

СТАТЬИ

ВЛИЯНИЕ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ НА НАЦИОНАЛЬНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ЦИФРОВЫХ УСЛУГ (НА ПРИМЕРЕ АВСТРИИ)

С.С. Агеев

Московский государственный институт международных отношений
(университет) МИД России
119454, Россия, Москва, пр. Вернадского, 76

Аннотация

Цель настоящего исследования — изучение влияния международных стандартов Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) в части налогообложения цифровых услуг на национальное регулирование. В настоящее время имеет место дисбаланс в распределении между развитыми и развивающимися странами доходов в виде прямых и косвенных налогов на цифровые услуги. Данная проблема обусловлена тем, что крупнейшие цифровые компании, осуществляющие трансграничную деятельность, облагаются прямыми налогами не в стране предоставления услуги, а в государстве, в котором они расположены, т.е. с развитой экономикой. Кроме того, проблема усугубляется регуляторным арбитражем, который выражается в разных страновых подходах к налогообложению цифровых услуг, что в конечном счете влияет на выбор налогоплательщиком наиболее благоприятной юрисдикции при оказании подобных услуг. При проведении исследования были проанализированы как международные стандарты ОЭСР, так и регулирование в Австрии и ЕС, где произошел гармонизированный переход от национальной модели налогов на цифровые услуги к модели, соответствующей указанным международным стандартам. Через призму данных выводов были рассмотрены менявшаяся налоговая политика России в части имплементации международных стандартов ОЭСР и действующее регулирование НДС при оказании услуг в электронной форме. По результатам исследования был сделан вывод о потенциальных рисках, связанных с имплементацией международных стандартов ОЭСР, как для России, так и для развивающихся стран, а также обозначены перспективы иных гармонизированных подходов к налогообложению цифровых услуг.

Ключевые слова

налог на цифровые услуги, НДС, двухкомпонентное решение ОЭСР, цифровые платформы, гармонизация

Конфликт интересов

Автор сообщает об отсутствии конфликта интересов.

Финансирование

Исследование не имеет спонсорской поддержки.

Для цитирования

Агеев, С. С. (2024). Влияние международных стандартов на национальное регулирование налогообложения цифровых услуг (на примере Австрии). *Цифровое право*, 5(1), 55–68. <https://doi.org/10.38044/2686-9136-2024-5-1-3>

Поступила: 31.01.2024, принята в печать: 18.03.2024, опубликована: 31.03.2024

ARTICLES

THE INFLUENCE OF INTERNATIONAL STANDARDS ON NATIONAL REGULATION OF TAXATION OF DIGITAL SERVICES (ON THE EXAMPLE OF AUSTRIA)

Stanislav S. Ageev

Moscow State Institute of International Relations (MGIMO-University)
76, ave. Vernadsky, Moscow, Russia, 119454

Abstract

The purpose of this research is to study the impact of the OECD international standards regarding the taxation of digital services on national regulation. Currently, there is an imbalance in the distribution of revenues in the form of direct and indirect taxes on digital services between developed and developing countries. This problem is due to the fact that the largest digital companies carrying out cross-border activities are subject to direct taxes not in the country where the service is provided but in the country, in which they are located, that is, in a country with a developed economy. The problem is also aggravated by regulatory arbitrage, which is expressed in different country approaches to the taxation of digital services, which ultimately affects the taxpayer's choice of the most favorable jurisdiction when providing such services. In this research there were analyzed both the OECD international standards and regulation in Austria and the EU, where a harmonized transition from a national tax model for digital services to a model that complies with these international standards took place. Through the prism of these conclusions, the changing tax policy of Russia was examined in terms of the implementation of the OECD international standards as well as the current regulation of VAT for the provision of services in electronic form. Based on the results of the research, a conclusion was drawn about the potential risks associated with the implementation of the OECD international standards, both for Russia and for developing countries, and the prospects for other harmonized approaches to the taxation of digital services were outlined.

Keywords

digital services tax, VAT, OECD Two-Pillar Solution, digital platforms, harmonization

Conflict of interest

The author declares no conflict of interest.

Financial disclosure

The study has no sponsorship.

For citation

Ageev, S. S. (2024). The influence of international standards on national regulation of taxation of digital services (on the example of Austria). *Digital Law Journal*, 5(1), 55–68. <https://doi.org/10.38044/2686-9136-2024-5-1-3>

Submitted: 31 Jan. 2024, accepted: 18 March 2024, published: 31 March 2024

Введение

В настоящее время, характеризуемое как цифровая эпоха, налоговое право сталкивается, с одной стороны, с проблемой налогообложения таких объектов, как цифровые услуги, с другой стороны, с проблемой противодействия уклонению от уплаты налогов с использованием цифровых технологий.

Совокупность этих и иных обстоятельств побудила государства и международные организации к тому, чтобы разработать новые подходы к налогообложению. Между тем параллельная и не всегда скоординированная работа государств и международных организаций над одними и теми же вопросами в ряде случаев приводит лишь к усугублению существующих проблем. Как следствие, государствам приходится принимать весьма взвешенные решения в части следования международным стандартам, поскольку их поспешная имплементация может привести к сокращению налоговых доходов и оттоку налогоплательщиков.

Вопросам налогообложения цифровых услуг посвящено немало исследований отечественных и зарубежных авторов, каждое из которых затрагивает определенные стороны этого явления. В частности, одна из работ К.А. Пономаревой (Ponomareva, 2022) посвящена анализу международных стандартов цифрового налогообложения, представленных двухкомпонентным решением Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР)¹ и новой статьей 12В «Доход от автоматизированных цифровых услуг» Модельной конвенции ООН². Примечательно, что именно эти международные организации традиционно представляют интересы развитых и развивающихся стран соответственно. Иные работы этого автора касаются в большей степени односторонних мер в связи с цифровым налогообложением (Ponomareva, 2023a; 2023b), которые разрабатываются отдельными государствами и их интеграционными объединениями, в частности странами БРИКС: введение подоходного налога, НДС для электронных услуг и гибридных налогов.

Другие исследователи, например, О.И. Лютова, рассматривают цифровое налогообложение через призму существующих принципов трансграничного налогообложения, к которым, среди прочих, относится принцип налоговой нейтральности (Lyutova, 2023, p. 142). В контексте принципов налоговой нейтральности и недискриминации А. Бергер и Л.В. Полежарова исследуют вопрос о потенциальном введении в России налога на цифровые услуги, имея в виду прямой налог с прибыли IT-гигантов (Berger & Polezharova, 2023, p. 54).

Зарубежные исследования больше сконцентрированы на проблеме налогообложения цифровых услуг как в конкретных юрисдикциях, например в Малайзии (Abdullah et al., 2022, p. 1) и Индонезии (Andreana, 2022, p. 29), так и в определенных регионах, например в Африке

¹ Org. for Econ. Co-op. & Dev. [OECD], *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*, (January 29–30, 2020), www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf

² U.N. Dep't Econ. & Soc. Aff. *United Nations model double taxation convention between developed and developing countries 2021*, [2021]. U.N. Doc. ST/ESA/378.

(Magware, 2022, p. 444). Но есть и работы, посвященные общей проблеме международного сотрудничества в целях гармонизации налогообложения цифровых услуг (Sidik, 2022, p. 56).

Настоящее исследование отчасти перекликается с вышеперечисленными работами, но одновременно с этим отличается от них целью — это исследование опыта Австрии как государства — члена ЕС, совершившего переход от собственной модели налогообложения цифровых услуг к модели, разработанной ОЭСР, что стало следствием имплементации соответствующих международных стандартов³ через право ЕС. И хотя Австрия не является первым государством — членом ЕС, разработавшим и внедрившим регулирование цифрового налогообложения, данный пример выглядит показательным в связи с переходом в налогообложении от объектов реальной экономики к объектам цифровой — от налогообложения рекламных услуг, имевшего место с 2000 г., к взиманию налогов с онлайн-рекламы.

Обращение к зарубежному опыту определило и методологию исследования: основным методом, используемым в данной работе, является сравнительно-правовой. В частности, был применен метод функционального сравнения, позволивший оценить эффективность как действующих норм австрийского законодательства, регулирующих цифровое налогообложение, так и предлагаемых к имплементации. Наряду со специальными методами были применены и общенаучные, среди которых прогностический, статистический методы, дедукция, сравнение и обобщение. Совокупность этих и иных методов позволила рассмотреть заявленную проблематику с разных сторон.

С нашей точки зрения, изучение данного вопроса позволит сделать вывод о том, нужна ли России имплементация соответствующих международных стандартов ОЭСР⁴, не скажется ли она негативно на поступлениях в бюджет и не приведет ли к оттоку налогоплательщиков. Данный вывод может быть учтен при разработке основных направлений бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на очередной год и плановый период, а также в законодательной работе и развитии интеграционного права ЕАЭС.

Результаты

Исторически налогообложение рекламных услуг в Австрии основывалось на Законе «О налоге на рекламу»⁵, которым с 2000 г. был установлен соответствующий налог (*die Werbeabgabe*), действующий и в настоящее время. Однако распространяется он лишь на традиционные рекламные услуги, например рекламу на ТВ, радио, в печатных средствах массовой информации, в виде постеров.

Как отмечают австрийские исследователи (Kirchmayr & Achatz, 2019, p. 197), появление онлайн-рекламы потребовало внесения определенных изменений в австрийское налоговое законодательство. Речь идет о том, что с 1 января 2020 г. в Австрии был введен цифровой налог

³ OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation — Report on Pillar One Blueprint*, (October 14, 2020), <https://doi.org/10.1787/beba0634-en>; OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation — Report on Pillar Two Blueprint*, (October 14, 2020), <https://doi.org/10.1787/abb4c3d1-en>.

⁴ Несмотря на то что Россия не входит в число государств — членов ОЭСР, данная международная организация является ключевым разработчиком стандартов в области налогообложения (Shumilov, 2020, p. 108); в иных важных для сферы налогообложения международных организациях, таких как ООН и БРИКС, участницей которых Россия является, пока что не представлены аналогичные по содержанию международные стандарты.

⁵ Werbeabgabegesetz [WAG] [Advertising Services Tax Act], Bundesgesetzblatt [BGBl I] No. 29/2000, as amended, <https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=20000689> (Austria).

(*die Digitalsteuer*) в отношении рекламных услуг, предоставляемых онлайн. Он регулируется Законом 2020 г. «О цифровом налоге»⁶ и постановлением федерального министра финансов 2020 г. «О подробном регулировании в связи с исполнением Закона „О цифровом налоге“»⁷. Так, рекламные услуги, предоставляемые онлайн, являются объектом цифрового налога, если они оказываются онлайн-рекламодателями в Австрии за вознаграждение по состоянию на 1 января 2020 г. Считается, что рекламная услуга онлайн предоставлена в рамках национальной юрисдикции, если она получена на устройство пользователя, имеющее национальный IP-адрес, и адресована также национальным пользователям с учетом ее содержания и формы. Место предоставления рекламной услуги онлайн может быть определено на основе IP-адреса или с использованием иных технологий для определения геолокации.

По смыслу законодательства под цифровыми услугами, предоставляемыми онлайн, понимается реклама, размещенная на цифровом интерфейсе, в частности в виде баннера, через поисковик и сопоставимые каналы. Напротив, не признаются таковыми рекламные услуги, которые являются объектом налога на рекламу. Иными словами, налог на рекламу и цифровой налог в Австрии являются не взаимоисключающими, а взаимодополняющими.

Плательщиком цифрового налога признается онлайн-рекламодатель, который имеет право на вознаграждение за предоставление рекламных услуг онлайн. Примечательно, что таковым выступает и лицо, не являющееся собственником цифрового интерфейса. В целом согласно австрийскому законодательству компании — онлайн-рекламодатели одновременно соответствуют двум условиям: (1) оказывают рекламные услуги онлайн или имеют отношение к их оказанию за вознаграждение; (2) в течение одного хозяйственного года имеют оборот по всему миру в размере свыше 750 млн евро и оборот в Австрии свыше 25 млн евро от оказания рекламных услуг онлайн.

Необходимо отметить, что расходы на посреднические услуги иных онлайн-рекламодателей, не являющихся частью многонациональной группы компаний, не включаются в оборот в Австрии. Иная особенность предусмотрена для компаний, представляющих собой часть многонациональной группы компаний налогоплательщика в значении § 2 Закона 2016 г. «О документации для целей трансфертного ценообразования»⁸: для них определяющим является оборот группы.

Налоговой базой для целей цифрового налога выступает вознаграждение, полученное онлайн-рекламодателем от клиента, уменьшенное на величину расходов, понесенных в связи с посредническими услугами иных онлайн-рекламодателей, не являющихся частью многонациональной группы компаний налогоплательщика. Налоговая ставка при этом равна 5% от величины налоговой базы.

Налоговый период по данному налогу составляет календарный месяц. Так, в конце текущего месяца налог должен быть самостоятельно исчислен налогоплательщиком, а до 15-го числа следующего месяца уплачен. Кроме того, по истечении трех месяцев с начала очередного года налогоплательщик должен подать налоговую декларацию за предшествующий год. Видится,

⁶ Digitalsteuergesetz [DSG] [Digital Tax Act], BGBl I No. 91/2019, as amended, <https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=20010780> (Austria).

⁷ Nähere Regelung der Umsetzung des Digitalsteuergesetzes 2020 [NRUDSG] [More detailed regulation of the implementation of the Digital Tax Act of 2020], BGBl II No. 378/2019, as amended, <https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=20010833> (Austria).

⁸ Verrechnungspreisdokumentationsgesetz [VPDG], BGBl I No. 77/2016, as amended, <https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=20009608> (Austria).

что такой короткий налоговый период создает дополнительную административную нагрузку как для налогоплательщика, так и для налогового органа.

Если говорить о налоговой декларации, то она должна включать информацию по видам рекламных услуг, оказанных онлайн, и суммы вознаграждения по каждому виду. Помимо этого, в декларации должен быть указан оборот, полученный по всему миру за год.

Обращает на себя внимание и то, что ежегодная налоговая декларация может быть подана налогоплательщиком либо в электронном виде, либо лично, либо через налогового представителя с использованием сервиса «FinanzOnline». Налоговый представитель актуален в основном для тех, кто не имеет зарегистрированного офиса, места управления, постоянного представительства на территории ЕС или Европейской экономической зоны. Иные онлайн-рекламодатели могут взаимодействовать с налоговым органом Австрии через ресурс «Onlineverfahren-Digitalsteuer».

Примечательно, что уплата налога возможна через эти же сервисы и ресурсы, для чего потребуется лишь налоговый номер налогоплательщика. При этом для многонациональных групп компаний важно, чтобы был указан такой номер для каждого участника группы.

Введение этого налога в Австрии вызвало недовольство США, что находит отражение в подготовленном Офисом торгового представителя США отчете от 13 января 2021 г. «Об австрийском налоге на цифровые услуги»⁹ в рамках расследования на основании ст. 301 Закона «О торговле»¹⁰. В нем отмечается следующее: (1) Закон носит дискриминационный характер по отношению к цифровым компаниям США; (2) введенный налог без разумной причины нарушает международные налоговые принципы, выражающиеся в особенностях привязки (постоянного представительства) и определения налоговой базы, в качестве которой должен выступать доход, а не оборот; (3) введенный налог является обременением или ограничением для торговли США.

Зарубежные исследователи указывают, что «стремясь снизить риск одностороннего введения цифровых налогов, которое может привести к ответным налогам, таможенным и торговым мерам со стороны стран, чьи налоговые доходы сокращаются, транснациональные учреждения преследовали цель обеспечить многостороннее, основанное на консенсусе решение в виде реформы налоговой системы в связи с международным налогообложением цифровых компаний. Однако в каждом наднациональном институте, таком как ЕС, Инклюзивная структура ОЭСР/ «Большой двадцатки», ответственная за реализацию Плана BEPS, МВФ и ООН, интересы стран, имеющих разную финансовую долю участия, представлены по-разному, и, таким образом, давление с целью внесения изменений в каждом институте различно» (Vítek & Solilová, 2021, p. 174). Так, в рамках ОЭСР в 2021 г. было разработано двухкомпонентное решение, представленное Pillar 1 и 2. При этом изначально вопросам цифрового налогообложения в контексте международных стандартов ОЭСР было посвящено Действие 1 Плана BEPS¹¹ («Налоговые вызовы, возникающие в связи с цифровизацией»), касавшееся вопросов прямого и косвенного налогообложения. Однако его реализация оказалась сопряженной с наибольшими трудностями среди всех действий Плана BEPS, поэтому данный международный стандарт получил самостоятельное развитие в качестве двухкомпонентного решения ОЭСР.

⁹ Office of the United States Trade Representatives. (2021). § 301 investigation : Report on Austria's digital services tax. Executive Office of the President. <https://ustr.gov/sites/default/files/files/Press/Releases/AustriaDSTSection301Report.pdf>

¹⁰ Trade Act of 1974, 19 U.S.C. §§ 2101-2497b.

¹¹ OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, (October 5, 2015), <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>.

По состоянию на 9 июня 2023 г. к данной инициативе ОЭСР присоединилось свыше 139 юрисдикций¹², поддержавших идею, согласно которой многонациональные предприятия должны уплачивать справедливую часть налогов в том месте, в котором они осуществляют деятельность. В частности, *Pillar 1*, суть которого в перераспределении налоговых прав между юрисдикциями, направлен на более справедливое распределение прав на налогообложение прибыли между странами в отношении крупнейших многонациональных предприятий, включая цифровые платформы. В результате подобное перераспределение должно привести к тому, что страны, на рынках которых многонациональные группы компаний ведут коммерческую деятельность даже без физического присутствия, получают право на налогообложение их прибыли. В целях реализации данной идеи в настоящий момент разрабатывается Проект многосторонней конвенции (*Draft Multilateral Convention*), которая призвана формализовать отказ присоединившихся к ней стран от существующих национальных налогов на цифровые услуги.

Pillar 2, или глобальный механизм по борьбе с размыванием налоговой базы, направлен на то, чтобы ограничить конкуренцию между странами в отношении налога на прибыль организаций путем введения глобальной минимальной ставки такого налога в размере 15%. Такая инициатива, связанная с гармонизацией налоговых ставок, на наш взгляд, повторяет подход стран — членов ЕС, нашедший отражение в Директиве от 28 ноября 2006 г. 2006/112¹³. Между тем видится дискуссионным распространение регионального подхода на глобальный уровень ввиду большой разницы в экономическом развитии отдельных стран мира, которая не столь очевидна на уровне ЕС. В любом случае, реализация этой инициативы будет зависеть от имплементации странами Глобальных правил противодействия размыванию налоговой базы (*Global Anti-Base Erosion Rules*).

Ожидается, что реализация *Pillar 1* и *2* положительно скажется на стабилизации международной налоговой системы и повышении правовой определенности для налогоплательщиков и налоговых органов.

В ЕС соответствующие международные стандарты были имплементированы в 2022 г. в связи с принятием Директивы от 14 декабря 2022 г. 2022/2523¹⁴, которая предусмотрела их перенос в национальное налоговое законодательство государств — членов ЕС¹⁵. Принятие указанной Директивы влечет за собой отказ Австрии от собственного цифрового налога, что имеет как положительные, так и отрицательные стороны.

Положительные стороны от имплементации международных стандартов ОЭСР связаны с расширением сферы цифрового налогообложения в Австрии. Иными словами, как отмечают австрийские исследователи (Hohenwarter et al., 2023, p. 14), потенциальный налог на цифровые услуги не будет ограничиваться лишь сферой предоставления рекламных услуг онлайн.

¹² OECD. (2023). Members of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS joining the October 2021 Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy as of 9 June 2023. <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-members-joining-statement-on-two-pillar-solution-to-address-tax-challenges-arising-from-digitalisation-october-2021.pdf>

¹³ Council Directive 2006/112, On the common system of value added tax, 2006 O.J. (L 347) 1 (EC).

¹⁴ Council Directive 2022/2523, On ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union, 2022 O.J. (L 328) 1 (EU).

¹⁵ Более подробное описание источников права государств — членов ЕС, порядка имплементации и применения Директив ЕС содержится как в работах по праву ЕС общего содержания (Entin, 2023, p. 101–102), так и в специальных исследованиях по налоговому праву ЕС (Tolstopiatenko, 2020, p. 25).

Отрицательная составляющая видится в том, что увеличится налоговая нагрузка на цифровые платформы в целом, а также на налоговые органы, в структуре которых, видимо, потребуются создание специальных подразделений, занимающихся администрированием деятельности подобных налогоплательщиков. Более того, если сейчас подобный налог взимается в Австрии по ставке 5%, то в перспективе он увеличится до значений, которые не могут быть меньше 15%.

Тем не менее в Директиве от 14 декабря 2022 г. 2022/2523 отмечается, что «для достижения баланса между целями глобальной реформы минимального налога и административным бременем для налоговых органов и налогоплательщиков настоящая Директива должна предусматривать исключение *de minimis* для многонациональных групп компаний или крупномасштабных национальных групп, средний оборот которых меньше 10 млн евро и средний доход или убыток которых меньше 1 млн евро в юрисдикции. Такие многонациональные группы компаний или крупномасштабные национальные группы не должны платить дополнительный налог, даже если их эффективная ставка налога ниже минимальной ставки налога в этой юрисдикции».

На наш взгляд, без широкой поддержки странами международных стандартов ОЭСР их имплементация в одних юрисдикциях может привести к оттоку налогоплательщиков в другие, которые им не следуют и исходят из более щадящих подходов к цифровому налогообложению, как минимум в части налоговой ставки и круга налогоплательщиков.

Так или иначе, в октябре 2021 г. Австрия с США, Францией, Италией, Испанией и Соединенным Королевством уже сделали совместное заявление¹⁶, подтвердившее их намерение отказаться от национальных налогов на цифровые услуги, которые будут действовать в этих странах до тех пор, пока новое регулирование, проистекающее из международных стандартов ОЭСР, не вступит в силу.

При всех потенциальных рисках стоит отметить, что для ЕС имплементация двухкомпонентного решения ОЭСР¹⁷ не лишена смысла, поскольку эффективности регулирования, посредством которого оно имплементировано, будет способствовать автоматический обмен информацией, предоставляемой цифровыми платформами. Если на глобальном уровне Модельные правила отчетности, предоставляемой цифровыми платформами (*Model Rules for Digital Platforms*)¹⁸, пока еще не получили широкой поддержки, то в ЕС они уже имплементированы посредством Директивы от 15 февраля 2011 г. 2011/16/ЕС¹⁹.

Дискуссия

Разработка ОЭСР международных стандартов, представленных главным образом *Pillar 1* и *2*, фактически поставила страны перед выбором: либо придерживаться уже существующих в национальном законодательстве подходов к налогообложению цифровых услуг, либо отказаться от них и заменить их универсальными стандартами. Между тем возникает вопрос

¹⁶ Press Release, Treas., 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, (Oct. 21, 2021), <https://home.treasury.gov/news/press-releases/jy0419>

¹⁷ Council Directive 2022/2523, On ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union, 2022 O.J. (L. 328) 1 (EU).

¹⁸ OECD, Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy, (June 22, 2021), <https://doi.org/10.1787/8ffb8d09-en>.

¹⁹ Council Directive 2011/16, On administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC, 2011 O.J. (L. 64) 1 (EU).

об универсальности данных стандартов в принципе и о преимуществах, которые даст государствам их имплементация.

В отличие от государств — членов ЕС, где вопрос об имплементации *Pillar 1* и *2* можно считать решенным, Россия исходит из преждевременности их переноса в национальное налоговое законодательство, тем более что Действие 1 Плана *BEPS* не является одним из тех минимальных стандартов, имплементация которых является обязательной для всех, кто присоединился к указанной инициативе ОЭСР в целом.

Напомним, что налогообложение цифровых услуг можно рассматривать в контексте как прямых, так и косвенных налогов. Объектом косвенного налогообложения, а именно НДС, будет оказание подобных услуг, тогда как объектом прямого — прибыль, полученная организацией от деятельности, осуществляемой в цифровой форме.

Примечательно, что Действие 1 Плана *BEPS* касается вопросов и прямого, и косвенного налогообложения цифровых услуг, тогда как *Pillar 1* и *2* затрагивают исключительно прямое налогообложение. В любом случае для России, как и для других стран, актуально сравнение действующего налогового законодательства с комплексом международных стандартов, разработанных ОЭСР. Более того, это должен быть не только юридический, но и экономический анализ, который позволит ответить на главный вопрос: увеличит ли имплементация указанных инициатив ОЭСР налоговые доходы?

Впервые вопрос о введении цифрового налога в России нашел отражение в Основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 г. и на плановый период 2021 и 2022 гг. (утв. Минфином России):

«3. В связи с глобальным развитием сектора цифровой экономики выработка новых подходов к налогообложению компаний данного сектора с тем, чтобы налог на прибыль уплачивался в бюджеты тех юрисдикций, где генерируется прибыль. Существенные недостатки в принципах налогообложения цифровых компаний приводят в настоящее время к тому, что эффективная ставка обложения прибыли таких компаний оказывается значительно меньше, чем для компаний других отраслей ввиду того, что цифровые компании, как правило, имеют незначительное физическое присутствие в стране резидентства пользователей или вовсе не имеют такового.

С тем, чтобы не допустить бюджетные потери, следует тщательно проработать положения налогового законодательства, которые бы позволили декларировать для целей налогообложения прибыли в тех юрисдикциях, где находятся пользователи (клиенты) цифровых компаний, где прибыли образуются в результате привлечения, взаимодействия и вкладов пользователей, а также выработать новые правила распределения прибылей в странах использования нематериальных маркетинговых активов.

Ряд стран уже пересмотрели принципы налогообложения цифровых компаний и внедрили новые инструменты налогообложения. Таким образом, разработка новых подходов к налогообложению доходов цифровых компаний будет осуществляться с учетом мирового опыта таких стран».

С юридической точки зрения данный подход повторяет тот механизм, который был предложен ОЭСР в международных стандартах *Pillar 1* и *2*. Экономическая целесообразность следования им для разных стран мира может различаться, однако в России, согласно исследованию, проведенному в 2021 г. компанией «РwС» по заказу Минцифры России²⁰, введение цифрового налога сможет приносить бюджету от 53 млн до 103 млн долл. в год. Для IT-компаний в России

²⁰ Скобелев, В. (2021). Цифровой налог для зарубежных компаний принесет в российский бюджет более \$100 млн. Forbes. <https://www.forbes.ru/tekhnologii/438411-cifrovoy-nalog-dla-zarubezhnyh-kompanij-prineset-v-rossijskij-budzet-bolee-100-mln>

интерес во введении такого налога обусловлен, во-первых, сокращением эффективной налоговой ставки с тем, чтобы она была сопоставима с той, что применяется к глобальным ИТ-компаниям, во-вторых, дополнительными поступлениями в национальный бюджет, которые могут стать в перспективе источниками государственной поддержки ИТ-отрасли.

В Основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2021 г. и на плановый период 2022 и 2023 гг. (утв. Минфином России) повестка цифрового налогообложения ограничивается исключительно планами по урегулированию вопросов налогообложения цифровой валюты и налогового контроля за ее оборотом.

В аналогичном документе на 2022 г. и на плановый период 2023 и 2024 гг.²¹ делается основной акцент на закреплении особенностей налогообложения операций с цифровыми финансовыми активами, но при этом указывается следующее:

«4. В рамках совместного проекта Группы 20 и ОЭСР участие в работе Инклюзивного органа, созданного по решению Группы 20 в рамках плана *BEPS*, по реформе международного налогообложения в условиях цифровизации экономики и последующее присоединение к международным инструментам, определяющим согласованный государствами — членами Инклюзивного органа порядок налогообложения прибыли международных групп компаний (МГК). Данный порядок будет устанавливаться:

- новое основание для налогообложения и более справедливые правила распределения прибыли МГК, оказывающих цифровые услуги и услуги, ориентированные на конечного потребителя;
- новые правила для всех крупных МГК (не только цифровых), которые будут ограничивать неблаговидную конкуренцию в налоговой сфере посредством введения минимальной глобальной ставки корпоративного налога как средства защиты национальной налоговой базы».

Между тем в Основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2023 г. и на плановый период 2024 и 2025 гг. (утв. Минфином России) введение цифрового налога не упоминается, тогда как на закреплении особенностей налогообложения операций с цифровыми финансовыми активами вновь сделан основной упор. То же можно сказать и об Основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2024 г. и на плановый период 2025 и 2026 гг. (утв. Минфином России), в которых акцент смещен на сохранение технологического потенциала, цифровое развитие ключевых отраслей экономики и социальной сферы: для этого будет реализован комплекс мер, направленных на обеспечение цифровой трансформации, среди которых применение налоговых льгот в целях создания условий для опережающего развития отечественных высокотехнологичных компаний и повышения привлекательности российской юрисдикции для ИТ-бизнеса, в том числе применение льготного размера ставки страховых взносов — 7,6% (при едином тарифе в 30%) и обнуление налога на прибыль в 2024 г. Другими словами, складывается тенденция, противоположная введению налога на цифровые услуги.

В настоящее время Налоговый кодекс РФ касается вопроса налогообложения цифровых услуг лишь в контексте «налога на Google», введенного Федеральным законом от 3 июля 2016 г. № 244-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» с 1 января 2017 г. Так, «налог на Google» предусмотрен преимущественно статьей 174.2 Налогового кодекса РФ. Согласно действующему регулированию этот налог представляет

²¹ Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2022 г. и на плановый период 2023 и 2024 гг. (утв. Минфином России) // https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=134362

собой особую разновидность НДС. Он взимается с электронных услуг, оказываемых иностранными компаниями (не только компанией «Google»), у которых нет обособленных подразделений в России (либо есть, но они используются в иных целях), российским покупателям через Интернет или другую информационно-телекоммуникационную сеть. Что касается российских организаций и индивидуальных предпринимателей, они платят «налог на Google» как налоговые агенты, т.е. они должны исчислить и уплатить налог, а также выставить счета-фактуры. Отметим, что в контексте рассматриваемого налога электронные услуги должны быть оказаны физическим лицам (покупателям), не являющимся индивидуальными предпринимателями.

Объектом налога признаются электронные услуги иностранных компаний, оказанные, в частности, через Интернет. При этом важно, чтобы местом реализации являлась Россия. Эти услуги включают, например:

- предоставление через Интернет прав на использование программ для ЭВМ (в том числе компьютерных игр) и баз данных;
- рекламные услуги в Интернете и предоставление рекламной площади в Интернете;
- услуги по размещению предложений о приобретении и реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) в Интернете;
- услуги по предоставлению технических, организационных, информационных и других возможностей в Интернете для установления контактов и заключения сделок между продавцами и покупателями, например электронные торговые площадки;
- предоставление доменных имен, услуги хостинга;
- услуги по управлению информационными системами и сайтами в Интернете;
- предоставление прав на использование в Интернете электронных книг, изданий, других публикаций, изображений, музыки и видео;
- услуги по поиску информации о потенциальных покупателях;
- предоставление доступа к поисковым системам в Интернете;
- ведение статистики на сайтах в Интернете.

В данном случае налоговая база определяется как стоимость услуг с учетом суммы налога, исчисленная исходя из фактических цен их реализации. Моментом ее определения является последний день налогового периода, в котором поступила оплата (частичная оплата) таких услуг.

Сумма налога определяется как соответствующая расчетной налоговой ставке в размере 16,67% процентная доля налоговой базы. Его уплата производится не позднее 28-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налоговая декларация представляется в налоговый орган по установленному формату в электронной форме через личный кабинет налогоплательщика, а в период, когда личный кабинет налогоплательщика не может использоваться иностранными организациями для представления в налоговый орган документов (информации), — по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота, не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Но и такая модель налогообложения цифровых услуг не лишена недостатков. По справедливому замечанию Е.В. Кудряшовой, «как и акцизы, налоги на цифровые услуги легко перелгаются в цепочке экономических отношений производства и потребления, и тому уже есть наглядные доказательства. Цифровые гиганты после введения налогов на цифровые услуги оповестили своих клиентов из стран, вводящих налоги, о повышении цен на размещение рекламы, исследования рынков, аналитику и прочие цифровые продукты на соответствующую сумму.

Сумма налога через ценообразование будет переложена дальше на конечного потребителя товаров и услуг, причем уже совсем не цифровых. Поэтому, вводя налоги на цифровые услуги, фактически государство получает их не с цифровых гигантов, а с конечных потребителей в этой же стране» (Kudryashova, 2021, p. 38).

Заключение

На примере Австрии был продемонстрирован переход от национальной модели налогообложения цифровых услуг к модели, соответствующей международным стандартам. С одной стороны, это был выбор институтов ЕС. С другой стороны, Австрия и ряд других стран выступили с совместным заявлением об отмене национальных налогов на цифровые услуги в связи с переходом к гармонизированному регулированию. И хотя соответствующие директивы ЕС учитывают риски административной нагрузки на налоговые органы, связанные с имплементацией данных международных стандартов ОЭСР, а также предусматривают механизмы, обеспечивающие эффективность их применения, проблема регуляторного арбитража оказывается решенной только на уровне ЕС. Без ее решения на глобальном уровне невозможно исключить отток налогоплательщиков в связи с более обременительным налогообложением и, как следствие, сокращение налоговых доходов.

В России вопрос об имплементации *Pillar 1* и *2* последний раз фигурировал в Основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2022 г. и на плановый период 2023 и 2024 гг., после чего он уже не заявлялся в качестве приоритетного направления. Способные обеспечить их эффективность и подготовленные ОЭСР Модельные правила отчетности, предоставляемой цифровыми платформами, также не планируются к имплементации в российское налоговое законодательство. Но даже если такое решение будет принято, то перед имплементацией двухкомпонентного решения ОЭСР в России необходимо провести экономический анализ и сопоставить потенциальные доходы бюджета в связи с присоединением к *Pillar 1* и *2* с возможными расходами, как прямыми (на администрирование), так и косвенными (в связи с оттоком налогоплательщиков).

На настоящий момент в Налоговом кодексе РФ есть НДС при оказании услуг в электронной форме, именуемый «налогом на Google» и соответствующий изначальному международному стандарту, сформулированному в Действии 1 Плана *BEPS*. Отказываться от этого налога с учетом официальных позиций ВТО и МВФ было бы преждевременно. Так, мораторий ВТО на таможенные пошлины в отношении «электронных передач» (цифровых товаров, услуг и сервисов) был продлен до 31 марта 2026 г.²², хотя на его отмене настаивали развивающиеся страны. Следовательно, прогнозируемое экспертами МВФ введение во всех странах НДС на трансграничные цифровые услуги по единым правилам²³ может стать реальностью, поскольку иных очевидных возможностей для устранения дисбаланса в распределении между развитыми и развивающимися странами доходов от налогообложения цифровых услуг при одновременном недопущении регуляторного арбитража просто не остается.

²² Bond, D. E., Egli, R., Sabitha, N.R., & Saccomanno, I. (2024). *WTO Extends E-Commerce Tariff Moratorium as Broader Negotiations Continue*. White&Case. <https://www.whitecase.com/insight-alert/wto-extends-e-commerce-tariff-moratorium-broader-negotiations-continue>

²³ Козлов, А. (2023). В МВФ предложили унифицировать налогообложение цифровой отрасли. Ведомости. <https://www.vedomosti.ru/economics/articles/2023/09/21/996232-v-mvf-predlozhili-unifitsirovat-nalogooblozhenie-tsifrovoy-otrasli>

Список литературы / References

1. Abdullah, S. M., Mohd Shith Putera, N. S. F., Abu Hassan, R., & Ya'cob, S. N. (2022). Digital services tax laws in Malaysia: A changing landscape. *Malaysian Journal of Social Sciences and Humanities (MJSSH)*, 7(11), Article e001925. <https://doi.org/10.47405/mjssh.v7i11.1925>
2. Andreana, P., & Inayati, I. (2022). Principles of tax collection in value added tax (VAT) on digital services in Indonesia. *Journal Public Policy*, 8(1), 29–35. <https://doi.org/10.35308/jpp.v8i1.4692>
3. Berger, A., & Polezharova, L. V. (2023). Tax on digital services: Assessment of the advantage of the introduction in Russia. *Finance: Theory and Practice*, 27(1), 54–62. <https://doi.org/10.26794/2587-5671-2023-27-1-54-62>
4. Entin, L. M., & Entin M. L. (Eds.) (2023). *Evropejskoe pravo: Osnovy integratsionnogo prava Evropejskogo sojuza i Evrazijskogo ekonomicheskogo sojuza [European law. The basics of integration law of the EU and EAEU]*. Norma.
5. Hohenwarter-Mayr, D., Kirchmayr, S., Kronberger, R., & Mayr, G. (Eds.). (2023). *Handbuch zur Globalen Steuerreform [Global Tax Reform Handbook]*. Facultas.
6. Kirchmayr-Schliesselberger, S., & Achatz, M. (2019). Die Digitalsteuer und Robin Hood [Digital tax and Robin Hood]. *Taxlex: Fachzeitschrift für Steuerrecht*, (7–8), 197.
7. Kudryashova, E. V. (2022). Tsifrovye nalogi ili novaya arkhitektura mezhdunarodnogo nalogooblozheniya? [Digital taxes or a new architecture for international taxation?]. *Nalogi [Taxes]*, 4, 37–40. <https://doi.org/10.18572/1999-4796-2021-4-37-40>
8. Lyutova, O. I. (2023). Transformatsiia printsipa neutral'nosti NDS v tsifrovuiu epokhu [Transformation of the principle of VAT neutrality in the digital era]. *Vestnik Universiteta imeni O. E. Kutafina (MGUUA) [Courier of Kutafin Moscow State Law University (MSAL)]*, 7, 142–151. <https://doi.org/10.17803/2311-5998.2023.107.7.142-151>
9. Magwape, M. (2022). Debate: Unilateral digital services tax in Africa; legislative challenges and opportunities. *Intertax*, 50(5), 444–458. <https://doi.org/10.54648/TAXI2022039>
10. Vitek, L., & Solilová, V. (2021). Tax policy in relation to fair corporate taxation. In D. Nerudová, & J. Pavel (Eds.), *Profit sharing and tax base erosion: Case studies of post-communist countries* (pp. 157–218). Springer.
11. Ponomareva, K. A. (2022). Nalogooblozhenie tsifrovyykh uslug v kontekste mezhdunarodnykh nalogovykh soglaseniy [Digital services taxation in the context of international tax agreements]. *Aktual'nye Problemy Rossiyskogo Prava [Current Problems of Russian Law]*, 17(8), 20–31. <https://doi.org/10.17803/1994-1471.2022.141.8.020-031>
12. Ponomareva, K. A. (2023a). Sravnitel'niy analiz opyta vvedeniya naloga na tsifrovye uslugi v zarubezhnykh stranakh [Comparative analysis of the experience of introducing a tax on digital services in foreign countries]. *Law Journal of the Higher School of Economics*, 4, 334–356. <https://doi.org/10.17323/2072-8166.2023.4.334.356>
13. Ponomareva, K. A. (2023b). Nalogooblozhenie tsifrovyykh uslug v stranakh BRIKS: sravnitel'no-pravovoy analiz [Taxation of digital services in BRICS countries: A comparative analysis]. *Vestnik of Saint Petersburg University. Law*, 14(3), 804–823. <https://doi.org/10.21638/spbu14.2023.315>
14. Shumilov, V.M. (2020). *Mezhdunarodnoe finansovoe pravo [International financial law]*. Yusticiya.
15. Sidik, M. (2022). Digital services tax: Challenge of international cooperation for harmonization. *Journal of Tax and Business*, 3(1), 56–64. <https://doi.org/10.55336/jpb.v3i1.46>
16. Tolstopiatenko, G. P. (2020). Integratsionnoe nalogovoe pravo i novy miroporiadok [Integration tax law and the new world order]. *Aktual'nye problemy rossiyskogo prava [Current Problems of Russian Law]*, 15(11), 23–35. <https://doi.org/10.17803/1994-1471.2020.120.11.023-035>

Сведения об авторе:

Ареев С.С. — кандидат юридических наук, доцент кафедры административного и финансового права, МГИМО МИД России, Москва, Россия.

stas555ag@mail.ru

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9593-7645>

Information about the author:

Stanislav S. Ageev — Ph.D. in Law, Associate Professor, Department of Administrative and Financial Law, MGIMO University, Moscow, Russia.

stas555ag@mail.ru

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9593-7645>