

Круглый стол «Актуальные проблемы налоговой системы в условиях цифровой экономики»

Корниенко Н.Ю.

Основные тенденции в регулировании налогообложения цифровой экономики

Краткое содержание

Цифровая экономика не вписывается в рамки устаревающей налоговой системы.

Понимание как осуществляется *modus operandi* (способ действия) того или иного вида электронного бизнеса будет способствовать его идентификации и привлечению к налогообложению.

Из чего состоит цифровая экономика, какие бизнес-модели в ней востребованы и как они монетизируются¹, в первую очередь необходимо определиться с ответами на эти вопросы.

Кроме того, цифровые технологии открыли доступ в международные экономические отношения большому количеству квалифицированных субъектов, относящихся к не крупному бизнесу, тогда как ранее только транснациональные корпорации способны были выигрывать от манипуляций с национальными правовыми системами и международными договорами.

Большинство видов электронного бизнеса не облагаются в современных государствах, т.е. по существующим правилам их затруднительно привлечь к уплате налогов.

С ростом цифровой экономики возникают вопросы правильного определения того, как формируется добавленная стоимость продукта. От правильного определения этих вопросов зависит распределение налоговой базы между государствами по международным операциям.

Действие 1 Плана DEPS посвященное цифровой экономике рекомендует странам изучить существующие бизнес модели цифровой экономики, цепочки создания стоимости и, соответственно, скорректировать налоговые правила соответствующим образом.

Вклад электронного бизнеса (ЭБ) в темпы роста ВВП в развитых странах уже превышает 5%.

Вклад ЭБ в ВВП в России по данным РАЭК в 2015 году составил 2,4% ВВП, при этом доля зависимых от электронного бизнеса рынков составила 19%.

Это довольно скромный результат для страны с населением 145 млн. человек, так прямой вклад электронной экономики в общий выпуск Великобритании согласно таблицам затраты-выпуск Национальной статистической службы Великобритании еще в 2014 году составил 4%.

Если смотреть на общеевропейский рынок, то согласно таблицам затраты-выпуск, публикуемым Eurostat, вклад электронного бизнеса в экономику Евросоюза (EU27) еще в 2011 составлял уже 1,9% от общего выпуска.

¹ Впервые термин был введен гендиректором IBM Луисом Герстнером на брифинге отдела рекламы в 1996 году. Позднее в 1997 году IBM дал следующее определение: «Электронный бизнес - это преобразование основных бизнес-процессов при помощи Internet-технологий», – которое и положило начало традиции широкой трактовки рассматриваемого понятия.

Нужно отметить, что проникновение электронного бизнеса в другие рынки будет все больше возрастать, так в России индекс внедрения цифровых технологий компаниями вырос с 2015 по 2016 гг на 4 пп. с 76% до 80%.

При этом в России темп роста различных секторов электронного бизнеса существенно превышает темп роста экономики в целом.

Доля электронного бизнеса в экономике России и степень влияния на другие отрасли будет постоянно расти высокими темпами. "Ядром" является сектор электронной коммерции, доля которого составляет около 50%.

Внутри данного сектора наиболее быстрыми темпами развивается трансграничная торговля.

Рост сектора электронной торговли является одним из главных драйверов (факторов) быстрого роста сектора интернет-рекламы, что в свою очередь существенно меняет структуру всего российского рекламного рынка.

Россия находится на 9-м месте по размеру рынка электронной коммерции и на 8-м месте по показателю глобального рейтинга электронной коммерции A.T.Kearney, поднявшись в 2015 году сразу на 5 позиций.

Данное высокое показание значение рейтинга (помимо размера рынка) было обусловлено относительно высокими значениями следующих показателей:

- активность покупателей,
- потенциал роста рынка,
- развитие инфраструктуры.

По показателю потенциала роста рынка (среди Топ-10 стран по глобальному рейтингу) Россия находится на 2-м месте, уступая только Китаю.

Наибольшим темпом среди остальных сегментов электронного бизнеса в РФ развивается сегмент электронных платежей и онлайн-игры (прирост в 2015 году составил 20% и 13,9% соответственно по сравнению с предыдущим годом).

ОЭСР выделяет следующие особенности электронного бизнеса (OECD/G20 BEPS, Final Report, 2015):

- Высокая мобильность (в т.ч. в целях налоговой оптимизации);
- Неразрывная связь с данными, включая работу с большими данными (Big Data);
- Наличие сетевых эффектов;
- Многосторонние бизнес модели (включая связи между сторонами из разных юрисдикций);
- В рамках каждой конкретной бизнес-модели возможна быстрая монополизация рынка;
- Низкие барьеры входа на рынок.

Также можно выделить

- Высокий вклад нематериальных активов в создание добавленной стоимости.

В связи с этими особенностями основные проблемы возникают при взимании налога на прибыль и НДС. В части НДС сложность заключается в одновременном администрировании большого числа резидентов иных юрисдикций, поставляющих как физические, так и цифровые продукты потребителям рассматриваемой юрисдикции.

В части налога на прибыль, ситуация оказывается сложнее, прежде всего из-за высокой мобильности бизнеса и возможности организации гибкой структуры: основными проблемами здесь могут быть как трансфертное ценообразование, позволяющее концентрировать прибыль в удобных юрисдикциях, так и работа по схемам КИК.

Если проблема с КИК является исключительно юридической и лежит в плоскости применения договоров об обмене информацией с оффшорными юрисдикциями, то проблема трансфертного ценообразования в данном случае предстает более сложной.

В отличие от рынка обычных товаров на данном рынке налоговым службам довольно затруднительно определить истинно рыночную стоимость электронных услуг, которые часто носят уникальный характер (программное обеспечение, дизайн), особенно в ситуации, когда большое число игроков отрасли использует подобные схемы, существенно искажающие статистику.

Отсюда становится понятно, что все эти задачи невозможно решить без понимания структуры электронного бизнеса.

Именно поэтому в разработанном в 2013 году ОЭСР плане мероприятий BEPS по противодействию размыванию налогооблагаемой базы и выводу прибыли из-под налогообложения первоочередной задачей было поставлено подробно проанализировать возможные бизнес-модели и цепочки создания стоимости.

Однако ОЭСР в финальном отчете 2015г. выделило лишь 7 бизнес моделей: с одной стороны, они укрупнили некоторые бизнес - модели, с другой – не обратили внимания на важные секторы, которые по объему рынка не уступают, например, электронному маркетингу: корпоративные ИС, Системы поддержки принятия решений (СППР), электронный банкинг, массовые многопользовательские онлайн-игры (ММО) игры.

Существует множество попыток определить понятие «электронный бизнес», в широком смысле его определяют, как всякое применение информационных технологий (ИТ) к организации бизнес-процессов, узком смысле – как применение ИТ в сфере маркетинга и продаж.

В исследовании РАНХиГС при Президенте РФ от 2016 года² разработано следующее определение электронного бизнеса. Электронный бизнес (e-Business) – это сфера экономической деятельности, в которой

- а) либо предоставление покупателю продукта (услуги) неразрывно связано с использованием портфеля ИТ- сервисов, обеспечиваемых информационной системой и доступом к общедоступным или выделенным сетям,
- б) либо сам продукт является ИТ-сервисом (или полноценной информационной системой, обеспечивающей получение ИТ-сервиса).

² https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2927938

Для полноценного понимания отрасли электронного бизнеса необходимо представить конкретные виды деятельности, входящие в эту сферу. При этом важно дать классификацию, которую можно использовать далее для анализа фискальных перспектив и вариантов совершенствования налоговой системы.

Отметим, что виды электронного бизнеса постоянно могут изменяться – появляться новые, исчезать устаревшие, однако все они укладываются в 7 указанных моделей монетизации. В рамках технологического подхода бизнес модели объединяются по «месту» создания конечного продукта. Согласно этому принципу виды электронного бизнеса можно разделить на две большие группы: on-line парадигма, off-line парадигма.

Виды электронного бизнеса постоянно могут изменяться – появляться новые, исчезать устаревшие, однако все они укладываются в 7 указанных моделей монетизации.

В рамках технологического подхода бизнес модели объединяются по «месту» создания конечного продукта. Приведенный технологический подход является важным, когда речь идет о государственном регулировании электронного бизнеса в рамках глобальной экономики, в частности он необходим при работе над совершенствованием налогового законодательства.

Согласно этому принципу виды электронного бизнеса можно разделить на две большие группы: on-line парадигма, off-line парадигма.

Виды электронного бизнеса, существующие в рамках off-line парадигмы, являются наиболее мобильными и не зависят от инфраструктуры, особенно при использовании облачных технологий. Администрирование таких компаний является затруднительным как с точки зрения налога на прибыль, так и с точки зрения НДС.

Компании, работающие в рамках on-line парадигмы, «привязаны» к инфраструктуре внутри страны-места реализации, и независимо от своего резидентства вынуждены заключать контрактные отношения с владельцами инфраструктуры внутри страны. Осуществлять налоговое администрирование таких компаний значительно проще, поскольку в качестве дополнительного метода воздействия на налогоплательщика может стать запрет использования инфраструктуры внутри страны. Однако здесь тоже могут возникать сложности. На сегодняшний день в России представлены практически все виды электронного бизнеса, за исключением тех, деятельность которых запрещена законом на территории России (онлайн казино, например).

Наиболее сильные позиции среди всех видов электронного бизнеса занимает электронная торговля. Активно развиваются - электронный банкинг и электронные платежи.

Весьма популярны сегодня в России модели электронного маркетинга.

Новые методы продвижения в интернете (контекстная реклама, продвижение в социальных сетях), развитие товарных агрегаторов (таких Яндекс.Маркет и др) в сторону усиления позиций конечного потребителя в условиях асимметрии информации, поисковая оптимизация – все это также вносит свой вклад в рост интернет торговли.

Динамично развивается рынок видео игр, причем наибольшим темпом растет именно рынок онлайн игр, особенно ММО игр.

Очень серьезные позиции занимает рынок корпоративных информационных систем и других ИТ-решений, применяемых компаниями для оптимизации своего бизнеса. Учитывая

и иные виды продуктов (СППР, управление закупками) можно заключить, что рынок корпоративных ИТ-решений в два раза превосходит рынок игр и сопоставим с рынком электронного маркетинга. Наименее развиты в России такие виды электронного бизнеса как электронное страхование и электронное здравоохранение. Рынок электронного обучения также демонстрирует скромные результаты, в то же время этот рынок показывает хороший рост. Наиболее популярными в России моделями монетизации являются посредническая модель продаж, реклама и комиссия. Далее следует производственная модель.

Наконец, наиболее слабые позиции в ИТ-сфере у моделей подписки и предоставления лицензий. Анализ схем уклонения от налогообложения в рамках моделей электронного бизнеса говорит о том, что основными методами уклонения от налогообложения в условиях электронного бизнеса являются:

- использование неопределенности или различного регулирования в странах мира по вопросу обложения доходов от электронного бизнеса;
- вывод интернет-ресурсов электронного бизнеса и банковских счетов (мерчант счетов) за пределы государства – места фактической деятельности, в том числе в офшорные юрисдикции;
- перераспределение доходов от электронного бизнеса между странами, использование посредников для заключения договора «последней мили» с клиентом и минимизации доходов в конкретной стране;
- открытие в стране иностранными компаниями представительств, не образующих налогового постоянного представительства для целей сбора информации о рынках сбыта и выявления потенциальных покупателей, при этом одновременное заключение сделок через зарубежные интернет-ресурсы и осуществление регулярной предпринимательской деятельности на территории страны;
- использование труда индивидуальных разработчиков (групп разработчиков – «freelancer») цифровых продуктов, оплата услуг которых производится с использованием электронных денежных средств на анонимные кошельки.

На сегодняшний день Россия по примеру ЕС идет по пути косвенного налогообложения электронного бизнеса, хотя данный путь не является единственно возможным.

Эксперимент по введению налогообложения НДС иностранных компаний, оказывающих электронные услуги в России, может быть признан успешным. По данным на 20.12.2017 г. в ФНС зарегистрированы 134 компании. В число этих компаний входят, например, Apple, Google, Microsoft, Netflix, Samsung, Bloomberg, Wargaming Group, Amazon, Oxford University, eBay, Valve Corporation, Nintendo, AIRBNB, Alibaba.

Таким образом, мы видим, что для целей налогообложения должно меняться (и они меняются!) скорее не понятие налоговой базы, предмета налогообложения и тому подобное, а администрирование, которому нужно адаптироваться - подобное к подобному, т.е. нужны специальные технологии для соответствующего налогового администрирования.