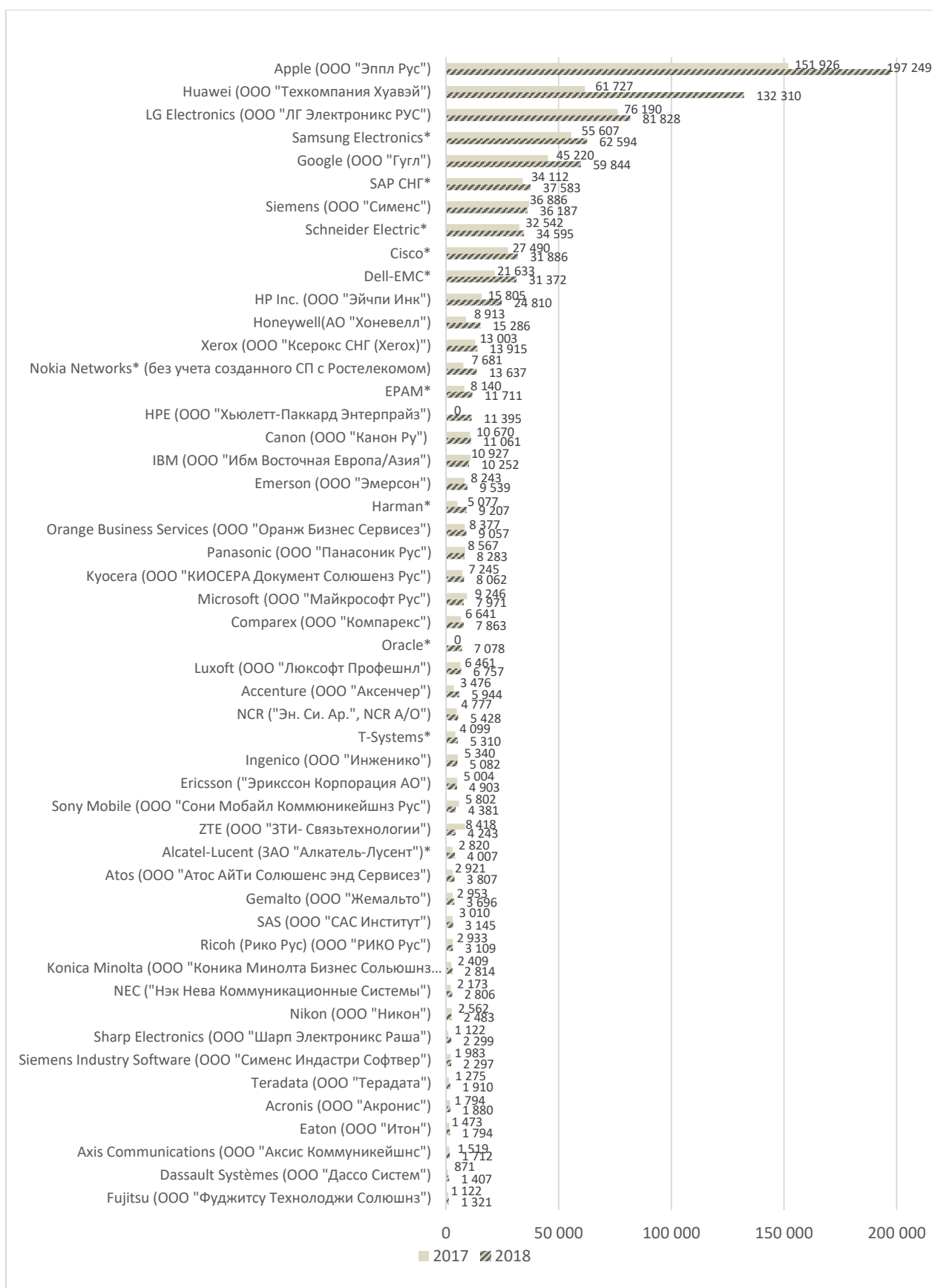
Таким образом, проведенная качественная оценка правил цифрового налога свидетельствует о том, что эта мера не отвечает задачам налоговой политики Российской Федерации, поскольку противоречит задачам

стимулирования инвестиционной активности. В частности инициатива о цифровом налоге может противоречить стимулированию развития МСП, поддержки субъектов малого и среднего бизнеса [6]: в то время как целый комплекс льгот (в том числе «налоговый маневр») для ИТ-компаний в России должен компенсировать увеличение налоговой нагрузки, МСП других секторов ограничены в таких инструментах налогового стимулирования. Введение цифрового налога, оправданного необходимостью реализации принципов недискриминации субъектов предпринимательской деятельности и необходимостью увеличения доходной части бюджетов Российской Федерации, способно оказать обратное влияние за счет косвенной природы настоящего налога. Проблемы налогообложения ТНК, использующих цифровые бизнес-модели должны решаться за счет реформирования правил прямого налогообложения. В то же время, в случае его введения в настоящем параграфе предлагаются меры для смягчения негативных последствий его влияния.

3.2 Моделирование и прогнозирование перераспределения доходов между юрисдикциями в рамках предложения ОЭСР

В условиях роста присутствия иностранных компаний – цифровых гигантов на российском рынке, улучшения показателей их деятельности, предлагаемый ОЭСР Унифицированный подход принципиально позволит России претендовать на прибыль ТНК, сгенерированную с участием отечественных пользователей.

Статистические данные, приведенные на рисунке 10, свидетельствуют о положительной динамике показателей выручки иностранных технологичных компаний в России за 2017-2018 годы. При этом следует отметить, что на протяжении длительного времени некоторые компании вели свой бизнес без юридических лиц, зарегистрированных в России. Ситуация стала меняться в связи с принятым «законом о приземлении».



Источник: составлено автором по данным [35].

Рисунок 10 - Выручка российских подразделений иностранных ИТ-компаний
(в млн рублей)

Представленные данные о выручке иностранных компаний, задействованных в электронной коммерции, потенциально отражают выручку от продаж продуктов (таких как, мобильные телефоны и иная электронная продукция, например, в случае Apple, Huawei, Microsoft), но могут не включать доходы от услуг этих компаний (таких как, подписка на музыку и приложения в случае Apple и услуги облачного хранения в случае Google, Microsoft), поскольку, как правило, поставщиками таких услуг выступают иностранные компании групп. Распределение «сверхнормальной» прибыли в рамках предложенного ОЭСР подхода приведет к тому, что часть прибыли, от указанных услуг, будет подлежать налогообложению в России, поскольку они приобретаются российскими пользователями, что создает дополнительное налогооблагаемое присутствие группы компаний в России.

Так, например, можно упрощенно смоделировать, выручка ТНК от оказания услуг российским пользователям по формуле (6)

$$R_{rs} = \frac{R_{rg} \times R_{gs}}{R_{gg}} , \quad (6)$$

где R_{rs} – выручка от услуг в России;

R_{rg} – выручка от продукции в России;

R_{gs} – глобальная выручка от услуг;

R_{gg} – глобальная выручка от продукции.

Тогда на примере компании Apple, выручка, полученная от оказания услуг российским пользователям, могла бы составить следующую величину по показателям деятельности за 2018 отчетный год [120] согласно формуле (6)

$$R_{rs} = \frac{3000 \times 9981}{52919} = 566 \text{ млн долларов США } (\approx 41318 \text{ млн рублей}).$$

Вместе с тем, скорее всего данный показатель выступает минимальным значением, поскольку продажи продуктов Apple также могут осуществляться через дистрибьютеров в России. Однако, также нужно учитывать, что не вся прибыль с такой выручки будет подлежать налогообложению в России, а только ее часть, которая представлена «сверхнормальной» прибылью, то есть той прибылью, которая остается после превышения «нормальной» прибыли, порог для которой планируется на уровне 25%, и после распределения прибыли между такими факторами как нематериальные активы, капитал и соответствующие риски [65].

Следовательно, новый подход к налогообложению прибыли компаний позволит привлечь дополнительные налоговые доходы для Российского бюджета. Однако налоговым риском для России может стать отсутствие прогноза в отношении предложения ОЭСР, который позволил бы оценить налоговую привлекательность реализации данных правил для целей налоговой политики страны.

Если же говорить об официальном прогнозе, то в 2020 году ОЭСР предпринималась попытка предварительного экономического анализа потенциального воздействия на перераспределение налоговых доходов стран Унифицированного подхода и были опубликованы соответствующие результаты. Основная цель этого анализа состояла в предоставлении информации для Рабочей группы стран BEPS, которую можно было бы использовать в процессе переговоров по предложению ОЭСР.

Данные по отдельным странам не были официально разглашены, однако налоговым органам, направившим запрос, они были предоставлены на «конфиденциальной и двусторонней основе» и исключительно по стране, представителями которой они являются, а не все данные или вся эмпирическая работа с полученными результатами. Такой подход, вероятно, был обусловлен необходимостью снизить политическое давление в отношении предлагаемых правил. Странам также были предоставлены «инструменты оценки доходов», с помощью которых налоговые органы могли варьировать показатели,

подлежащие соглашению и «оценивать влияние на налоговые поступления в своей юрисдикции» [69, с. 121].

Проведенный ОЭСР анализ охватывал данные из более чем 200 юрисдикций, включая все 137 членов Рабочей группы стран BEPS и большое количество развивающихся стран, а также более 27 тысяч групп многонациональных компаний. Предварительный анализ опирался на источники данных макро- и микроуровня. Полученные результаты в предварительном анализе носили иллюстративный характер и не могли предопределить решения, которые должны быть приняты Рабочей группой стран BEPS, поскольку: во-первых, на момент проведения анализа отсутствовали соглашения в отношении принципиальных параметров (например, пороговые значения, проценты перераспределен и другие отдельные элементы) предложения; а во-вторых точные данные для проведения такой оценки краткосрочных, а тем более долгосрочных прогнозов не находились в общественном доступе или расположении налоговых администраций на момент проведения оценки (для прогноза ОЭСР использовались данные станových отчетов за 2016 год, которые были доступны только в отношении 26 юрисдикций).

Результаты оценки воздействия были предложены на уровне групп стран (то есть с низким, средним и высоким доходом) и могут быть обобщены следующим образом:

- Прогнозируется рост общемировых налоговых поступлений от обоих предложений (не только Pillar 1, но и Pillar 2) в размере 4 процентов (то есть 100 млрд долларов США).

- Большинство юрисдикций должны получить небольшие налоговые поступления в связи с реализацией Pillar 1, поскольку происходит трансфер налоговых прав от юрисдикций с низкими налогами к юрисдикциям с более высокими налогами. Страны с низким и средним уровнем доходов (с ВВП на душу населения ниже 12 000 долларов США), как ожидается, выиграют относительно больше, чем страны с высоким уровнем дохода

(с ВВП на душу населения выше 12 000 долларов США). В 2020 году ВВП на душу населения в России составлял 11 787 долларов США, а в 2021 году – 12 123 долларов США [137], в связи с этим можно в большей степени отнести страну к категории стран с наименьшим «выигрышем» от предложения на перспективу экономического роста в плановом периоде.

– Ожидается, что «инвестиционные центры» потеряют (некоторые) налоговые поступления, Россия не относится к категории таких стран.

– Реформа, включающая Pillar 1 и Pillar 2, должна привести к «значительному» сокращению перемещения прибыли.

– Кроме того, более половины прибыли, перераспределенной по Сумме А, будет получено от 100 крупнейших ТНК.

Несмотря на то, что анализ показывает, что влияние как для стран, так и для компаний может быть существенным, необходимо учитывать, что поскольку анализ основан на множестве допущений и агрегированных данных очень высокого уровня (в основном относящихся к 2016 году), фактическое влияние на отдельные страны и компании, вероятно, будет отличаться. Кроме того, необходимо принимать во внимание следующие факторы:

– Анализ исходил из допущения, что во всех юрисдикциях есть по крайней мере 65 ТНК [69, с. 73], однако некоторые юрисдикции настолько малы, что нет доказательств того, что в этих юрисдикциях есть ТНК, действующие в достаточном объеме продаж для данного предложения на рынках сбыта других юрисдикций.

– Сумма В, предлагаемый минимальный уровень налогообложения в отношении базовых функций маркетинга и дистрибуции, не учитывалась при проведенном анализе;

– Полученные результаты основываются на перераспределении 20% «сверхнормальной» прибыли, в то время как текущая версия предложения использует 25%.

ОЭСР выразило свою позицию о том, что дальнейший экономический анализ предложения не планируется. В то время как отсутствие оценки воздействия предложения на распределение налоговых доходов между странами может стать серьезной проблемой для планирования налоговых поступлений стран.

Так как поскольку многие основополагающие компоненты Pillar1, а именно показатели рентабельности организаций, на которых будет распространяться настоящее правило, а также процент распределения «сверхнормальной» прибыли, согласованы между странами, то представляется важным оценить влияние предложенного ОЭСР решения проблем цифровой экономики. В связи с этим предлагается следующая модель прогнозирования налоговых доходов от Унифицированного подхода с учетом уточненных параметров предложения ОЭСР.

Количественная оценка Унифицированного подхода будет сфокусирована на так называемой «Сумме А» — сумме доходов ТНК, превышающих согласованный порог, на которые государство пользователей получит право на налогообложение. Из-за ограниченности данных потенциальное влияние двух других элементов Pillar 1: Сумма В и улучшенные процессы налоговой определенности – не представляется возможным проанализировать.

Чтобы определить ТНК, доходы которых будут потенциально перераспределяться в рамках Pillar 1, был проведен поиск в рейтинге компаний Fortune 500, где содержится информация о финансовых показателях крупнейших ТНК мира. Из настоящего рейтинга удалось выявить ТНК с доходами, превышающими 20 млрд евро, и операционной маржой более 10%, за исключением компаний горнодобывающего и финансового секторов. Анализ был сосредоточен на 2021 финансовом году, в связи с чем возможны искажения, вызванные пандемией COVID-19.

Выборка компаний представлена в таблице 7.

Таблица 7 - Выборка компаний для Pillar 1

В миллионах долларов США

| Название компании | Страна | R | π | Тип дохода | Доход из РФ | Прибыль/Выручка | d | T |
|------------------------|-------------|--------|-------|------------|-------------|-----------------|-------|-------|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| Apple | USA | 274515 | 57411 | ADS | да | 0,209136 | 0,025 | 64,59 |
| Berkshire Hathaway | USA | 245510 | 42521 | - | нет | 0,173195 | 0,028 | 53,58 |
| Samsung Electronics | South Korea | 200734 | 22116 | Др | да | 0,110177 | 0,028 | 27,87 |
| Alphabet | USA | 182527 | 40269 | ADS | да | 0,220619 | 0,025 | 45,30 |
| Microsoft | USA | 143015 | 44281 | ADS | да | 0,309625 | 0,025 | 49,82 |
| Verizon Communications | USA | 128292 | 17801 | - | нет | 0,138754 | 0,028 | 22,43 |
| Alibaba Group Holding | China | 105866 | 22224 | ADS | да | 0,209926 | 0,025 | 25,00 |
| Comcast | USA | 103564 | 10534 | - | нет | 0,101715 | 0,028 | 13,27 |
| Nestlé | Switzerland | 89853 | 13031 | Др | да | 0,145027 | 0,028 | 16,42 |
| Facebook | USA | 85965 | 29146 | ADS | да | 0,339045 | 0,025 | 32,79 |
| Sony | Japan | 84893 | 11054 | Др | да | 0,130206 | 0,028 | 13,93 |
| Johnson & Johnson | USA | 82584 | 14714 | Др | да | 0,17817 | 0,028 | 18,54 |
| Tesco | Britain | 81248 | 7948 | - | нет | 0,097829 | 0,028 | 10,01 |
| Intel | USA | 77867 | 20899 | ADS | да | 0,268394 | 0,025 | 23,51 |
| Procter & Gamble | USA | 70950 | 13027 | Др | да | 0,183608 | 0,028 | 16,41 |
| Roche Group | Switzerland | 64285 | 15229 | Др | да | 0,236895 | 0,028 | 19,19 |
| Unilever | Britain | 57797 | 6359 | Др | да | 0,110027 | 0,028 | 8,01 |
| KDDI | Japan | 50115 | 6146 | ADS | да | 0,122632 | 0,025 | 6,91 |
| Novartis | Switzerland | 49898 | 8072 | Др | да | 0,16177 | 0,028 | 10,17 |
| Cisco Systems | USA | 49301 | 11214 | Др | да | 0,22746 | 0,028 | 14,13 |
| Orange | France | 48165 | 5494 | ADS | да | 0,114076 | 0,028 | 6,92 |
| Merck | USA | 47994 | 7067 | Др | да | 0,147248 | 0,028 | 8,90 |
| AbbVie | USA | 45804 | 4616 | Др | да | 0,100777 | 0,028 | 5,82 |
| TSMC | Taiwan | 45478 | 17344 | Др | да | 0,381364 | 0,028 | 21,85 |
| Sanofi | France | 42580 | 14031 | Др | да | 0,329525 | 0,028 | 17,68 |
| Pfizer | USA | 41908 | 9616 | Др | да | 0,229455 | 0,028 | 12,12 |
| ThyssenKrupp | Germany | 39659 | 10725 | Др | да | 0,270434 | 0,028 | 13,51 |
| Oracle | USA | 39068 | 10135 | ADS | да | 0,259419 | 0,025 | 11,40 |
| Abbott Laboratories | USA | 34608 | 4495 | Др | да | 0,129883 | 0,028 | 5,66 |
| CK Hutchison Holdings | China | 34347 | 3758 | ADS | да | 0,109398 | 0,025 | 4,23 |

Продолжение таблицы 7

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
|-----------------------------|-------------|-------|------|-----|-----|----------|-------|-------|
| Sunac China Holdings | China | 33418 | 5166 | - | нет | 0,15458 | 0,028 | 6,51 |
| British American Tobacco | Britain | 33058 | 8208 | Др | да | 0,248294 | 0,028 | 10,34 |
| Coca-Cola | USA | 33014 | 7747 | Др | да | 0,234658 | 0,028 | 9,76 |
| Honeywell International | USA | 32637 | 4779 | Др | да | 0,146429 | 0,028 | 6,02 |
| Thermo Fisher Scientific | USA | 32218 | 6375 | ADS | да | 0,197871 | 0,025 | 7,17 |
| 3M | USA | 32184 | 5384 | Др | да | 0,167288 | 0,028 | 6,78 |
| L'Oréal | France | 31896 | 4060 | Др | да | 0,1273 | 0,028 | 5,12 |
| SAP | Germany | 31150 | 5863 | ADS | да | 0,1882 | 0,025 | 6,60 |
| Takeda Pharmaceutical | Japan | 30166 | 3547 | Др | да | 0,117581 | 0,028 | 4,47 |
| ABB | Switzerland | 30142 | 5146 | Др | да | 0,170725 | 0,028 | 6,48 |
| Medtronic | Ireland | 28913 | 4789 | Др | да | 0,165635 | 0,028 | 6,03 |
| Philip Morris International | USA | 28694 | 8056 | Др | да | 0,280756 | 0,028 | 10,15 |
| SK Hynix | South Korea | 27041 | 4031 | Др | да | 0,149062 | 0,028 | 5,08 |
| Longfor Group Holdings | China | 26746 | 2899 | - | нет | 0,108383 | 0,028 | 3,65 |
| AstraZeneca | Britain | 26617 | 3196 | Др | да | 0,120074 | 0,028 | 4,03 |
| Mondelez International | USA | 26581 | 3555 | Др | да | 0,133742 | 0,028 | 4,48 |
| ViacomCBS | USA | 26186 | 2422 | ADS | да | 0,092492 | 0,025 | 2,72 |
| Amgen | USA | 25424 | 7264 | Др | да | 0,285714 | 0,028 | 9,15 |
| Netflix | USA | 24996 | 2761 | ADS | да | 0,110473 | 0,025 | 3,11 |
| Gree Electric Appliances | China | 24710 | 3214 | Др | да | 0,130062 | 0,028 | 4,05 |

Источник: составлено автором по данным [131].

Для расчета ожидаемых налоговых поступлений в бюджет Российской Федерации предлагается модель, определенная формулой (7)

$$T = (\pi_{gl} \times Rd) \times (d \times \tau), \quad (7)$$

где T – налоговые поступления;

π_{gl} – глобальная «сверхнормальная» прибыль;

Rd – процент перераспределения (согласно текущей версии предложения ОЭСР – 25%);

d – доля России в глобальных доходах, предлагается использовать;

$\tau = 0,2$ – применимая ставка налога на прибыль в России.

Для показателя d предлагается использовать: $d_{ads} = 0,025$, если деятельность относится к поставке автоматизированных цифровых услуг; $d_i = 0,028$, если деятельность не относится к поставке автоматизированных цифровых услуг;

Для настоящей модели необходимо учитывать следующие допущения. Параметр π_{gl} определяется как совокупная прибыль выше порога рентабельности 10% для всех ТНК, за исключением финансовых, нефтяных и горнодобывающих компаний. Показатель может быть занижен или завышен, поскольку рассматриваемые ТНК в разной степени обслуживают рынки сбыта.

Показатель d отражает процент распределения «сверхнормальной» прибыли пропорционально доле глобальных продаж ТНК, которые осуществляются в этой стране. Эта доля была рассчитана на основе показателей продаж ТНК по направлениям для двух групп видов деятельности: автоматизированные цифровые услуги и другие виды деятельности. Для корпораций, предоставляющих ADS, использовался подход, основанный на количестве интернет-пользователей в стране. Для других видов деятельности для оценки этой доли использовался косвенный показатель, основанный на потреблении домохозяйств государства:

Для ADS, долю российских пользователей можно определить с помощью формулы (8)

$$d_{ads} = \frac{QU_R}{QU_w} , \quad (8)$$

где d_{ads} – доля России в глобальных доходах, если деятельность относится к поставке автоматизированных цифровых услуг;

QU_R – количество интернет-пользователей в России;

QU_w – количество интернет-пользователей в мире.

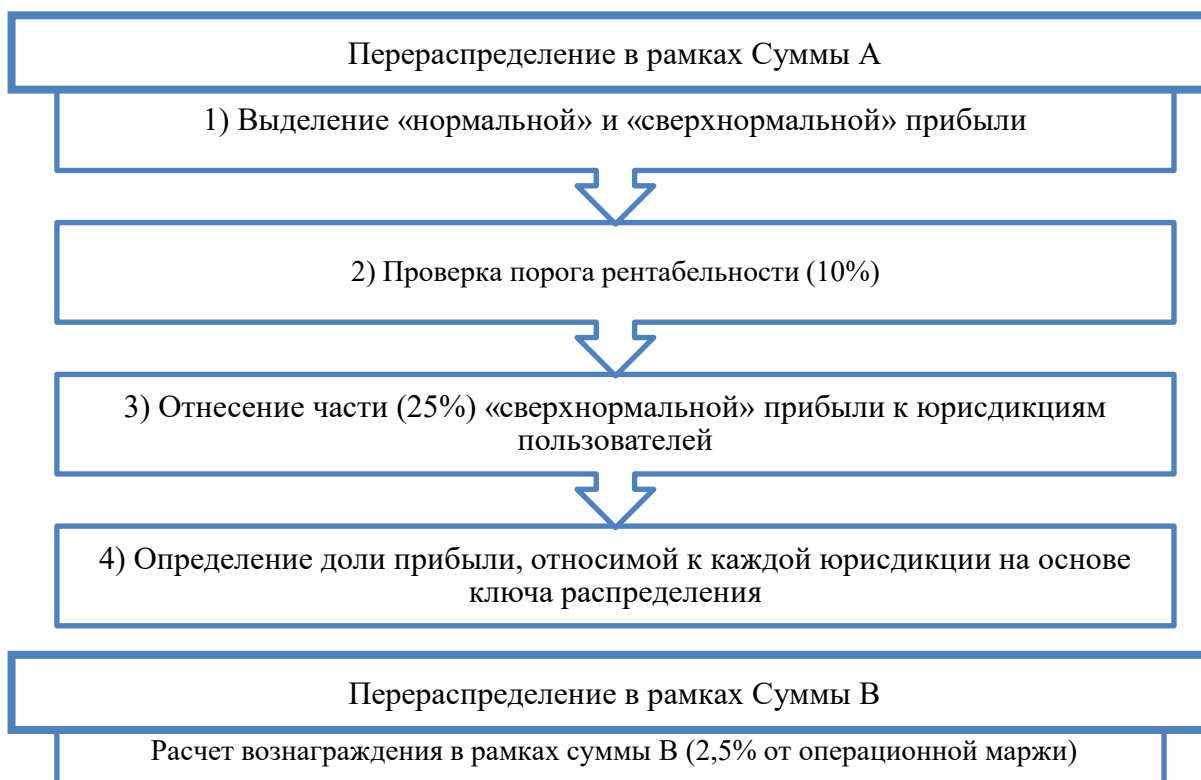
Соответственно, этот показатель составит 2,5% (при значениях 18 млн пользователей в России и 4,54 млрд пользователей в мире).

Для других видов деятельности потребительское поведение характеризует траты на товары и услуги, доля России в них составляет 2,8% (d_i) [36].

Предложенная модель позволила установить, что ожидаемые налоговые поступления для российского бюджета на первом этапе реализации предложения ОЭСР должны составить 722 млн долларов США (50 млрд рублей). Ожидается, что показатель, полученный в результате предложенной модели, может быть завышен, поскольку не принимает во внимание предложенное ОЭСР правило, согласно которому страны будут получать только долю глобальной прибыли ТНК, если такие ТНК сгенерировали доход не менее 1 млн евро на своих территориях.

В то же время в случае адаптации налоговой системы к налогообложению доходов цифровых компаний путем внедрения Унифицированного подхода ожидается структурное изменение обязательств налогоплательщиков.

Для оценки таких изменений предлагается использовать следующий подход, в основу которого положены эмпирические данные о гипотетической компании «Альфа». Штаб-квартира компании «Альфа» зарегистрирована в стране 1, у компании имеется офис, выполняющий функции маркетинга и дистрибьюции в стране 2 и отсутствует какое-либо физическое присутствие (в виде офиса, постоянного места работы сотрудников и т.д.) в стране 3, но эта страна также является страной сбыта продукции. Выручка группы составляет 25 млрд долларов США, а ее прибыль 8 млрд долларов США. Допустим, что в отсутствие правил Pillar 1 налоговая база компании распределяется как: 7,5 млрд долларов США в страну 1 и 0,5 млрд долларов США в страну 2 (к стране 3 не относится какой-либо процент налоговой базы). Теперь определим как эти соотношения изменят правила Унифицированного подхода согласно поэтапному подходу, представленному на рисунке 11.



Источник: составлено автором.

Рисунок 11 – Подход к оценке перераспределения налоговой базы в рамках Pillar 1

На первом этапе необходимо выделить «нормальную» и «сверхнормальную» прибыль. Для начала определим уровень рентабельности компании по формуле (9)

$$P = \frac{\pi}{R}, \quad (9)$$

где P – рентабельность;

π – прибыль компании;

R – выручка компании.

Подставив значения для компании «Альфа» получим

$$R = \frac{8}{25} = 32\%.$$

Вывод: $32\% > 10\%$, следовательно порог рентабельности пройден. Тогда «Нормальная» прибыль определяется по формуле (10)

$$\pi_n = R \times P. \quad (10)$$

Для компании «Альфа» она составит 2,5 млрд долларов США

$$\pi_n = 25 \times 10\% = 2,5.$$

Эта налоговая база не должна быть подвержена изменениям по правилам Суммы А, однако она может быть подвержена изменениям в рамках Суммы В (как показано, на четвертом этапе расчетов ниже)

Следовательно «Сверхнормальная» прибыль будет определена по формуле (11)

$$\pi_s = \pi - R \times P. \quad (11)$$

«Сверхнормальная» прибыль компании «Альфа» по формуле (11) равна 5,5 млрд долларов США

$$\pi_s = 8 - 25 \times 10\% = 5,5.$$

На втором этапе необходимо отделить часть (25% согласно текущей версии предложения) «сверхнормальной» прибыли к юрисдикциям пользователей.

«Сверхнормальная» прибыль, относимая к юрисдикциям пользователей, определяется по формуле (12)

$$\pi_{sj} = \pi_s \times 25\%. \quad (12)$$

«Сверхнормальная» прибыль компании «Альфа», относимая к юрисдикциям пользователей по формуле (12), равна 1,375 млрд долларов США

$$\pi_{sj} = 5,5 \times 25\% = 1,375.$$

На третьем этапе необходимо определить, какая часть «сверхнормальной» прибыли будет относиться к конкретной юрисдикции по

формуле (13) с заданным ключом распределения (продажи местным пользователям продукции)

$$\pi_j = \frac{\pi_s \times R_j}{R}, \quad (13)$$

где π – прибыль компании, относимая к отдельной юрисдикции;

R_j – выручка компании, полученная в отдельной юрисдикции.

Если допустить, что выручка, полученная от юрисдикций нахождения пользователей услуг/продукции ТНК с использованием концепции налогообложения по месту создания стоимости, составила для Юрисдикции 1 – 0; Юрисдикции 2 – 16 млрд долларов США; для Юрисдикции 3 – 9 млрд долларов США, то относимая прибыль к этим странам с использованием формулы (13) составит

$$\pi_{j1} = 0,$$

$$\pi_{j2} = \frac{1,375 \times 16}{25} = 0,88 \text{ млрд долларов США},$$

$$\pi_{j3} = \frac{1,375 \times 9}{25} = 0,495 \text{ млрд долларов США}.$$

На четвертом этапе может быть отдельно рассмотрен расчет Суммы В. Если предложение будет предусматривать фиксированный процент перераспределения, и допустим, что он составляет 2,5% от операционной маржи, то вознаграждение в рамках Суммы В для Юрисдикции 2 определяется по формуле (14)

$$\sum_B = P \times \pi, \quad (14)$$

где \sum_B – вознаграждение по Сумме В;

λ – процент перераспределения;

π – прибыль.

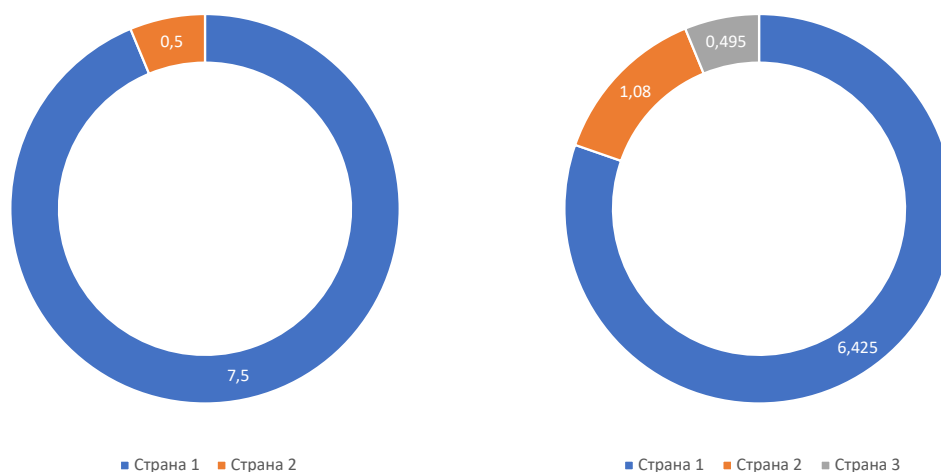
Примечание – Среднее значение показателя операционной рентабельности согласно статистическим данным, приведенным в аналитическом отчете компании KPMG [153].

Следовательно, вознаграждение в рамках Суммы В для Юрисдикции 2 в отношении организации «Альфа» составит 0,2 млрд долларов США

$$\Sigma_B = 2,5\% \times 8 = 0,2.$$

В результате, оставшаяся нормальная прибыль компании «Альфа» составит 2,4 млрд долларов США и может также подлежать перераспределению в рамках Суммы С.

Результаты переструктурирования налоговой базы гипотетической компании «Альфа» в рамках введения высокоцифровизированного бизнеса в трех юрисдикциях без учета возможностей Суммы С в сравнении с первоначальным сценарием (без Унифицированного подхода) представлены на рисунке 12.



Источник: составлено автором.

Рисунок 12 – Изменение структуры налоговой базы компании при реализации Pillar 1

Предложенный подход может использоваться налогоплательщиками для предварительной оценки влияния Pillar 1 на структуру налоговой базы в разрезе стран ведения деятельности компаний, а также при мероприятиях планирования и прогнозирования налоговых поступлений, осуществляемых государственными органами Российской Федерации.

Таким образом, в рамках Главы 3 с использованием методов экономического анализа и экономико-математического моделирования предложены:

- результаты качественной оценки экономических рисков государства, связанные с введением косвенного цифрового налога с целью установления целесообразности его введения в Российской Федерации;
- авторская формула и модель расчета прогноза дополнительных налоговых доходов бюджета Российской Федерации в условиях совершенствования механизмов налогообложения доходов ТНК путем реализации предложения ОЭСР об Унифицированном подходе;
- авторский подход к оценке переструктурирования налоговой базы ТНК между юрисдикциями после введения предложения ОЭСР о налогообложении «сверхнормальной» прибыли трансграничных компаний в юрисдикциях сбыта.

Заключение

Соответствуя поставленной цели исследования, автором были развиты теоретические положения о цифровизации хозяйственной деятельности ТНК, и установлено как цифровизация бросает вызов существующим основам и принципам международного налогообложения.

Существующая система международного налогообложения строится на фундаментальных допущениях, что: 1) транзакции (поставка товаров, работ, услуг) между субъектами предпринимательской деятельности и их клиентами носят физический характер, для чего; 2) необходимо наличие физического места деятельности, где формируется доход и; 3) который подлежит распределению для целей налогообложения между страной источника дохода и страной резидентства налогоплательщика. Между тем, эти допущения не подтверждаются в условиях цифровой экономики, которую определяют безграничность, неосязаемость и беспрецедентная зависимость от НМА, массовое использование данных (значительная доля которых представлена персональными данными) и широкое распространение бизнес-моделей, извлекающих ценность из внешних эффектов (путем использования пользовательских данных, сетевых эффектов, пользовательского вклада).

Исследование демонстрирует как устаревшие правила «налоговой связи» и источника дохода, которые предполагают физическое присутствие для ведения предпринимательской деятельности, не являются эффективными инструментами в свете распространения практики использования цифровых бизнес-моделей. Неадаптивность правил к современным вызовам приводит к финансовым последствиям, в том числе низкой эффективной ставки налогообложения у цифровых гигантов, достигнутой в результате приемов международного налогового планирования, и недополучения странами налоговых доходов в свете отсутствия норм и механизмов, позволяющих такие доходы облагать в странах пользователей, участвующих в создании стоимости продукта. Это привело к пониманию, что цепочка создания

стоимости для таких бизнес-моделей претерпела существенные изменения и ее участники справедливо притягивают налоговую базу в страны, где ТНК осуществляют продажи даже в отсутствие физического присутствия.

В целях формирования теоретической базы, необходимой для совершенствования инструментов и механизмов налогообложения доходов ТНК в диссертационном исследовании выделены характерные черты цифровой экономики и классифицированы цифровые бизнес-модели. Первым типом будет являться электронная коммерция, для которой характерна традиционная модель прямых продаж с использованием ИКТ. Второй тип цифровых бизнес-моделей основывается на многосторонних отношениях в рамках деятельности платформы. Платформа создает ценность, сопоставляя конечных пользователей, например водителей и пассажиров, чтобы пассажиры могли совершить поездку, а водители получить вознаграждение. Основываясь на данной классификации, можно проследить различия цепочки создания стоимости: сетевые эффекты и пользовательские данные как способы создания стоимости характерны для них обоих, в то же время пользовательский вклад наблюдается только на многосторонних платформах. Сделан вывод о необходимости реформирования существующих правил с учетом требований концепции создания стоимости. Однако, реформирование правил налогообложения с учетом концепции создания стоимости должно исключать ограждение круга налогоплательщиков, на которые нацелены измененные правила поскольку цифровизация оказывает значительное влияние в том числе на традиционные бизнес-модели.

В работе раскрываются проблемы существующей международной налоговой системы и предлагается их классификация, что формирует основу для решения научной задачи о направлении совершенствования правил налогообложения.

Сделан вывод, что первоочередное внимание должно быть отведено малоэффективным в условиях цифровой экономики принципам налогообложения, а не проблемам агрессивного налогового планирования.

Проведенный анализ предлагаемых в научной литературе и содержащихся в законодательстве ряда стран специальных правил налогообложения, направленных на решение проблем цифровой экономики позволил установить их недостатки и неэффективность. При этом в части правил постоянного представительства дана оценка правилам распределения налоговых доходов.

Дальнейшая логика поиска результативного решения проблем цифровой экономики реализована через анализ потенциального эффекта от введения правил цифрового налога и Унифицированного подхода.

В диссертационном исследовании проведен анализ правил цифрового налога, предложенных на уровне отдельных стран. Установлено, что были предприняты попытки по устранению некоторых недостатков правил цифрового налога. При этом не была дана качественная оценка предложению о цифровом налоге. Авторский подход к оценке предложения о цифровом налоге включает категории, по которым необходимо производить анализ на предмет целесообразности введения такого инструмента налогообложения, как цифровой налог:

- 1) перенос налогового бремени по *DST*;
- 2) влияние *DST* на малый и средний бизнес России;
- 3) влияние *DST* на экономический рост страны и развитие инноваций;
- 4) возможности устранения многократного налогообложения;
- 5) особенности налогового администрирование цифрового налога;
- 6) предварительные результаты практики введения цифрового налога в других странах.

Необходимость качественной оценки правил цифрового налога по каждой из предложенных категорий обусловлена высокой степенью неопределенности последствий его введения в силу косвенной природы налога. В совокупности предложенные категории позволяют определить целесообразность введения цифрового налога в России.

В результате проведения качественной оценки установлено отсутствие достаточных предпосылок для необходимости введения косвенного цифрового налога, а также обнаружен ряд весьма вероятных неблагоприятных последствий для Российской экономики. Предложенная методика оценки переноса налогового бремени на клиентов платформы и конечных потребителей, позволила установить, что допустимым сценарием является, что все налоговое бремя по цифровому налогу будет перенесено на отечественных налогоплательщиков в силу косвенной природы цифрового налога.

В результате анализа правил цифрового налога нашла подтверждение гипотеза о необходимости реформирования правил налогообложения ТНК путем совершенствования правил прямого налогообложения. Такой подход может быть осуществлен в случае реализации многостороннего соглашения об Унифицированном подходе, предложенном ОЭСР. Установлено, что текущая версия правил не позволяет охватить достаточную налоговую базу для перераспределения между странами, в связи с чем предложены рекомендации по модификации правил.

Особое внимание уделено прогнозированию налоговых доходов для Российского бюджета и последствий для налогоплательщиков в случае реализации правил об Унифицированном подходе. В рамках этого направления были получены следующие основные научные результаты:

- 1) Для оценки недопоступающих налоговых доходов от иностранных компаний, присутствующих на рынке России без физического места ведения деятельности, предложена авторская формула, позволяющая определить выручку, генерируемую цифровыми иностранными компаниями с территории Российской Федерации.

- 2) Предложенная модель расчета прогноза дополнительных налоговых доходов бюджета Российской Федерации от внедрения Унифицированного подхода позволила оценить налоговые поступления для бюджетов Российской Федерации на первом этапе реализации предложения.

3) В части оценки влияния предложения ОЭСР о налогообложении «сверхнормальной» прибыли трансграничных компаний в юрисдикциях сбыта на структуру налоговой базы налогоплательщиков разработан авторский подход к оценке переструктурирования налоговой базы ТНК между юрисдикциями.

Сделан вывод об эффективности Унифицированного подхода как налогового инструмента привлечения дополнительных доходов в бюджет Российской Федерации и воздействия на налогообложение доходов иностранных компаний, которые используют цифровые бизнес-модели и получают выручку от российских пользователей. Вывод об эффективности предложения основывается на следующих факторах: Унифицированный подход представляет собой развитие правил налогообложения организаций налогом на прибыль; предложение не предусматривает создание новой налоговой базы, а наоборот перераспределяет существующую; прогноз поступлений от реализации новых правил демонстрирует дополнительные доходы для российского бюджета.

Научное исследование определило, что подход к решению проблем налогообложения в условиях цифровизации не должен основываться на возможности выделения налогоплательщиков, для которых требуются специальные правила. Результативный подход требует понимания, что процессы цифровизации так или иначе оказали влияние на всех налогоплательщиков. Реализация основных положений исследований будет способствовать выработке такого подхода на уровне Российской Федерации, а также мирового сообщества.

Список литературы

Нормативно-правовые акты

1. Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31.07.1998 № 146-ФЗ (действующая редакция от 01.04.2020 // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/ (дата обращения: 15.05.2020).
2. Российская Федерация. Законы. О деятельности иностранных лиц в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» на территории Российской Федерации : федеральный закон от 01.07.2021 № 236-ФЗ // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_388781/ (дата обращения: 15.05.2020).
3. Российская Федерация. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 25 января 2017 г. по делу № А40-442/2015 (Определением Верховного Суда Российской Федерации от 25 июля 2017 г. № 305-КГ17-4926 отказано в передаче дела в Судебную коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации для пересмотра в порядке кассационного производства данного постановления) // Справочно-правовая система «Гарант». – Текст : электронный. – URL: <https://www.garant.ru/> (дата обращения: 15.05.2020).
4. Российская Федерация. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 27 мая 2016 г. № Ф05-6667/16 по делу № А40-116746/2015 (Определением Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 25 августа 2016 г. № 305-КГ16-12737 25.08.2016 отказано в восстановлении пропущенного срока подачи кассационной жалобы на данное постановление) // Справочно-правовая система «Гарант». – Текст : электронный. – URL: <https://www.garant.ru/> (дата обращения: 15.05.2020).

5. ВТО (1998a) Декларация по глобальной электронной торговле. Документ ВТО WT/MIN(98)/DEC/2 // World Trade Organization : [сайт]. – Текст : электронный. – URL: https://docs.wto.org/dol2fe/Pages/FE_Search/FE_S_S009-DP.aspx?language=E&CatalogueIdList=4814,34856,20308&CurrentCatalogueIdIndex=1&FullTextHash= (дата обращения: 15.05.2020).

6. Российская Федерация. Законы. Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2022 год и на плановый период 2023 и 2024 годов (утв. Минфином России) // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_396691/ (дата обращения: 15.05.2020).

7. Паспорт национального проекта Национальная программа «Цифровая экономика Российской Федерации» : [утв. протоколом заседания президиума Совета при Президенте Российской Федерации по стратегическому развитию и национальным проектам от 4 июня 2019 г. № 7] // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_328854/ (дата обращения: 15.05.2020).

8. Перечень иностранных лиц, осуществляющих деятельность в сети «Интернет» на территории Российской Федерации // Роскомнадзор : [сайт]. – Текст : электронный. – URL: <https://236-fz.rkn.gov.ru/agents/list> (дата обращения: 15.05.2020).

9. План мероприятий («дорожная карта») «Создание дополнительных условий для развития отрасли информационных технологий» : [утв. Правительством РФ 9 сентября 2021 г.] // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_395271/ (дата обращения: 15.05.2020).

10. Российская Федерация. Законы. О заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество : Постановление Правительства РФ от 24.02.2010 N 84 (ред. от 26.04.2014) // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_98013/72c176ac0449f416e7cff75c7105f07e98f9b83b/ (дата обращения: 25.05.2020).

Книги, монографии, диссертации

11. Коннов, О.Ю. Институт постоянного представительства в налоговом праве : учебное пособие / О.Ю. Коннов ; под редакцией С.Г. Пепеляева. – Москва : Академический правовой университет, 2002. – 152 с. – ISBN 5-94073-037-X.

12. Краснобаева, А.М.¹⁾ Налоговые риски государства в современных экономических условиях : монография / А.М. Краснобаева, Л.В. Полежарова, А.В. Тихонова [и др.]; под редакцией Л.И. Гончаренко, А.В. Тихоновой. – Москва : КНОРУС, 2022. – С. 76-90; 123-143. – 500 экз. – ISBN 978-5-406-09100-5.

13. Мелешенко, И.П. Актуальные правовые проблемы международного налогообложения электронной коммерции : специальность 12.00.14 «Административное право, финансовое право» : диссертация на соискание степени кандидата юридических наук / Мелешенко Иван Павлович ; Московский государственный институт международных отношений. – Москва, 2008. – 192 с. – Библиогр.: с. 154-192.

14. Митин, Д.А. Развитие налогового администрирования электронной коммерции в Российской Федерации: специальность 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит» : диссертация на соискание ученой

¹⁾ Фамилия изменена на Бергер на основании выписки записи акта о заключении брака.

степени кандидата экономических наук / Митин Дмитрий Александрович ; Финансовый университет. – Москва, 2021. – 220 с. – Библиогр.: с. 185-205.

15. Полежарова, Л.В. Международное налогообложение: современная теория и методология : монография / Л.В. Полежарова ; под редакцией Л.И. Гончаренко. – Москва : Магистр: Инфра-М, 2016. – 416 с. – 500 экз. – ISBN 978-5-9776-0409-3.

16. Полежарова, Л.В. Методология налогообложения и налогового администрирования транснациональных компаний и бенефициаров : специальность 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит» : диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук / Полежарова Людмила Владимировна ; Финансовый университет. – Москва, 2021. – 373 с. – Библиогр.: с. 306-347.

17. Синицин, А. Цифровой налог в России перспективы введения / А. Синицин, Л. Айрапетян, А. Суркова. – Москва : ЦСР, 2020. – 39 с. – ISBN отсутствует.

18. Хуснетдинов, Р.Е. Налогообложение реализации услуг в сфере электронной предпринимательской деятельности : специальность 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит» : диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Хуснетдинов Руслан Евгеньевич ; Финансовый университет. – Москва, 2014. – 158 с. – Библиогр.: с. 135-154.

Периодические издания

19. Андреев, Н.Ю. Понятие и перспективы цифрового постоянного представительства / Н.Ю. Андреев // Конституционализм и государствоведение. – 2018. – № 3 (15). – С. 12-18. – ISSN 2413-3388.

20. Бергер, А.М. Унифицированный подход ОЭСР к налогообложению ТНК: модель перераспределения налоговой базы, прогнозирование и оценка / Л.В. Полежарова, А.М. Бергер // Научно-практический, теоретический журнал «Экономика и управление: проблемы и решения». – 2022. – № 6. Том 2. – С. 116-124. – ISSN 2227-3891.

21. Борисюк, Н.К. Цифровая экономика: определение и содержание / Н.К. Борисюк, О.С. Смотрина // Университетский комплекс как региональный центр образования, науки и культуры : материалы Всероссийской научно-методической конференции; Оренбургский государственный университет. – Оренбург : ОГУ, 2018. – С. 1378-1383. – ISSN отсутствует.
22. Гончаренко, Л.И. Актуальные проблемы налоговой системы в условиях цифровой экономики / Л.И. Гончаренко, Ю.В. Малкова, А.С. Адвокатова // Экономика. Налоги. Право. – 2018. – № 2. Том 11. – С. 166-172. – ISSN 1999-849X.
23. Краснобаева, А.М. Современные проблемы формирования и сохранения налоговой базы по налогу на прибыль компаний в условиях цифровой экономики / А.М. Краснобаева // Налоги и налогообложение. – 2019. – № 12. – С. 1 - 5. – ISSN 2454-065X. – Текст : электронный. – DOI 10.7256/2454-065X.0.0.31761. – URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=31761 (дата обращения: 01.05.2022).
24. Краснобаева, А.М. Зарубежный опыт введения цифрового налога: тенденции и закономерности / А.М. Краснобаева // Аудит и финансовый анализ. – 2020. – № 3. – С. 14-17. – ISSN 2618-9828
25. Краснобаева, А.М. Правила цифрового налога: о налогообложении выручки от оказания цифровых услуг / А.М. Краснобаева // Финансы. – 2021. – № 3. – С. 59 - 63. – ISSN 0869-446X.
26. Кудряшова, Е.В. Цифровые налоги или новая архитектура международного налогообложения? / Е.В. Кудряшова // Налоги. – 2021. – № 4. – С. 37-40. – ISSN 1999-4796.
27. Милоголов, Н.С. Налогообложение бизнес-моделей с высоким уровнем цифровизации: поиск консенсуса на международном и национальном уровнях / Н.С. Милоголов, К.А. Пономарева // Налоги. – 2020. – № 4. – С. 40-44. – ISSN 1999-4796.
28. Погорлецкий, А.И. Налогообложение трансграничных операций электронной коммерции: особенности, проблемы и возможности /

А.И. Погорлецкий // Вестник Томского государственного университета. Экономика. – 2019. – № 46. – С. 229-250. – ISSN 2311-3227.

29. Пономарева, К.А. Концепции правового регулирования трансграничных налоговых отношений в условиях цифровой экономики / К.А. Пономарева // Правоведение. – 2019. – № 1. Том 63. – С. 157-171. – ISSN 0131-8039.

30. Пономарева, К.А. Переходный налог на цифровые услуги в ЕС / К.А. Пономарева // Налоговед. – 2020. – № 4. – С. 79-89. – ISSN 1810-1984.

31. Фролова, Л.В. Принципы налогообложения субъектов электронной коммерции / Л.В. Фролова // Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета. – 2009. – № 3. – С. 190-192. – ISSN 1994-5094.

Электронные ресурсы

32. Международный индекс цифровой экономики и общества 2020 (International Digital Economy and Society Index, I-DESI 2020) // European comission : [сайт]. – 2020. – Текст : электронный. – URL: <https://digital-strategy.ec.europa.eu/en/library/i-desi-2020-how-digital-europe-compared-other-major-world-economies> (дата обращения: 15.03.2021).

33. Отчет «Цифровая Россия: новая реальность // Mckinsey : [сайт]. – Текст : электронный. – URL: <https://www.mckinsey.com/~media/mckinsey/locations/europe%20and%20middle%20east/russia/our%20insights/digital%20russia/digital-russia-report.ashx> (дата обращения: 22.09.2018).

34. Председатель Совета Федерации призвала обязать западные соцсети и крупные ИТ-компании зарегистрировать в России свои представительства и платить налоги в российский бюджет. Госдума приняла закон о «приземлении» ИТ-компаний в России // РБК : [сайт]. – Текст : электронный. – URL: <https://www.rbc.ru/rbcfreenews/60cb60949a79478140c802da>. (дата обращения: 15.03.2021).

35. Ранкинг TAdviser: 50 самых доходных представительств иностранных ИТ-компаний в России // Tadviser : [сайт]. – 2019. – Текст : электронный. – URL: http://www.tadviser.ru/index.php/%D0%A1%D1%82%D0%B0%D1%82%D1%8C%D1%8F:%D0%A0%D0%B5%D0%B9%D1%82%D0%B8%D0%BD%D0%B3_TAdviser:_%D0%A1%D0%B0%D0%BC%D1%8B%D0%B5_%D0%B4%D0%BE%D1%85%D0%BE%D0%B4%D0%BD%D1%8B%D0%B5_%D0%BF%D1%80%D0%B5%D0%B4%D1%81%D1%82%D0%B0%D0%B2%D0%B8%D1%82%D0%B5%D0%BB%D1%8C%D1%81%D1%82%D0%B2%D0%B0_%D0%B8%D0%BD%D0%BE%D1%81%D1%82%D1%80%D0%B0%D0%BD%D0%BD%D1%8B%D1%85_%D0%98%D0%A2-%D0%BA%D0%BE%D0%BC%D0%BF%D0%B0%D0%BD%D0%B8%D0%B9_%D0%B2_%D0%A0%D0%BE%D1%81%D1%81%D0%B8%D0%B8 (дата обращения: 15.03.2021).

36. Топ-20 стран по объему потребительского рынка // Информационное агентство Crediinform : [сайт]. – Текст : электронный. – URL: <https://credinform.ru/ru-RU/Publications/Article/00a72547c0a9> (дата обращения: 15.03.2021).

Источники на иностранном языке

37. A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market // European Commission Communication from the Commission to the European Parliament and Council : [сайт]. – 2017.– Текст : электронный. – URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=CELEX%3A52017DC0547> (дата обращения: 15.03.2021).

38. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting // OECD : [сайт]. – 2013. – Текст : электронный. – URL: <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> (дата обращения: 21.03.2021).

39. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy // OECD : [сайт]. – 2015. – Текст : электронный. – URL:

<https://www.oecd.org/ctp/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm> (дата обращения: 20.03.2021).

40. Addressing the tax challenges of the digitalisation of the economy, 2019, p. 6 // OECD : [сайт]. – 2019. – Текст : электронный. – URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf> (дата обращения: 19.03.2021).

41. Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note, as approved by the Inclusive Framework on BEPS on 23 January 2019 // OECD : [сайт]. – 2019. – Текст : электронный. – URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf> (дата обращения: 29.03.2021).

42. Australia's Digital Economy: Future Directions // Department of Broadband, Communications and the Digital Economy – 2009. – Текст : электронный. – URL: <http://ict-industry-reports.com.au/wp-content/uploads/sites/4/2012/08/2009-Digital-Economy-Future-Directions-Snapshot-DBCDE-2009.pdf> (дата обращения: 29.03.2020).

43. Base Erosion and Profit Shifting Project Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, 2021, OECD/G20 // OECD : [сайт]. – 2021. – Текст : электронный. – URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/brochure-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf> (дата обращения: 15.10.2021).

44. Clarification on the Application of the Permanent Establishment Definition in ECommerce: Changes to the Commentary on the Model Tax Convention on Article 5 // OECD : [сайт]. – 2000. – Текст : электронный. – URL: <http://www.oecd.org/dataoecd/46/32/1923380.pdf> (дата обращения: 22.03.2021).

45. Commission Decision (EU) 2017/1283 of 30 August 2016 on State aid SA.38373 (2014/C) // Europa Union : [сайт]. – Текст : электронный. – URL: <http://data.europa.eu/eli/dec/2017/1283/oj> (дата обращения: 22.03.2021).

46. Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy : Report of 28/05/2014. // Europa Union : [сайт]. – 2014. – Текст : электронный. – URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/expert-group-taxation-digital-economy_en (дата обращения: 20.03.2021).

47. Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters. Fifteenth session // United Nations : [сайт]. – 2017. – Текст : электронный. – URL: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/10/15STM_CRP22_-Digital-Economy.pdf (дата обращения: 15.05.2021).

48. Corporate Tax and the Digital Economy: position paper update / HM Treasury, 2018 // Government UK : [сайт]. – Текст : электронный. – URL: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/689240/corporate_tax_and_the_digital_economy_update_web.pdf (дата обращения: 10.11.2021).

49. Digital Economy Outlook 2012 // OECD : [сайт]. – 2012. – Текст : электронный. – URL: https://read.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/oecd-internet-economy-outlook-2012_9789264086463-en#page1 (дата обращения: 02.03.2020).

50. Digital Service Tax: Consultation / HM Treasury, HM Revenue & Customs, 2018 // Government UK : [сайт]. – Текст : электронный. – URL: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/754975/Digital_Services_Tax_-_Consultation_Document_FINAL_PDF.pdf (дата обращения: 11.18.2021).

51. Discussion Draft on the Attribution of Profits to Permanent Establishments // OECD : [сайт]. – 2001. – Текст : электронный. – URL: <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/1923028.pdf> (дата обращения: 22.03.2021).

52. G20 Digital Economy Development and Cooperation Initiative // G20 Summit – 2016. – Текст : электронный. – URL: <https://www.mofa.go.jp/files/000185874.pdf> (дата обращения: 29.03.2020).

53. Economic and Financial Commission Report by the Experts on Double Taxation — Report on Double Taxation: Document E.F.S.73. F.19; April 5, 1923. — Текст : электронный. — URL: <https://adc.library.usyd.edu.au/view?docId=split/law/xml-main-texts/brulegi-source-bibl-1.xml;chunk.id=item-1;toc.depth=1;toc.id=item-1;database=;collection=;brand=default> (дата обращения: 15.03.2021).

54. Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions : Report Ottawa Ministerial Conference // OECD : [сайт]. — 1998. — Текст : электронный. — URL: <https://www.oecd.org/ctp/consumption/1923256.pdf> (дата обращения: 22.03.2021).

55. EU: Working paper: digital economy facts & figures. Experts group on taxation on digital economy. — Brussels, 2014. — 22 p. — Текст : электронный. — URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/2014-03-13_fact_figures.pdf (дата обращения: 15.03.2021).

56. European Commission Communication from the Commission to the European Parliament and Council. Time to establish a modern, fair and efficient taxation standard for the digital economy, 21 March 2018 // Europa Union : [сайт]. — 2018. — Текст : электронный. — URL: [https://ec.europa.eu/transparency/documents-register/detail?ref=COM\(2018\)146&lang=en](https://ec.europa.eu/transparency/documents-register/detail?ref=COM(2018)146&lang=en) (дата обращения: 15.03.2021).

57. G20. Tax Annex to the Saint Petersburg G20 Leaders Declaration. — Saint Petersburg // OECD : [сайт]. — 2013. — Текст : электронный. — URL: <https://www.oecd.org/g20/summits/saint-petersburg/Tax-Annex-St-Petersburg-G20-Leaders-Declaration.pdf> (дата обращения: 22.03.2020).

58. HM Revenue and Customs, Digital Services Tax Policy Paper // Government UK : [сайт]. — 2020. — Текст : электронный. — URL: <https://www.gov.uk/government/publications/introduction-of-the-digital-services-tax/digital-services-tax> (дата обращения: 14.11.2021).

59. Joint Statement from the United States, Austria, France, Italy, Spain, and the United Kingdom, Regarding a Compromise on a Transitional Approach to

Existing Unilateral Measures During the Interim Period Before Pillar 1 is in Effect // U.S. Department of the Treasury : [сайт]. – Текст : электронный. – URL: <https://home.treasury.gov/news/press-releases/jy0419> (дата обращения: 22.03.2020).

60. OECD Tax Reform Agreement: Who Got What They Wanted? // Forbes : [сайт]. – 2021. – Текст : электронный. – URL: <https://www.forbes.com/sites/taxnotes/2021/10/25/oecd-tax-reform-agreement-who-got-what-they-wanted/?sh=71b9978a2246> (дата обращения: 25.04.2022).

61. Protecting the Tax Base in the Digital Economy // United Nations Department of Economic and Social Affairs : [сайт]. – 2014. – Текст : электронный. – URL: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/10/20140604_Paper9_Li.pdf (дата обращения: 11.11.2021).

62. Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services – 2018. – Текст : электронный. – URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=COM%3A2018%3A148%3AFIN> (дата обращения: 22.05.2020).

63. Public Consultation Document. Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Domestic Legislation // OECD : [сайт]. – 2022. – Текст : электронный. – URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-pillar-one-amount-a-score.pdf> (дата обращения: 12.09.2022).

64. Public consultation document: Reports on the Pillar One and Pillar Two Blueprints // OECD : [сайт]. – 2020. – Текст : электронный. – URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-reports-on-pillar-one-and-pillar-two-blueprints-october-2020.pdf> (дата обращения: 11.04.2021).

65. Public Consultation Document: Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One // OECD : [сайт]. – 2019. – Текст : электронный. – URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf> (дата обращения: 11.03.2021).

66. Report on Implementation of the Ottawa Taxation Framework Conditions // OECD : [сайт]. – 2003. – Текст : электронный. – URL: <https://www.oecd.org/tax/administration/20499630.pdf> (дата обращения: 25.03.2021).

67. Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, 2020, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS // OECD : [сайт]. – 2020. – Текст : электронный. – URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps.htm> (дата обращения: 11.04.2021).

68. Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, 2021, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS // OECD : [сайт]. – 2021. – Текст : электронный. – URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.pdf> (дата обращения: 19.10.2021).

69. Tax Challenges Arising from Digitalisation – Economic Impact Assessment: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project // OECD : [сайт]. – 2020. – Текст : электронный. – URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-economic-impact-assessment-0e3cc2d4-en.htm> (дата обращения: 11.03.2021).

70. Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project // OECD : [сайт]. – 2018. – Текст : электронный. – URL: <https://www.oecd.org/ctp/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-9789264293083-en.htm> (дата обращения: 19.03.2021).

71. Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project // OECD : [сайт]. – 2020. – Текст : электронный. – URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-one-blueprint-beba0634-en.htm> (дата обращения: 11.04.2021).

72. Tax Challenges in the Digital Economy // European Parliament Policy Department A: Economic and Scientific Policy, TAXE2 Committee : [сайт]. – 2016. – Текст : электронный. – URL: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579002/IPOL_STU\(2016\)579002_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579002/IPOL_STU(2016)579002_EN.pdf) (дата обращения: 15.03.2021).

73. Tax Challenges of Digitalisation, Comment Received on the Request for Input Part I // OECD : [сайт]. – 2017. – Текст : электронный. – URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-digitalisation-part-1-comments-on-request-for-input-2017.pdf> (дата обращения: 19.03.2021).

74. The Covid-19 Shock to Developing Countries : Towards a “whatever it takes” program for the two-thirds of the world’s population being left behind // UNCTAD : [сайт]. – 2020. – Текст : электронный. – URL: https://unctad.org/system/files/official-document/gds_tdr2019_covid2_en.pdf (дата обращения: 10.01.2021).

75. The UN Model Tax Convention : between developed and developing countries // United Nations : [сайт]. – 2021. – Текст : электронный. – URL: https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2022-03/UN%20Model_2021.pdf (дата обращения: 17.11.2021).

76. Avi-Yonah, R.S. Formulary Apportionment and International Tax Rules / Avi- R.S. Yonah // Taxing Multinational Enterprises as Unitary Firms / Edited by S. Picciotto. – Brighton, UK: Institute of Development Studies, 2017. – P. 67-73. – ISSN отсутствует.

77. Avi-Yonah, R.S. The International Tax Regime at 100: Reflections on the OECD's BEPS Project / R.S. Avi-Yonah. – Law & Economics Working Papers, 2021. – 209 p. – ISSN отсутствует.

78. Avi-Yonah, R.S. Virtual PE: International Taxation and the Fairness Act / R.S. Avi-Yonah // Public Law and Legal Theory Research Paper Series. – 2013. – № 328. – ISSN отсутствует.

79. Báez, A. Taxing the digital economy post BEPS... Seriously / A. Báez, Y. Brauner // Seriously (March 1, 2019). University of Florida Levin College of Law Research Paper. – 2019. – № 19-16. – 61 p. – ISSN отсутствует.

80. Bal, A. Tax Implications of Cloud Computing – How Real Taxes Fit into Virtual Clouds / A. Bal // 66 Bull. Intl. Taxn. 6 Journals IBFD. – 2012. – P. 335-339. – ISSN отсутствует.

81. Berger, A. Big data and tax – domestic and international taxation of data driven business / A. Berger, N. Miligolov // IFA 2022 Cahiers Subject B – 2022. – Volume 106. – P. 687-700. – ISSN отсутствует.

82. Bergman, U.M. Are excise taxes on beverages fully passed through to prices? The Danish evidence / U.M. Bergmann, N.L. Hansen // Finanzarchiv. – 2019. – Volume 75 (4). – P. 323-356. – ISSN 0015-2218.

83. Brauner, Y. Withholding taxes in the service of BEPS Action 1: address the tax challenges of the digital economy / Y. Brauner, A. Baez Moreno // WU International Taxation Research Paper Series. – 2015. – № 2015-14. – 33 p. – ISSN отсутствует.

84. Christians, A. Taxing according to value creation / A. Christians // Tax Notes International. – 2018. – Volume 90. – P. 1379-1383. – ISSN отсутствует.

85. Cockfield, A. Purism and Contextualism within International Tax Law Analysis: How Traditional Analysis Fails Developing Countries / A. Cockfield // eJTR. – 2007. – Volume 5. – P. 199-224. – ISSN отсутствует.

86. Cockfield, A.J. Reforming the permanent establishment principle through a quantitative economic presence test / A.J. Cockfield // Can. Bus. LJ. – 2003. – Volume 38. – P. 400-442. – ISSN отсутствует.

87. Collier, R. Transfer pricing and the arm's length principle after BEPS / R. Collier, J.L. Andrus. – Oxford University Press, 2017. – ISBN 978-0-198802914.

88. Cooper, G.S. Building on the Rubble of Pillar One / G.S. Cooper // Bulletin for International Taxation. – 2021. – Volume 75 (11/12). – P. 1-12. – ISSN отсутствует.

89. Devereux, M.P. Debate: implications of digitalization for international corporate tax reform / M.P. Devereux, J. Vella // *Intertax*. – 2018. – Volume 46 (6/7). – P. 550-559. – ISSN отсутствует.

90. Devereux, M.P. Value Creation as the Fundamental Principle of the International Corporate Tax System / M.P. Devereux, J. Vella // *European Tax Policy Forum Policy Paper*. – 2018. – P. 1-25. – ISSN отсутствует.

91. Dimitropoulou, C. The Digital Service Tax: An Anti-Protectionist and Anti-Restriction Appraisal under EU Primary Law / C. Dimitropoulou // *Intertax*. – 2019. – Volume 47 (2). – P. 210-218. – ISSN отсутствует.

92. Dykes, I.F. The OECD Pillar 1 Blueprint: Why Amount B Matters / I.F. Dykes, L.H. Keegan // *Bulletin for International Taxation*. – 2021. – Volume 75 (3). – P. 124-136. – ISSN отсутствует.

93. Gaoua, N. Taxation of the Digital Economy: French Reflections / N. Gaoua // *European taxation*. – 2014. – Volume 54 (1). – P. 10-15. – ISSN отсутствует.

94. Geringer, S. National digital taxes—Lessons from Europe / S. Geringer // *South African Journal of Accounting Research*. – 2021. – Volume 35 (1). – P. 1-19. – ISSN отсутствует.

95. Grinberg, I. International taxation in an era of digital disruption: analyzing the current debate / I. Grinberg // *Int'l Tax J.* – 2019. – Volume 45. – P. 85-118. – ISSN отсутствует.

96. Hadzhieva, E. Impact of Digitalisation on International Tax Matters / E. Hadzhieva; Study for the Committee on Financial Crimes, Tax Evasion and Tax Avoidance, Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies, European Parliament. – Luxembourg, 2019. – 116 p. – ISSN отсутствует.

97. Hamdan, M.A.J. Overview of Rules Governing Attribution Profits Generated From Permanent Establishment / M.A.J. Hamdan // *Advances in Social Sciences Research Journal*. – 2019. – Volume 6 (9). – P. 339-354. – ISSN отсутствует.

98. Hellerstein, W. Jurisdiction to tax in the digital economy: permanent and Other establishments / W. Hellerstein // *Bulletin for International Taxation*. – 2014. – Volume 68 (6/7). – P. 346-351. – ISSN отсутствует.

99. Herzfeld, M. Is the OECD Deal Good or Bad for the United States? / M. Herzfeld // *Tax Notes Int'l.* – 2021. – P. 377-385.– ISSN отсутствует.
100. Herzfeld, M. The case against BEPS: Lessons for Tax Coordination / M. Herzfeld // *Florida Tax Review.* – 2017. – Volume 21 (1). – P. 3-59. – ISSN отсутствует.
101. Hongler, P. Blueprints for a new PE – nexus to tax business income in the era of the digital economy / P. Hongler, P. Pistone. – *IBFD*, 2015. – 63 p. – ISSN отсутствует.
102. Kofler, G. Equalization taxes and the EU's «digital services tax» / G. Kofler, J. Sinnig // *Intertax.* – 2019. – Volume 47 (2). – P. 176-200. – ISSN 0165-2826.
103. Krasnobaeva, A. E-Commerce Taxation in Russia: Problems and Approaches / L. Polezharova, A. Krasnobaeva // *Journal of Tax Reform.* – 2020. – Volume 6. № 2. – P. 104-123. – DOI 10.15826/jtr.2020.6.2.077. – ISSN 2414-9497.
104. Lamensch, M. Digital Services Tax: A Critical Analysis and Comparison with the VAT System / M. Lamensch // *European Taxation.* – 2019. – Volume 59 (6). – ISSN отсутствует.
105. Lane, N. Advancing the digital economy into the 21st century / N. Lane // *Information Systems Frontiers.* – 1999. – Volume 1. – № 3. – P. 317-320. – DOI: 10.1023/a:1010010630396. – ISSN отсутствует.
106. Li, J. Protecting the Tax Base in a Digital Economy / J. Li // *United Nations Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries.* – 2018. Research Paper № 78. – P. 1-46. – ISSN отсутствует.
107. Li, J. The Legal Challenges of Creating a Global Tax Regime with the OECD Pillar One Blueprint / J. Li // *Bulletin for International Taxation.* – 2021. – Volume 75 (2). – P. 84-93. – ISSN отсутствует.
108. Lowry, S. Digital Services Taxes (DSTs): Policy and Economic Analysis / S. Lowry // *Congressional Research Service Report.* – 2019. – Volume 45532. – 36 p. – ISSN отсутствует.

109. Morse, S. Value Creation: a standard in search of a process / S. Morse // *Bulletin for International Taxation*. – 2018. – P. 196-202. – ISSN отсутствует.

110. Olbert, M. International taxation in the digital economy: challenge accepted / M. Olbert, C. Spengel // *World tax journal*. – 2017. – Volume 9 (1). – P. 3-46. – ISSN 2352-9237.

111. Olbert, M. Taxation in the Digital. Economy – Recent Policy Developments and the Question of Value Creation / M. Olbert, C. Spengel // *ZEW – Centre for European Economic Research Discussion Paper*. – 2019. – № 19-010. – ISSN отсутствует.

112. Pistone, P. Taxing the digital economy: The EU proposals and other insights / P. Pistone, D. Weber. – IBFD, The Netherlands, 2019. – 356 p. – ISBN 978-90-8722-558-2.

113. Pita, F.O. Article 5 – The Concept of Permanent Establishment / F.O. Pita // *History of Tax Treaties – The Relevance of the OECD Documents for the Interpretation of Tax Treaties*. – T. Ecker & G. Ressler eds., Linde, 2011. – P. 229-256. – ISSN отсутствует.

114. Porter, M.E. *Competitive Advantage* / M.E. Porter. – New York, 1985. – 557 p. – ISBN 0-02-925090-0.

115. Skaar, A.A. *Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle* / A.A. Skaar. – Boston, 1991. – ISBN 978-94-035-2064-3.

116. Spengel, C. *Taxing the Digital Economy – An Academic Perspective* / C. Spengel, C. Ludwig // *BDI – Federation of German Industries BDI Position*. – Berlin, 2021. – P. 18-23. – ISSN отсутствует.

117. Stabell, C.B. Configuring value for competitive advantage: on chains, shops, and networks / C.B. Stabell, O.D. Fjeldstad // *Strategic management journal*. – 1998. – Volume 19 (5). – P. 413-437. – ISSN 0143-2095.

118. Tapscott, D. *The digital economy: Promise and peril in the age of networked intelligence* / D. Tapscott // New York: McGraw-Hill, 1996. – 342 p. – ISBN 0070633428.

119. Amazon, Facebook and Google hit back at tax on digital companies' sales, warn of trade wars // ABC : [сайт]. – 2019. – Текст : электронный. – URL: <https://www.abc.net.au/news/2019-09-03/french-tax-on-tech-giants-sales-could-spark-a-new-trade-war-and/11471756> (дата обращения: 11.01.2021).

120. Apple Financial Reporting // Apple : [сайт]. – Текст : электронный. – URL: <https://www.apple.com/newsroom/pdfs/Q4-18-Data-Summary.pdf> (дата обращения: 11.01.2021).

121. Báez, A. Because not always B comes after A: Critical Reflections on the new Article 12B of the UN Model Tax Convention on Automated Digital Services / A. Báez. Текст : электронный. – URL: https://law.indiana.edu/instruction/indiana-leeds/assets/tax_il-baez-moreno_digital-economy.pdf (дата обращения: 17.11.2021).

122. Booking // Similarweb : [сайт]. – Текст : электронный. – URL: <https://www.similarweb.com/website/booking.com/#overview> (дата обращения: 11.01.2021).

123. Chand, V. Profit Allocation within MNEs in Light of the Ongoing Digital Debate on Pillar I—A '2020 Compromise'? / V. Chand, A. Turina // World Tax Journal. – 2020. – Текст : электронный. – URL: <https://ssrn.com/abstract=3699935> (дата обращения: 11.01.2021).

124. Chand, V. The UN Proposal on Automated Digital Services: Is It in the Interest of Developing Countries? / V. Chand, C. Vilaseca // Kluwer International Tax Blog. – 2021. Текст : электронный. – URL: <http://kluwertaxblog.com/2021/03/05/the-un-proposal-on-automated-digital-services-is-it-in-the-interest-of-developing-countries/> (дата обращения: 11.01.2021).

125. Cobham, A. Here's a simple and fair way to end corporate tax abuse / A. Cobham // World Economic Forum : [сайт]. – 2021. – Текст : электронный. – URL: <https://www.weforum.org/agenda/2021/03/here-s-a-simple-and-fair-way-to-end-corporate-tax-abuse/> (дата обращения: 17.11.2021).

126. Corporate Tax Rates around the World, 2021 // Tax Foundation : [сайт]. – 2021. – Текст : электронный. – URL: <https://taxfoundation.org/publications/corporate-tax-rates-around-the-world/#:~:text=The%20worldwide%20average%20statutory%20corporate,statutory%20rate%2C%20at%2027.97%20percent> (дата обращения: 11.01.2021).

127. Digital 2021: Global overview report // Datareportal : [сайт]. – Текст : электронный. – URL: <https://datareportal.com/reports/digital-2021-global-overview-report> (дата обращения: 15.03.2021).

128. Digital Services Tax Manual // Government UK : [сайт]. – Текст : электронный. – URL: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/digital-services-tax/dst47300> (дата обращения: 11.01.2021).

129. Digital Tax Even More Important in Pandemic: France's Le Maire // Bloomberg Tax : [сайт]. – Текст : электронный. – URL: <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/digital-tax-even-more-important-in-pandemic-frances-le-maire> (дата обращения: 11.01.2021).

130. Eden, L. Taxing the Digital Economy – Pillar One Is Not BEPS 2 / L. Eden, O. Treidler // Bloomberg Tax : [сайт]. – 2019. – Текст : электронный. – URL: <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report/insight-taxing-the-digital-economy-pillar-one-is-not-beps-2-part-ii> (дата обращения: 17.11.2021).

131. Fortune 500 // Fortune : [сайт]. – Текст : электронный. – URL: <https://fortune.com/fortune500/> (дата обращения: 15.03.2021).

132. Garbarini, C. Six Questions Plus One About the Proposed EU Directive On The Taxation Of A Significant Digital Presence / C. Garbarini // Kluwer International Tax Blog : [сайт]. – 2018. – Текст : электронный. – URL: <http://kluwertaxblog.com/2018/04/20/six-questions-plus-one-proposed-eu-directive-taxation-significant-digital-presence/> (дата обращения: 17.11.2021).

133. Google, Amazon, Meta, Apple, and Microsoft (GAMAM) - Statistics & Facts // Statista : [сайт]. – Текст : электронный. – URL:

https://www.statista.com/topics/4213/google-apple-facebook-amazon-and-microsoft-gafam/#dossierContents__outerWrapper/ (дата обращения: 7.01.2020).

134. Haslehner, W. Taxing where value is created in a post-BEPS (digitalized) world? / W. Haslehner // Kluwer International Tax Blog : [сайт]. – 2018. – Текст : электронный. – URL: <http://kluwertaxblog.com/2018/05/30/taxing-value-created-post-beps-digitalized-world/> (дата обращения: 17.11.2021).

135. Inferring Tax Compliance from Pass-through: Evidence from Airbnb Tax Enforcement Agreements : CESifo Working Paper № 7747. – 2019. – 59 p. – Текст : электронный. – URL: https://www.cesifo.org/DocDL/cesifo1_wp7747.pdf (дата обращения: 09.01.2020).

136. International taxation rules – What does this mean for Africa? // Ataftax : [сайт]. – Текст : электронный. – URL: <https://www.ataftax.org/a-new-era-of-international-taxation-rules-what-does-this-mean-for-africa> (дата обращения: 11.01.2021).

137. List of Countries by Corporate Tax Rate // Trading economics : [сайт]. – Текст : электронный. – URL: <https://tradingeconomics.com/country-list/corporate-tax-rate> (дата обращения: 03.01.2021).

138. Marr, B. Here's Why Data Is Not The New Oil // Forbes: [сайт]. – Текст : электронный. – URL: <https://www.forbes.com/sites/bernardmarr/2018/03/05/heres-why-data-is-not-the-new-oil/?sh=510b590f3aa9> (дата обращения: 11.11.2021).

139. Macrotrends : [сайт]. – Текст : электронный. – URL: <https://www.macrotrends.net/> (дата обращения: 11.01.2021).

140. Multinationals pay lower taxes than a decade ago // Financial Times : [сайт]. – Текст : электронный. – URL: <https://www.ft.com/content/2b356956-17fc-11e8-9376-4a6390addb44> (дата обращения: 11.01.2021).

141. National accounts // Eurostat : [сайт]. – Текст : электронный. – URL: <https://ec.europa.eu/eurostat/web/national-accounts/data/main-tables> (дата обращения: 11.01.2021).

142. Number of visitors of Booking.com in Russia from January 2017 to September 2022 // Statista : [сайт]. – Текст : электронный. – URL: <https://www.statista.com/statistics/1261943/booking-com-traffic-russia/> (дата обращения: 11.01.2021).

143. Næss-Schmidt, H.S. The Impact of an EU Digital Service Tax on German Businesses / H.S. Næss-Schmidt, G. Marquart, P. Sorensen // Copenhagen Economics : [сайт]. – Текст : электронный. – URL: <https://copenhageneconomics.com/wp-content/uploads/2021/12/181019-dst-report.pdf> (дата обращения: 11.01.2022).

144. Pioneer of the digital transformation // Mercedes-Benz : [сайт]. – Текст : электронный. – URL: <https://www.mercedes-benz.com/en/innovation/mercedes-benz-pioneer-of-the-digital-transformation/> (дата обращения: 13.01.2021).

145. Planned UK Digital Services Tax fails to convince panel at CIOT/IFS debate // CIOT : [сайт]. – Текст : электронный. – URL: <https://www.tax.org.uk/media-centre/blog/media-and-politics/planned-uk-digital-services-tax-fails-convince-panel-ciotifs> (дата обращения: 13.01.2021).

146. Report on France's Digital Services : Tax Prepared in the Investigation under Section 301 of the Trade Act of 1974 // U.S. Trade Representative : [сайт]. – Текст : электронный. – URL: https://ustr.gov/sites/default/files/Report_On_France%27s_Digital_Services_Tax.pdf (дата обращения: 11.07.2021).

147. Russia GDP per capita // Trading Economics : [сайт]. – Текст : электронный. – URL: <https://tradingeconomics.com/russia/gdp-per-capita> (дата обращения: 24.01.2020).

148. Simontacchi, S. INSIGHT: Possible Double Taxation Behind the Italian Digital Services Tax / S. Simontacchi // Bloomberg Tax : [сайт]. – Текст : электронный. – URL: <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report->

international/insight-possible-double-taxation-behind-the-italian-digital-services-tax (дата обращения: 11.07.2021).

149. SMU-TA Centre for Excellence in Taxation Conference – Speech by Ms Indranee Rajah, Senior Minister of State for Law and Finance // A Singapore Government Agency : [сайт]. – Текст : электронный. – URL: <https://www.iras.gov.sg/irashome/News-and-Events/Newsroom/Media-Releases-and-Speeches/Speeches/2017/SMU-TA-Centre-for-Excellence-in-Taxation-Conference---Speech-by-Ms-Indranee-Rajah--Senior-Minister-of-State-for-Law-and-Finance/> (дата обращения: 11.01.2021).

150. Stiglitz, J. Making the international corporate tax system work for all / J. Stiglitz // Progressive Post, Foundation for European Progressive Studies : [сайт]. – 2021. – Текст : электронный. – URL: <https://progressivepost.eu/making-the-international-corporate-tax-system-work-for-all/> (дата обращения: 11.01.2021).

151. The French Digital Services Tax // Ashurst : [сайт]. – Текст : электронный. – URL: <https://www.ashurst.com/en/news-and-insights/insights/the-french-digital-services-tax/> (дата обращения: 11.01.2021).

152. The UK's digital services tax: what's new // Norton Rose Fulbright : [сайт]. – Текст : электронный. – URL: <https://www.nortonrosefulbright.com/en/knowledge/publications/24da19c2/the-uks-digital-services-tax-whats-new> (дата обращения: 11.01.2021).

153. Transfer Pricing Analysis of Arm's Length Returns to Sales, Marketing & Distribution Activities. – KPMG, 2020. – 64 p. – Текст : электронный. – URL: https://www.wu.ac.at/fileadmin/wu/d/i/taxlaw/institute/WU_Global_Tax_Policy_Center/KPMG_-_Amount_B_Econ_Analysis_-_full_report.pdf (дата обращения: 15.11.2020).

154. UK CT Deductibility of DST // Government UK : [сайт]. – Текст : электронный. – URL: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/digital-services-tax/dst47100> (дата обращения: 11.12.2021).

Список сокращений и условных обозначений

В настоящей диссертации применяются следующие сокращения и обозначения:

БОП – ориентированный на потребителя бизнес;

ЕС – Европейский союз;

ИКТ – информационно-коммуникационные технологии;

МСП – малое и среднее предпринимательство;

НДС – налог на добавленную стоимость;

НК РФ – Налоговый кодекс Российской Федерации;

НМА – Нематериальные активы

ОЭСР – Организация экономического сотрудничества и развития;

ООН – Организация Объединенных Наций;

ПП – постоянное представительство;

СОИДН – соглашение об избежании двойного налогообложения;

ТНК – транснациональная компания;

ТЦО – трансфертное ценообразование;

ADS (АЦУ) – автоматизированные цифровые услуги;

B2B – торговые отношения между компаниями;

B2C – торговые отношения между компанией и потребителем;

DAT – налог на цифровую рекламу;

DST – налог на цифровые услуги, цифровой налог;

BEPS – проект ОЭСР, направленный на борьбу с размыванием налоговой базы и переводом прибыли в низконалоговые юрисдикции;

G20 – «Большая Двадцатка» стран.

Приложение А
(информационное)

Односторонние меры, действующие или рассматриваемые к введению, в отдельных странах

Таблица А.1 – Односторонние меры, действующие или рассматриваемые к введению, в отдельных странах

| Правила | Основное содержание | Страны | Введен в действие | Детали правил |
|-------------|--|----------|-------------------|---|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Цифровое ПП | Включение в концепцию ПП признаков: выручки от оказания услуг, количества пользователей, наличие домена и т.д. | Израиль | с 2016 г. | Возникновение ПП определяется в индивидуальном порядке: Следующие критерии могут свидетельствовать о возникновении ПП: -значительное количество контрактов на предоставление цифровых услуг местным клиентам; -онлайн-сервисы зарубежных поставщиков широко используются израильскими покупателями; -веб-сайт иностранного поставщика адаптирован для использования израильскими клиентами; -большой объем веб-трафика между Израилем и веб-сайтом / услугами иностранного поставщика; и -прочие факторы |
| | | Словакия | с 2018 г. | Посреднические услуги при транспортировке и аренды жилья, которые реализуются через цифровую платформу, приводят к возникновению ПП 158 |
| | | Индия | с 2021 г. | Распространяется на компании, получающие платежи от индийских лиц более ~ 270 тыс долларов США или взаимодействующие более чем с 300 тыс пользователей |
| | | Нигерия | с 2020 г. | Распространяется на компании с выручкой более ~ 65 тыс долларов США в Нигерии от 4 видов деятельности. Критерии SEP: нигерийское доменное имя или URL-адрес; «целенаправленное и постоянное взаимодействие с жителями Нигерии путем настройки под них своей веб-страницы или платформы» |

Продолжение таблицы А.1

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|--------------------------------------|--|-----------|--|---|
| | | Индонезия | с 2020 г. | Критериями являются валовая выручка компании, объем продаж и / или количество активных пользователей в Индонезии |
| Налог у источника на цифровые услуги | Удержание налога налоговыми агентами (как правило, покупателями или платежными посредниками) с некоторых видов услуг | Малайзия | Специально не вводился, даны разъяснения по текущему налоговому законодательству | 10% на доходы от цифровой рекламы |
| | | Мексика | С 2021 г. | Налог (ставка от 2% до 10%) взимается с доходов от реализации товаров или предоставления услуг через Интернет, технологические платформы, приложения и т.п. |
| | | Пакистан | с 2018 г. | 5% налог действует на определенные платежи за «офшорные» цифровые услуги, такие как онлайн-реклама, проектирование, создание, размещение или обслуживание веб-сайтов, предоставление любых средств или услуг для загрузки, хранения или распространения цифрового контента, онлайн-сбор или обработка данных, связанных с пользователями Пакистана и т.п. |
| | | Парагвай | с 2020 г. | Однако обязанность в отношении удержания налогов налоговыми агентами (банками, фин. организациями и т.д.) была отложена в свете пандемии до 2022 г. Налог (15%) действует на: |

Продолжение таблицы А.1

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|---|---|----------|-----------|--|
| | | | | <ul style="list-style-type: none"> -цифровое распространение мультимедийного контента (игры, фильмы, музыка, видео и др.); -обработку и хранение данных, предоставление, разработку ПО; -кабельное и спутниковое телевидение; - маркетинг и реклама; - азартные игры; и- образовательные услуги, предоставляемые через технологические платформы |
| | | Мексика | С 2021 г. | Налог (ставка 2%-10%) взимается с доходов от реализации товаров или предоставления услуг через Интернет, технологические платформы, приложения. |
| | | Пакистан | с 2018 г. | 5% налог действует на определенные платежи за «офшорные» цифровые услуги, такие как онлайн-реклама, проектирование, создание, размещение или обслуживание веб-сайтов, предоставление любых средств или услуг для загрузки, хранения или распространения цифрового контента, онлайн-сбор или обработка данных, связанных с пользователями Пакистана и т.п. |
| | | Парагвай | с 2020 г. | Однако обязанность в отношении удержания налогов налоговыми агентами (банками, финансовыми организациями и т.д.) была отложена в свете пандемии до 2022 г. Налог (15%) действует на: -цифровое распространение мультимедийного контента (игры, фильмы, музыка, видео и др.); <ul style="list-style-type: none"> -обработку и хранение данных, предоставление, разработку ПО; -кабельное и спутниковое телевидение; - маркетинг и реклама; - азартные игры; и - образовательные услуги, предоставляемые через технологические платформы |

Продолжение таблицы А.1

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|------------------|---|---------|-----------|---|
| | | Вьетнам | с 2022 г. | Налог взимается с компаний, осуществляющих «электронную коммерцию» и «цифровую бизнес-деятельность». В отношении В2В поставок услуг компании-резиденты обязаны удерживать налог, в В2С поставках – посредники, такие как банки |
| | | Турция | с 2019 г. | 15% налог у источника с платежей за цифровую рекламу с поставщиков услуг и посредников |
| | | Украина | с 2022 г. | производство и / или распространение рекламы облагается налогом у источника в размере 15% |
| | | Индия | с 2016 г. | 6% на В2В продажам рекламных услуг и 2% на В2С продажу товаров, продажу услуг |
| Налоги с оборота | Налог взимается с выручки, полученной поставщиком конкретных цифровых услуг | Испания | с 2020 г. | 3% на цифровые услуги, включая онлайн-рекламу, онлайн-посреднические услуги и продажу пользовательских данных, генерируемых через цифровой интерфейс. Действует в отношении компаний с годовым мировым доходом, превышающим 750 млн евро, и выручкой от цифровых услуг в Испании, превышающей 3 млн евро 161 |
| | | Италия | с 2020 г. | 3% с валового дохода, полученного от i) рекламы в цифровом интерфейсе, ii) многостороннего цифрового интерфейса, который позволяет пользователям покупать / продавать товары и услуги, iii) передачи пользовательских данных, полученных с помощью цифрового интерфейса. Применяется к компаниям с общей выручкой не менее 750 млн евро и общей выручкой от цифровых услуг, предоставленных в Италии, не менее 5,5 млн евро |

Продолжение таблицы А.1

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|---|---|----------------|-----------|---|
| | | Великобритания | с 2020 г. | 2% - налог на доходы поисковых систем, социальных сетей и онлайн-площадок, которые получают прибыль от пользователей Великобритании. Применяется к компаниям, чьи мировые доходы группы от такой цифровой деятельности превышают 500 млн фунтов стерлингов, и более 25 млн фунтов стерлингов из этих доходов поступают от пользователей |
| | | Португалия | с 2021 г. | 4% - налог на аудиовизуальную коммерческую коммуникацию, включенную в аудиовизуальные услуги по запросу или услуги платформы обмена видео 1% - налог с доходов от доступа к видео-ресурсам по подписке |
| | | Кения | с 2021 г. | 1,5% налог с валовой выручки действует в отношении: -загрузки цифрового контента; -потокковую передачу цифрового контента; -монетизации данных, собранных о кенийских пользователях; -услуг цифровой торговой площадки; -средств массовой информации по подписке и другое |

Источник: составлено автором.

Приложение Б
(информационное)

Развитие правил Унифицированного подхода (Pillar 1) ОЭСР

Таблица Б.1 – Соответствие Предложений ОЭСР об Унифицированном подходе (Pillar 1) и Цифрового налога (DST) принципам международного налогообложения

| Принцип | DST | Pillar 1 |
|--|---|---|
| 1 | 2 | 3 |
| Базируется на основополагающих принципах международного налогообложения | <i>Не выполняется</i> , так как налогообложение возникает в странах, где у компании отсутствует физическое присутствие | |
| «Незакольцованность» цифровой экономики | <i>Не выполняется</i> , мера действует в отношении конкретного перечня цифровых услуг | <i>Выполняется</i> , текущее предложение распространяется на все виды предпринимательской деятельности, за рядом исключений |
| Отвечает принципам налогообложения Оттавской конференции 1988 г. <i>Нейтральность</i> | <i>Не выполняется</i> , поскольку распространяется только на цифровой бизнес, оставляя без влияния традиционные виды деятельности | <i>Выполняется</i> , текущее предложение распространяется на все виды предпринимательской деятельности, за рядом исключений |
| <i>Экономическая эффективность</i> | <i>Не выполняется</i> , но по расчетам некоторых налоговых администраций, затраты на создание эффективных систем контроля могут быть значительны. Также осторожности высказывает бизнес | <i>Трудно оценить на данном этапе</i> |

Продолжение таблицы Б.1

| 1 | 2 | 3 |
|---|--|---|
| <p><i>Определенность и Простота</i></p> <p><i>Эффективность и Справедливость</i></p> <p><i>Гибкость</i></p> | <p><i>Не выполняется, определенность связана со сферой охвата цифровых услуг и бизнеса, особенно по мере их развития. Кроме того, отсутствует согласованность между правилами в разных странах</i></p> <p><i>Не выполняется, несмотря на намерение уравнивать в налогообложении традиционный и цифровой бизнес, в силу неустраняемых рисков многократного налогообложения может пострадать последний</i></p> <p><i>Не выполняется, правила не учитывают изменения в бизнес-моделях, что может быть сложностью по мере развития сфера оказания цифровых услуг</i></p> | <p><i>Скорее не выполняется, несмотря на попытки упростить применение правил (например, исключение теста «деятельности»), правила остаются достаточно сложными с точки зрения идентификации клиентов и расчета налоговой базы</i></p> <p><i>Выполняется, правила намерены предоставить права юрисдикциям сбыта на доход крупнейших компаний, которые в большой степени «выиграли» от процесса цифровизации</i></p> <p><i>Выполняется, круг налогоплательщиков может быть изменен за счет уменьшения порога «входа» по выручке</i></p> |
| Строится на концепции создания стоимости | <i>Выполняется, поскольку обе меры направлены на создание налоговых прав для юрисдикций, где компании не имеют присутствия, но где создается стоимость для их продукта</i> | |
| Сокращает случаи многократного налогообложения | <i>Не выполняется, так как, во-первых, страны рассматривают разные варианты</i> | <i>Не выполняется несмотря на то, что предложение содержит требование об</i> |

Продолжение таблицы Б.1

| 1 | 2 | 3 |
|---|---|---|
| Предоставляет налоговую определенность налогоплательщикам и налоговым администрациям, включая эффективные механизмы разрешения споров | <i>Не выполняется,</i> налоговая определенность затруднена квалификацией деятельности, на которую распространяются правила и отсутствием предложений по механизмам разрешения споров | <i>Скорее не выполняется,</i> правила весьма сложные, что создает риск неопределенности. Мера содержит предложения по механизмам разрешения споров, но их эффективность остается под вопросом |
| Имеет международное согласие | <i>Не выполняется</i> | <i>Выполняется,</i> 136 стран поддержали новые правила |
| Минимизирует административную нагрузку на налогоплательщиков и налоговых органов | <i>Не выполняется,</i> поскольку исполнение налоговой обязанности и с ее администрирование затруднено идентификацией пользователей. Кроме того, для налогоплательщиков сложность вызывает различная методика расчета налога в странах | <i>Не выполняется,</i> в самом предложении признается, что на практике могут возникать сложности администрирования |
| Разработано с помощью консультаций с бизнесом и другими заинтересованными сторонами | <i>Выполняется</i> в некоторых странах, например, в Великобритании | <i>Выполняется</i> |

Источник: составлено автором.

Приложение В
(информационное)

Развитие правил Унифицированного подхода (Pillar 1) ОЭСР

Таблица В.1 – Развитие правил Унифицированного подхода (Pillar 1) ОЭСР

| Критерий | Программный документ (январь 2019) | Предложение для публичного обсуждения (октябрь 2019) | Отчет о двух-компонентном предложении (январь 2020) | Программа Pillar 1 (октябрь 2020) | Отчет о двух-компонентном предложении (июль 2021) | Отчет о двух-компонентном предложении (октябрь 2021) |
|------------------|---|---|---|---|--|---|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| Вид деятельности | Исключительно цифровой бизнес (ориг. «highly digitalised businesses») | Исключительно цифровой бизнес (ориг. «highly digitalised businesses»), который удаленно взаимодействует с пользователями, БДО <u>Исключения:</u> добыча природных ископаемых, торговля сырьевыми товарами, возможно финансовые услуги | АДУ, БОП <u>Исключения:</u> добыча природных ископаемых, большинство финансовых услуг | АДУ, БОП <u>Исключения:</u> добыча природных ископаемых, финансовые услуги, строительство, продажа/аренда недвижимости, международные авиаперевозки и судоходство | Все ТНК <u>Исключения:</u> добыча природных ископаемых, регулируемые финансовые услуги | Все ТНК <u>Исключения:</u> добыча природных ископаемых, регулируемые финансовые услуги 166 |

Продолжение таблицы В.1

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
|-----------------------------|---------------|---------------|---------------|---|--|--|
| Общая выручка | Не определено | 750 млн евро | 750 млн евро | 750 млн евро | 20 млрд евро | 20 млрд евро |
| Выручка из юрисдикции сбыта | Не определено | Не определено | Не определено | Не определено | 1 млн евро (250 тыс евро для юрисдикций с ВВП ниже 40 млрд евро) | 1 млн евро (250 тыс евро для юрисдикций с ВВП ниже 40 млрд евро) |
| Уровень рентабельности | Не определено | Не определено | Не определено | Не определено, но проведен анализ уровней 8%-25% | 10% | 10% |
| Процент распределения | Не определено | Не определено | Не определено | Не определено, но проведен анализ уровней 10%-30% | 20-30% | 25% |

Источник: составлено автором.