

Обзорная статья

УДК 336.221.2

DOI: 10.35854/2219-6242-2024-2-304-315

Налоговое администрирование цифровой экономики: концепции, проблемы и направления развития

Сергей Валерьевич Тарасевич

Санкт-Петербургский университет технологий управления и экономики,

Санкт-Петербург, Россия, sergeytarasev1ch@mail.ru,

<https://orcid.org/0009-0005-9235-5136>

Аннотация. В статье утверждается, что международный бизнес-ландшафт изменился благодаря достижениям в области информационно-коммуникационных технологий (ИКТ), которые привели к цифровым преобразованиям во всех секторах экономики. Эти процессы потребовали от законодателей срочной адаптации традиционных методов налогообложения к цифровой экономике. Автором рассмотрены понятие цифровой экономики, ее последствия для налоговых систем. Предпринята попытка проанализировать основные проблемы в контексте вопросов налогового администрирования цифровой экономики. По мнению автора, действующие правила, регулирующие вопросы международного налогообложения, разработаны для применения к предприятиям, физически присутствующим в стране, и не подходят для «цифровых» компаний, не имеющих идентифицируемого физического присутствия в государствах, в которых осуществляют экономическую деятельность. Проанализированы предлагаемые в настоящее время решения налоговых проблем: концепция Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) в рамках работы по BEPS, одностороннее введение странами digital service tax либо применение косвенных налогов (НДС, ВНТ и др.), концепция «разделения прибыли», изменение определения постоянного представительства путем создания новой концепции «виртуального (цифрового) постоянного представительства». Сделан вывод о том, что первый компонент концепции ОЭСР и внесение изменений в двусторонние международные налоговые конвенции, чтобы включить в них определение цифрового представительства, представляются наиболее перспективными вариантами развития.

Ключевые слова: цифровая экономика, цифровой налог, постоянное представительство, цифровая трансформация экономики, налогообложение

Для цитирования: Тарасевич С. В. Налоговое администрирование цифровой экономики: концепции, проблемы и направления развития // Социология и право. 2024. Т. 16. № 2. С. 304–315. <https://doi.org/10.35854/2219-6242-2024-2-304-315>

Review article

Tax administration of digital economy: Concepts, problems and directions of development

Sergey V. Tarasevich

St. Petersburg University of Management Technologies and Economics, St. Petersburg,
Russia, sergeytarasev1ch@mail.ru, <https://orcid.org/0009-0005-9235-5136>

Abstract. The article argues that the international business landscape has changed due to advances in information and communication technologies (ICT), which have led to digital transformation in all sectors of the economy. These processes have required legislators

to urgently adapt traditional taxation methods to the digital economy. The author considers the concept of digital economy, its implications for tax systems. An attempt is made to analyze the main problems in the context of tax administration of the digital economy. According to the author, the current rules governing international taxation are designed to apply to enterprises physically present in the country and are not suitable for “digital” companies that do not have an identifiable physical presence in the states in which they conduct economic activities. The current proposed solutions to tax problems are analyzed: the concept of the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) within the framework of work on BEPS, unilateral introduction of digital service tax by countries or application of indirect taxes (VAT, WHT, etc.), the concept of “profit sharing”, changing the definition of permanent establishment by creating a new concept of “virtual (digital) permanent establishment”. It is concluded that the first component of the OECD concept and amending bilateral international tax conventions to include the definition of digital representation seem to be the most promising development options.

Keywords: digital economy, digital tax, permanent establishment, digital transformation of the economy, taxation

For citation: Tarasevich S.V. Tax administration of digital economy: Concepts, problems and directions of development. *Sociology and Law. 2024;16(2):304-315.* (In Russ.). <https://doi.org/10.35854/2219-6242-2024-2-304-315>

Введение

В последние десятилетия мировая экономика существенно трансформировалась в результате внедрения информационно-коммуникационных технологий (далее — ИКТ). Переход к цифровой экономике привел к увеличению международных потоков капитала, снижению транзакционных издержек, появлению новых бизнес-моделей.

По оценкам экспертов, цифровая экономика в 2010 г. оценена в три трлн долл. [1]. Сегодня она составляет 15,5 % мирового ВВП (около 11,5 трлн долл.) [2, с. 488]. При этом указанный сектор еще не достиг точки насыщения: аналитики прогнозируют, что к 2035 г. ее объем превысит 16 трлн долл. [3, с. 8], то есть 25–33 % мировой торговли. В 2015 г. сектор электронной коммерции заработал 25,3 трлн долл. США. Сумма в 22,4 трлн долл. приходится на продажи между предприятиями, а 2,9 трлн долл. — на продажи физическим лицам [4]. В 2020 г. объем мирового экспорта услуг, относящихся к ИКТ, составил 15,2 % от общего объема экспорта услуг (в 2015 г. — 9,8 %), а экспорт таких товаров — 14,3 % (в 2015 г. — 11,9 %); для импорта указанные показатели составили 15 и 15,1 % соответственно [2, с. 488–489]. Объем данных, передаваемых по Глобальному потребительскому интернет-протоколу, увеличился от 100 эксабайт в месяц в 2017 г. до 333 эксабайт в месяц в 2022 г. [1] Приведенные данные свидетельствуют об общем росте использования ИКТ в коммерческих целях.

Кроме того, последствия пандемии COVID-19 продемонстрировали преимущества цифровизации для микробизнеса, малого и среднего бизнеса. Так, вследствие коронавирусных ограничений многие компании расширили свое присутствие в интернете.

Новые бизнес-модели основаны на цифровой экономике и не требуют физического присутствия компании на рынке, взаимодействуя с потребителями из разных государств благодаря прогрессивному использованию ИКТ и интернета при низких затратах и высокой скорости. Однако в большинстве случаев этот массовый оборот средств не привел к ожидаемому результату, то есть увеличению налоговых поступлений в государствах, в которых осуществляют такие транзакции.

В последние три десятилетия ИКТ эволюционировали от Web 1.0 к Web 3.0, а с ними и наше взаимодействие с сетью. Ускоренный рост новых технологий привел к значительному прогрессу в цифровой экономике. Однако ИКТ, будучи инновационными, с трудом вписываются в рамки, предусмотренные действующей правовой системой и правилами налогового администрирования. В итоге возник ряд трудностей в реализации налоговой политики и вопрос о том, действительно ли существующая система налогообложения соответствует принципам справедливости и пропорциональности.

Дебаты о неадекватности нынешней налоговой системы перед лицом цифровой экономики изначально направлены против Google, Amazon, Facebook, Apple (GAFA) и их дочерних компаний. Действующие международные налоговые правила предусматривают, что прибыль иностранной компании подлежит налогообложению в государстве лишь в той степени, в которой компания имеет на его территории постоянное представительство, независимо от того, является ли оно значительным или незначительным физическим присутствием. Однако в мире, характеризующемся ростом ИКТ, экономическая деятельность может осуществляться через цифровой интерфейс без физического присутствия в стране конечной рыночной юрисдикции (как, например, в случае с интернет-рекламой и платформами социальных сетей). Традиционное понятие постоянного представительства, то есть привязанного к физическому, а не «цифровому» присутствию (даже если последнее существенно), вызывает неравенство условий между компаниями, оказывающими услуги в электронной форме, по сравнению с компаниями, которые входят в более традиционные сектора экономики. Интернет-гиганты (компании с общемировым доходом более 750 млн евро) получают доход практически во всех странах мира, но избегают уплаты налога в бюджет государства, на территории которого продавали товары и услуги. Налог платят в другой стране, в частности в стране регистрации юридического лица, обычно выбираемой из-за мягкости налогового режима. Проблема низкого уровня налогообложения крупных цифровых компаний в государствах, в которых они генерируют значительные доходы, обуславливает потребность в разработке целостной международной правовой концепции, обеспечивающей соблюдение фискальных интересов сторон в условиях цифровой трансформации экономики.

Вместе с тем было бы ошибкой полагать, что интернетом пользуются лишь ИКТ-компании. Цифровая экономика все больше ассимилируется с экономикой традиционной, а цифровизация представляет собой процесс эволюции, который влияет на все отрасли деятельности. Это усложняет поиск глобальных и гармонизированных решений, а также служит одним из ключевых аргументов противников введения специальных налоговых правил для компаний, оказывающих услуги в электронной форме.

Итак, электронная коммерция представляет собой динамичную налоговую базу и источник роста на будущее, большая часть которого не облагается налогами в стране конечной рыночной юрисдикции. Указанные экономические тенденции, появление юридических «слепых зон», то есть отсутствие четкого легального определения терминов «цифровые товары и услуги», «электронная экономика»; сложности в применении концепции постоянного представительства (правовой основы для установления налоговой связи с юрисдикцией), обусловленные увеличением нематериального экономического присутствия компаний, объясняют, почему налоговое администрирование цифровой экономики является очень актуальной темой.

В течение около десяти лет 140 стран под эгидой ОЭСР рассматривали вопрос о том, как адаптировать правила налогообложения бизнеса к цифровизации экономики. Однако он до сих пор не решен ни в одной стране мира.

Результаты библиометрического анализа научной продукции по налогообложению в цифровой экономике с 2018 по 2023 г. свидетельствуют о существовании значительного числа опубликованных оригинальных статей, доступных исследователям. Количество индексируемых в базе данных eLibrary.Ru статей, найденных в процессе поиска по контекстным словам «цифровая экономика», «веб-экономика», «налогообложение», «налоговое администрирование», составило в указанный период всего 21 056 рукописей. Анализ говорит об устойчивом интересе к данной тематике и росте количества публикаций: в 2018 г. опубликовано 2 852 работ, в 2019 — 3 073, в 2020 — 3 535, в 2021 — 3 827, в 2022 — 4 046, в 2023 — 3 723.

Вместе с тем отечественных фундаментальных теоретических трудов о налоговом регулировании цифровой экономики немного. Среди работ последних лет — диссертации А. М. Бергер (экономический аспект) [5] и А. В. Изотова (правовой аспект) [6].

Цель настоящего исследования — изучение понятия цифровой экономики, ее ключевых трендов и проблем для налоговых систем, а также обзор предлагаемых корректировок, которые необходимо внести в налоговое регулирование.

Материалы и методы

Методологическую основу исследования составили библиометрический анализ научной продукции, а также метаанализ, позволяющий выделить главные проблемы в изучаемой области и пути их решения.

Итоги

Проблема налогообложения в цифровой экономике в настоящее время однозначного решения не имеет, поскольку понятие «цифровая экономика» до сих пор остается предметом дискуссий. В научный оборот данный термин введен в 1990-х гг., и в этот период основное внимание уделено тому, как новые цифровые технологии могут повлиять на потребителей и бизнес. Сегодня цифровая экономика, согласно предложенной ОЭСР в 2012 г. трактовке, включает в себя деловую активность, основанную на цифровых технологиях [5, с. 18].

В российской и зарубежной научной литературе цифровую экономику определяют по-разному: как систему общественных отношений, «основанных на использовании цифровых технологий, формирующих все процессы, превращая их в логистические схемы» [5, с. 18]; как «совокупность общественных отношений, складывающихся в системе производства, распределения, обмена и потребления, взаимодействие субъектов которых основано на использовании информации» [7, с. 119]; как совокупность действий и институтов по удовлетворению потребностей человека, которые базируются на использовании цифровых информационных и коммуникационных технологий [1; 7, с. 119]; как процесс распространения в экономике механизмов оцифровки информации, ее динамической обработки и передачи по высокоскоростным сетям; как сетевую экономику, которая характеризуется спецификой товаров и услуг [1].

Определение термина «цифровая экономика» содержится в утвержденной Правительством РФ программе «Цифровая экономика в Российской Федерации». В указанном документе стратегического планирования речь идет о том, что «цифровая экономика — это хозяйственная деятельность, ключевым фактором производства в которой являются данные в цифровой форме, и она способствует формированию информационного пространства с учетом потребностей граждан

и общества в получении качественных и достоверных сведений, развитию информационной инфраструктуры РФ, созданию и применению российских ИКТ, а также формированию новой технологической основы для социальной и экономической сферы» [15].

Вместе с тем в научной литературе обращено внимание на то, что четко определить дефиницию «цифровая экономика» непросто. Это связано, во-первых, с огромным разнообразием бизнес-моделей в условиях цифровизации; во-вторых, с тем, что трудно или невозможно провести различие между так называемой цифровой экономикой и традиционной экономикой, поскольку они все больше пересекаются, а традиционные бизнес-модели развиваются в цифровые или расширяются за счет их включения. Поэтому многие ученые и аналитики отказались от этого термина, предпочитая оперировать понятием «цифровая трансформация», поскольку это явление включает в себя большинство видов деятельности по производству товаров и услуг, в том числе наиболее традиционные [8, с. 30].

Цифровые технологии способны реорганизовать цепочки создания стоимости, сформировать новые модели бизнеса и посредничества. Можно ли в связи с этим утверждать, что цифровизация ведет к созданию отдельной отрасли? Полагаем, что на основе анализа сложившихся в науке и практике представлений о сущности цифровой экономики, а также исходя из целей международного налогового администрирования, целесообразно указать следующее. Практически все определения вращаются вокруг ряда аспектов. В их числе — мобильность нематериальных активов, пользователей/клиентов, бизнес-функций и ликвидация пространственно-территориальных точек соединения (пространственное представительство). Однако в настоящее время цифровая экономика все больше переплетается с традиционной экономикой, до такой степени, что становится трудно понять разницу между ними. Она включает в себя как компании, в которых IP-адрес используют для реализации процессов и проектов, в частности компании, практически не имеющие местных связей и создающие основанную на знаниях информационную ценность (компании рекламного, информационного или развлекательного секторов, онлайн-платежи, магазины приложений, компании, выпускающие программное обеспечение, ИТ-сервисные и инжиниринговые компании, веб-агентства, операторы связи), так и компании любого размера и из всех секторов, использующие цифровые технологии для логистики и менеджмента своей деятельности¹. Соответственно, цифровая экономика — это не конкретная отрасль, изолированное ее понимание видится затруднительным. Последнее означает, что нет необходимости вводить единое налогооблагаемое событие для цифровой экономики.

По данным ОЭСР, цифровые бизнес-модели имеют четыре характеристики: 1) «нелокализация деятельности», способствующая размытию географических и налоговых границ; компании могут использовать интернет и онлайн-платформы для создания трансграничных отношений с многочисленными клиентами и генерирования иностранного товарооборота, не имея постоянного представительства; 2) двусторонняя рыночная логика, в которой конечные пользователи и потребители участвуют в создании стоимости, позволяя компаниям повышать ценность своих данных роль; 3) «роль платформы», которую играют цифровые компании; 4) сильная зависимость от нематериальных активов, включая интеллектуальную собственность.

¹ Значительная часть стоимости, производимой деятельностью компаний в «традиционных» секторах (например, гостиницы и рестораны), сегодня опирается на нематериальные активы, то есть алгоритмы Google, бренды, патенты и т. д., которые могут располагаться практически где угодно, имея специализированные дочерние компании.

Дискуссия о проблемах, которые цифровая экономика представляет для налоговых систем в мире, продолжается с 90-х гг. XX в. Полагаем, что указанные проблемы можно разделить на две группы: 1) связанные с адаптацией и преобразованием характеристик текущих налогов для повышения их операционной эффективности; 2) связанные с адаптацией и трансформацией налогового менеджмента в соответствии с достижениями ИКТ.

В статье нами рассмотрен комплекс проблем, составляющих первую группу. Цифровая экономика чаще всего приводит к формированию олигополистических рынков, сети которых становятся более непрозрачными (информационная асимметрия) и менее открытыми. Действительно, компании, утвердившиеся на рынке и/или занимающие доминирующее положение, часто предпринимают попытки оптимизировать потенциал экономии за счет масштаба и использования «сетевых эффектов»¹, во-первых, ограничивая доступ к сетям для новых участников или обходя правила конкуренции; во-вторых, извлекая выгоду из сложных механизмов, позволяющих законно минимизировать их общую налоговую ставку, размещая большую часть прибыли в дочерних компаниях, созданных в принимающих государствах (среди них — Кайманы, Бермудские острова, иные налоговые убежища), после прохождения их транзитом через различные туннельные государства, законодательство которых и двусторонние конвенции разрешают подобную практику. Кроме того, наблюдается постоянное перемещение компаний через различные налоговые юрисдикции с помощью сети, в зависимости от наиболее благоприятных для них условий [9]. Следовательно, усиливающаяся цифровая трансформация экономики создает налоговые проблемы, такие как сокращение налоговых поступлений по причине злоупотреблений и уклонений от уплаты налогов.

С появлением новых цифровых бизнес-моделей возникают трудности при определении того, как и где создается стоимость (чтобы ее затем обложить налогом), в основном с учетом большей зависимости от нематериальных активов, а также увеличения объемов генерации и сбора пользовательских данных и растущего участия последних [9, с. 72]. Поскольку мобильность нематериальных активов возрастает, появление цифровой экономики влечет проблемы, связанные с налоговыми режимами подоходного налога и налога на добавленную стоимость (НДС). Как достоверно определить «справедливую стоимость» ряда нематериальных активов (например, алгоритма Google), чтобы определить приемлемый уровень дохода и налога?

Наличие транснациональной экономической деятельности предполагает взаимодействие различных национальных налоговых систем, что может привести к двойному налогообложению. Сбор налога осуществляется на национальном уровне. Действующие международные налоговые правила предусматривают, что прибыль иностранной компании подлежит налогообложению в государстве только в той степени, в которой компания имеет на его территории «постоянное представительство», предполагающее определенный уровень физической инфраструктуры для производственного или маркетингового процесса либо присутствие лица, действующего от имени предприятия и обладающего полномочиями заключать контракты. Трансграничные цифровые продавцы не присутствуют в стране

¹ «Цифровую» экономику отличает важность феномена возрастающей отдачи: чем больше клиентов у компании, тем она более «продуктивна» в аспекте того, что она может предложить лучший сервис за такую же цену, и это привлекает больше клиентов. Данное явление связано с сетевыми эффектами. В частности, качество обслуживания зависит от размера сети, то есть от количества пользователей.

конечной рыночной юрисдикции, что приводит к относительно низкому уровню сбора НДС или его отсутствию.

Действующие налоговые механизмы приводят к искаженной конкуренции: анализируя 100 крупнейших компаний по рыночной стоимости и пять крупнейших компаний электронной коммерции, Европейская комиссия рассчитала налоговый разрыв между цифровыми бизнес-моделями и традиционными компаниями. Обнаружено, что у цифрового бизнеса средняя эффективная ставка налога [1] составляет 8,5 % по сравнению с 20,9 % для традиционного бизнеса¹. Это создает неблагоприятные условия для конкуренции и лишает государства значительных налоговых поступлений.

Поэтому налоговые правила нуждаются в адекватном обновлении. На Оттавской конференции, состоявшейся в 1998 г., налоговые условия для электронной коммерции согласованы на базе следующих принципов: 1) нейтралитета, то есть одинакового режима для традиционной и электронной торговли во избежание двойного или нулевого налогообложения; 2) эффективности, то есть снижения затрат на соблюдение требований как для налогоплательщиков, так и для налоговой администрации; 3) уверенности и простоты, то есть четких и понятных налоговых правил для налогоплательщиков; 4) эффективности и справедливости, то есть справедливого налогообложения во избежание уклонения от уплаты налогов; 5) гибкости, то есть адаптации и эволюции налоговой системы в условиях коммерческого и технологического прогресса.

Технически возможных решений налоговых проблем, возникающих в результате цифровизации экономики, существует немало. В международном правовом поле новый порядок налогового администрирования цифровой экономики наиболее активно разрабатывает ОЭСР. Этой международной организацией предложена двухкомпонентная программа (BEPS). Первый компонент — Pillar 1 — формирует унифицированный трехуровневый порядок перераспределения налогооблагаемой прибыли в условиях цифровой трансформации: предлагается для более справедливого распределения прибыли и налогового бремени 25 % остаточной прибыли компаний с глобальными доходами свыше 20 млрд евро и рентабельностью, превышающей 10 %, распределять в определенном порядке между странами, в которых происходят продажи, независимо от физического присутствия компаний в этих юрисдикциях. Кроме того, предлагается введение нового механизма, который позволит частично уйти от принципа «вытянутой руки» [10, с. 22].

Второй компонент — Pillar 2 — устанавливает правила эффективного минимального налогообложения доминирующих групп транснациональных предприятий, направленные на сокращение возможностей размывания налоговой базы и перемещения прибыли. Он направлен и на обеспечение уплаты согласованной глобальной минимальной ставки корпоративного налога в размере 15 %.

Планируется отмена цифровых налогов, предложенных в 2018 г. Европейской комиссией. Это временный налог на доходы от цифровых услуг (DST, налог на Google, цифровой налог) по ставке 3 % на оборот (а не только прибыль, как в традиционной системе), полученный от определенных цифровых видов деятельности: продажи личных данных, продажи онлайн-рекламных площадей, ориентированных на пользователей в соответствии с предоставленными ими данными, а также сервисы, которые обеспечивают взаимодействие и облегчают торговлю товарами и услугами. Этот налог должен был бы взиматься в каждом государстве —

¹ Согласно этому исследованию, цифровые компании всего платят 20,9 % налогов, а традиционные компании — 26,7 %.

члене Европейского союза (ЕС) пропорционально использованию предлагаемых на территории этой страны цифровых услуг и только с определенных крупных компаний, общий доход которых («продукция», согласно тексту директивы) составляет более 750 млн евро и более 50 млн евро в ЕС.

Изложенная концепция не получила общего одобрения, но несколько государств — членов ЕС (Бельгия, Испания, Франция, Италия, Великобритания) в одностороннем порядке приняли налог на цифровые услуги или готовятся это сделать. За пределами ЕС некоторые страны идут по аналогичному пути (например, Индия, Канада или Турция). Ряд стран для налогообложения услуг, оказываемых в электронной форме, начисляют НДС или иные виды налогов, как показано в таблице 1.

Таблица 1

Виды налогов в цифровой экономике, принятые или планируемые к принятию странами

Table 1. Types of taxes in the digital economy adopted or planned to be adopted by countries

НДС	Digital service tax (DST), цифровой налог	Удерживаемый или вычитаемый налог (WHT)
Мексика Сенегал Танзания Великобритания Россия Беларусь	Аргентина, Австрия, Бельгия, Канада, Чехия, Франция, Израиль, Италия, Непал, Новая Зеландия, Польша, Испания, Сьерра-Леоне, Танзания, Уганда, Турция, Великобритания	Индия Малайзия Пакистан Словакия Тайвань Таиланд Турция Вьетнам

Источник: составлено автором на основе данных: Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР). URL: <https://www.oecd.org/> (дата обращения: 15.02.2024); [9; 11].

Неспособность разработать универсальное решение по налогообложению цифровой экономики побудила многие страны самостоятельно определять, какую модель налогового администрирования реализовать, какие виды услуг полагать цифровыми, какую процентную ставку использовать. Одни страны вводят фиксированную ставку налога на доходы, полученные от цифровых услуг, другие — выбирают процент от прибыли или комбинацию первого и второго. Налог обычно применяют к компаниям, которые превышают порог дохода или базу пользователей внутри страны. Так, ставка в 3 % предусмотрена в Бельгии, Канаде, Франции, Израиле, Новой Зеландии, Тунисе, Испании, 5 % — в Австрии, Аргентине, Уганде; 1,5 % — в Польше, Сьерра-Леоне; 2 % — в Танзании, Великобритании, Греции; 7,5 % — в Турции и Венгрии [1; 9; 11]. В Чехии, к примеру, налогом облагают поступления из таких источников, как таргетированная реклама на цифровом интерфейсе; передача данных о пользователях; предоставление пользователям многостороннего цифрового интерфейса, который может облегчить поставки товаров и услуг; в Канаде — доходы от онлайн-бизнес-моделей, включая торговые интернет-площадки, социальные сети, интернет-рекламу, пользовательские данные; в Колумбии — услуги, на которые распространяется действие Structured English Programming (SEP), в частности реклама в интернете, цифровой контент (онлайн/загружаемый), потоковая передача (телевидение, музыка, видео и т. д.), любая форма монетизации информации и/или пользовательских данных, посреднические платформы, цифровые подписки, управление данными (хостинг, обмен файлами и т. д.), услуги поисковых систем, предоставление права

на использование или эксплуатацию нематериальных активов, иная услуга, предоставляемая на цифровом рынке.

Существенными проблемами DST эксперты называют риск двойного налогообложения, который приводит к спорам и торговой напряженности между странами [7, с. 123]; риск вызвать искажения, поскольку он применяется независимо от полученной прибыли; подавление инноваций и экономического роста за счет возложения дополнительного бремени на поставщиков цифровых услуг¹, которое с учетом значительной степени вероятности будет перенесено на потребителя; несправедливость применения цифрового налога только к цифровым компаниям [12].

Африканский форум налогового администрирования (АТАФ) опубликовал документ, посвященный подходам к разработке налогового законодательства в сфере цифровых услуг. В документе представлен проект закона о введении цифрового налога, включающий в себя положения по определению цифровых доходов от услуг, минимальные пороговые значения, в зависимости от страны, обязанность подавать декларации, назначение местных представителей и т. д. Рекомендуемая ставка DST — от 1 до 3 % с объема доходов, включающих в себя выручку от цифровых услуг; от сервисов онлайн-рекламы; от служб передачи данных; в результате предоставления торговой онлайн-площадки или услуги посреднической платформы; в связи с услугами цифрового контента, игровыми онлайн-услугами, услугами облачных вычислений; от любых других цифровых сервисов [13]. Это предложение перекликается с концепцией BEPS.

До сих пор в правовом поле практиковали «мягкий метод», суть которого заключается в адаптации положений Типовой конвенции ООН об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами к цифровой экономике без изменения определения постоянного представительства. Сегодня широко обсуждают вопросы о возможности смены концепции и подходе, целью которого является изменение определения постоянного представительства в налоговых соглашениях путем создания новой концепции «виртуального (цифрового) постоянного представительства». Это понятие может быть основано на таких элементах, позволяющих установить критерии цифрового присутствия источника налогообложения, как расположение доменных имен, наличие серверов, наличие локальных платежей либо количество пользователей, объем данных, собранных от локальных пользователей.

Вопрос о природе постоянного представительства тесно связан с категориями, являющимися базовыми в международной и европейской практике, но не имеющими аналогов в Налоговом кодексе РФ: категории *nexus* («связь, налоговая привязка») и *threshold* («пороговое значение, нижняя граница налогообложения»). Правила определения связи (*nexus rules*) и определения источника устанавливают «привязку», в связи с которой нерезидент становится налогообязанным в государстве. Проблема для определения DST сводится к поиску этих пороговых величин и их приоритетности. Европейская комиссия предложила следующее. Цифровая платформа будет считаться имеющей облагаемое налогом «цифровое присутствие» или «виртуальное постоянное представительство» в государстве — члене ЕС, если она соответствует одному из следующих критериев: генерирует более 7 млн евро ежегодного дохода в государстве — члене ЕС, у нее более 100 тыс.

¹ Стартапы и малые предприятия, которые в своей деятельности в значительной степени полагаются на цифровые платформы, могут столкнуться с дополнительным финансовым бременем, что затрудняет их конкуренцию с признанными технологическими гигантами.

пользователей в государстве — члене ЕС в течение финансового года, между компанией и активными пользователями в течение финансового года заключено свыше 3 000 коммерческих контрактов на цифровые услуги. Однако изложенный подход не определяет налоговой базы, которая служит ключом к распределению создаваемой стоимости.

В 2016 г. Израиль сформулировал подход, согласно которому критериями, создающими «облагаемое налогом значительное экономическое присутствие в Израиле», в том числе являются значительное количество контрактов, заключенных в формате онлайн между иностранной компанией и израильскими клиентами; иностранная компания предлагает онлайн-услуги/продукты, которыми пользуется значительное количество израильских клиентов; иностранная компания использует веб-сайт с функциональностью, адаптированной к израильскому рынку (интерфейс на иврите, местные скидки и маркетинг, местная валюта), и варианты оплаты; значительная часть доходов компании тесно связана с объемом онлайн-активности, осуществляемой пользователями на территории Израиля. Эти критерии применяют при отсутствии физической активности в Израиле и при условии, что компания располагается в стране, которая не заключила с Израилем соглашение об избежании двойного налогообложения [14]. Индия использовала аналогичный подход в своем налоговом законодательстве. Другие государства, не создавая цифровых налогов, решают налоговые проблемы, возникающие в результате цифровизации и глобализации, через призму правил по борьбе с налоговыми злоупотреблениями.

Еще один подход к решению проблемы — начать с консолидированной прибыли, полученной транснациональными группами от всех операций с участием различных компаний в группе, а затем разделить ее между этими же компаниями на базе объективных критериев, таких как местоположение, потребители, пользователи приложений или сотрудники. Однако следует признать, что разработка механизма распределения окажется чрезвычайно сложным делом, поскольку значение того или иного материального или нематериального актива, количества пользователей или клиентов при определении общей прибыли бизнеса варьируется от отрасли к отрасли и от бизнес-модели к бизнес-модели.

Настоящая статья носит обзорный характер и не претендует на отражение всех проблем налогообложения, существующих в цифровой экономике. Неспособность действующего налогового законодательства зафиксировать прибыль цифровой экономики обусловлена, скорее, слабостью международного права, чем внутренним законодательством. При разработке концепции налогового администрирования цифровой экономики необходимо избегать создания «цифрового сектора», каковы бы ни были его контуры, к которому будут применять специальные режимы, иначе возможен риск создать в краткосрочной перспективе барьеры для входа и неэффективную систему налогообложения. Реформы, нацеленные на цифровые компании, могут нарушить стабильность условий для международного бизнеса.

Идея применения НДС к электронным услугам может показаться привлекательной, однако на этом пути появляются многочисленные технические и практические препятствия, в частности связанные с определением ценности. Имеют ли ценность данные сами по себе, или ценность создает алгоритм, разработанный и используемый платформами?

В основе будущих налоговых правил должно находиться расширение понятия постоянного представительства за счет введения критерия «цифрового (виртуального) присутствия» с учетом специфических характеристик цифровой экономики (важности нематериальных активов, данных, алгоритмов и т. д.).

Список источников

1. *Fiyinfoluwa A.* Taxation of the digital economy: An evaluation of the Nigerian approach in the global context // *SSRN Electronic Journal*. 2023. DOI: 10.2139/ssrn.4504730
2. *Гаджиев Х. А.* Глобальная цифровая экономика: тренды и трансформация ценностно-поведенческих паттернов // *Ars Administrandi (Искусство управления)*. 2022. Т. 14. № 3. С. 482–506. DOI: 10.17072/2218-9173-2022-3-482-506
3. *Манахова И. В.* Цифровое будущее и глобальная экономическая безопасность // *Экономическая безопасность и качество*. 2018. № 1. С. 6–11.
4. *Information economy report 2017: Digitization, trade and development*. Geneva: UNCTAD, 2017. 130 p. URL: https://unctad.org/system/files/official-document/ier2017_en.pdf (дата обращения: 20.02.2024).
5. *Бергер А. М.* Налогообложение доходов транснациональных компаний в условиях цифровой экономики: дис. ... канд. экон. наук. М., 2023. 167 с.
6. *Изотов А. В.* Налоговые правоотношения в условиях цифровизации: современное состояние и перспективы развития: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2021. 283 с.
7. *Кирова Е. А., Морозова Н. Г., Безверхий А. С.* Трансформация налоговой системы России в условиях становления цифровой экономики // *Вестник университета (Государственный университет управления)*. 2019. № 7. С. 118–124. DOI: 10.26425/1816-4277-2019-7-118-124
8. *Белоусов Ю. В.* Цифровая экономика: понятие и тенденции развития // *Вестник Института экономики Российской академии наук*. 2021. № 1. С. 26–43. DOI: 10.24412/2073-6487-2021-1-26-43
9. *Тетерятников К. С., Камолов С. Г., Блашкина Д. А.* Цифровой налог: поучительный зарубежный опыт // *Российский экономический журнал*. 2020. № 4. С. 69–87. DOI: 10.33983/0130-9757-2020-4-69-87
10. *Пономарева К. А.* Налогообложение цифровых услуг в контексте международных налоговых соглашений // *Актуальные проблемы российского права*. 2022. Т. 17. № 8. С. 20–31. DOI: 10.17803/1994-1471.2022.141.8.020-031
11. *Степнов И. М., Ковальчук Ю. А.* Цифровые вызовы и справедливость налогов // *Цифровое право*. 2020. Т. 1. № 1. С. 39–58. DOI: 10.38044/DLJ-2020-1-1-39-58
12. *Бергер А., Полежарова Л. В.* Налог на цифровые услуги: оценка целесообразности введения в России // *Финансы: теория и практика*. 2023. Т. 27. № 1. С. 54–62. (На англ.). DOI: 10.26794/2587-5671-2023-27-1-54-62
13. *ATAF publishes an approach to taxing the digital economy* // *African Tax Administration Forum*. October 1. 2020. URL: <https://www.ataftax.org/ataf-publishes-an-approach-to-taxing-the-digital-economy> (дата обращения: 15.02.2024).
14. *Israel Tax Authority* // *Gov.il*. URL: <https://www.gov.il/en/departments/news/sa-110416-3> (дата обращения: 15.02.2024).
15. *Цифровая экономика Российской Федерации: программа утв. распоряжением Правительства РФ от 28 июля 2017 г. № 1632-р* // *Правительство России: офиц. сайт*. URL: <http://static.government.ru/media/files/9gFM4FHj4PsB79I5v7yLVuPgu4bvr7M0.pdf> (дата обращения: 15.02.2024).

References

1. *Fiyinfoluwa A.* Taxation of the digital economy: An evaluation of the Nigerian approach in the global context. *SSRN Electronic Journal*. 2023. DOI: 10.2139/ssrn.4504730
2. *Gadzhiev Kh.A.* Global digital economy: Trends and transformation of value-behavioral patterns. *Ars Administrandi (Iskusstvo upravleniya) = Ars Administrandi (The Art of Management)*. 2022;14(3):482-506. (In Russ.). DOI: 10.17072/2218-9173-2022-3-482-506
3. *Manakhova I.V.* Digital future and global economic security. *Ekonomicheskaya bezopasnost' i kachestvo = Economic Security and Quality*. 2018;(1):6-11. (In Russ.).
4. *Information economy report 2017: Digitization, trade and development*. Geneva: UNCTAD; 2017. 130 p. URL: https://unctad.org/system/files/official-document/ier2017_en.pdf (accessed on 20.02.2024).

5. Berger A.M. Taxation of income of transnational companies in the digital economy. Cand. econ. sci. diss. Moscow: Financial University under the Government of the Russian Federation; 2023. 167 p. (In Russ.).
6. Izotov A.V. Tax legal relations in the context of digitalization: Current state and development prospects. Cand. legal sci. diss. Moscow: Russian State University of Justice; 2021. 283 p. (In Russ.).
7. Kirova E.A., Morozova N.G., Bezverkhii A.S. Transformation of the Russian tax system in the context of establishment of the digital economy. *Vestnik universiteta (Gosudarstvennyi universitet upravleniya)*. 2019;(7):118-124. (In Russ.). DOI: 10.26425/1816-4277-2019-7-118-124
8. Belousov Yu.V. Digital economy: Concept and trends of development. *Vestnik Instituta ekonomiki Rossiiskoi akademii nauk = Bulletin of the Institute of Economics of the Russian Academy of Sciences*. 2021;(1):26-43. (In Russ.). DOI: 10.24412/2073-6487-2021-1-26-43
9. Teteryatnikov K.S., Kamolov S.G., Blashkina D.A. Digital tax: An instructive foreign experience. *Rossiiskii ekonomicheskii zhurnal = Russian Economic Journal*. 2020;(4):69-87. (In Russ.). DOI: 10.33983/0130-9757-2020-4-69-87
10. Ponomareva K.A. Digital services taxation in the context of international tax agreements. *Aktual'nye problemy rossiiskogo prava = Actual Problems of Russian Law*. 2022;17(8):20-31. (In Russ.). DOI: 10.17803/1994-1471.2022.141.8.020-031
11. Stepnoff I.M., Kovalchuk Yu.A. Digital challenges and tax equity. *Tsifrovoe pravo = Digital Law Journal*. 2020;1(1):39-58. (In Russ.). DOI: 10.38044/DLJ-2020-1-1-39-58
12. Berger A., Polezharova L.V. Tax for digital services: Assessment of the advantage of the introduction in Russia. *Finance: Theory and Practice*. 2023;27(1):54-62. DOI: 10.26794/2587-5671-2023-27-1-54-62
13. ATAF publishes an approach to taxing the digital economy. African Tax Administration Forum. Oct. 01, 2020. URL: <https://www.ataftax.org/ataf-publishes-an-approach-to-taxing-the-digital-economy> (accessed on 15.02.2024).
14. Israel Tax Authority. Gov.il. URL: <https://www.gov.il/en/departments/news/sa-110416-3> (accessed on 15.02.2024).
15. Digital economy of the Russian Federation. The program approved by Decree of the Government of the Russian Federation on July 28, 2017 No. 1632-r. Government of the Russian Federation. URL: <http://static.government.ru/media/files/9gFM4FHj4PsB79I5v7yLVuPgu4bvR7M0.pdf> (accessed on 15.02.2024). (In Russ.).

Информация об авторе

С. В. Тарасевич — аспирант; 190020, Санкт-Петербург, Лермонтовский пр., д. 44а;

Information about the author

S. V. Tarasevich — postgraduate student; 44A Lermontovskiy Ave., St. Petersburg 190020, Russia;

Конфликт интересов: автор декларирует отсутствие конфликта интересов, связанных с публикацией данной статьи.

Conflict of interest: the author declares no conflict of interest related to the publication of this article.

Статья поступила в редакцию 11.03.2024; одобрена после рецензирования 12.04.2024; принята к публикации 26.06.2024.

The article was submitted 11.03.2024; approved after reviewing 12.04.2024; accepted for publication 26.06.2024.