

СТАТЬИ

# ЦИФРОВЫЕ ВЫЗОВЫ И СПРАВЕДЛИВОСТЬ НАЛОГОВ

И.М. Степнов<sup>1,\*</sup>, Ю.А. Ковальчук<sup>2</sup>

<sup>1</sup>Финансовый университет при Правительстве РФ  
125993, Москва, Ленинградский просп., 49, ГСП-3, Россия

<sup>2</sup>Московский авиационный институт (национальный исследовательский университет)  
125993, Москва, Волоколамское шоссе, 4, А-80, ГСП-3, Россия

## Аннотация

Исторически реформирование налоговых систем всегда являлось ответом на преобразования в обществе, модернизирующие отношения государств, бизнеса и граждан. Новым современным вызовом стала цифровая трансформация отношений в обществе, усиленная глобализацией, несмотря на снижение темпов роста ее проявлений. Налоговая система также оказалась в эпицентре произошедших, происходящих и ожидаемых перемен. Считается, что глобализация и цифровые возможности снижают способность правительств собирать налоги, поэтому в новых условиях возникает потребность как в реформировании налоговых систем, так и в оценке и корректировке принципов, обеспечивающих эффективность их функционирования.

Целью является исследование влияния цифровизации экономики и общества на справедливость налогообложения, включая критический анализ и обобщение реакции налоговых систем разных государств и корпораций на цифровые вызовы, связанные с налоговым обременением деятельности в рамках бизнес-моделей в виртуальной среде.

Методология исследования опирается на базовые положения налогового законодательства в части определения обязательных элементов налогообложения, а также классические принципы налогообложения (справедливости, определенности, удобства для налогоплательщика, экономичности взимания), оригинальный авторский подход к учету формирования доходов цифровых компаний и сверхдоходов цифровых рантье.

В статье проведен анализ понятий «цифровое присутствие» и «рыночная юрисдикция» с учетом понимания юрисдикции на цифровых рынках, связанных непосредственно с деятельностью цифровых платформ, рассмотрены возможности и угрозы автоматического платежа налогов в рамках каждой сделки, а также отдельные проблемы определения факта пересечения границы нематериальным активом или оказываемой услугой, которая может иметь в основе как материальный актив, так и цифровой сервис. Исследование влияния цифровых решений в бизнесе и европейского подхода, ориентированного на формирование принципов справедливого отнесения доходов к юрисдикции государств, в которых находятся потребители, позволило установить, что повышение налоговой определенности деятельности виртуальных компаний становится все большей необходимостью современного общества, несмотря на оппортунистическое поведение как отдельных компаний (относительно национальных правительств), так и правительств (относительно мирового экономического пространства). Выделение отсутствия привязки к физическому присутствию налогоплательщика в конкретной юрисдикции для формирования прибыли компаний как налогооблагаемой базы приводит к необходимости поиска баланса между национальными налоговыми системами и появлением наднационального налогообложения, что несет риски для обеспечения принципа справедливости в налоговой политике.

Подтверждение тезиса о налоговой конкуренции государств и отдельных территорий позволило сделать вывод о возможностях развития наднационального налогообложения в рамках совместного взаимодей-

ствия для восстановления справедливости налогообложения. При этом обязательные элементы налогообложения, такие как «объект налогообложения», «налоговая база», «налоговая ставка», сохраняют свое существование и в цифровом мире, но развитие бизнес-моделей цифровых и транснациональных компаний, сервисизация экономики, электронные услуги и производство умных продуктов требует обновления механизма их определения.

## Ключевые слова

налог, международная торговля, электронная торговля, цифровая торговля, цифровизация экономики, налоговая определенность, справедливость налогообложения

### Конфликт интересов

Авторы сообщают об отсутствии конфликта интересов.

### Благодарности

Исследование выполнено при финансовой поддержке РФФИ в рамках научного проекта № 19-010-00437.

### Для цитирования

Степнов, И. М., Ковальчук, Ю. А. (2020). Цифровые вызовы и справедливость налогов. *Цифровое право*, 1(1), 39–58. <https://doi.org/10.38044/DLJ-2020-1-1-39-58>

\* Автор, ответственный за переписку

Поступила: 02.03.2020, принята в печать: 18.03.2020, опубликована: 20.04.2020

## ARTICLES

# DIGITAL CHALLENGES AND TAX EQUITY

Igor M. Stepnoff<sup>1,\*</sup>, Julia A. Kovalchuk<sup>2</sup>

<sup>1</sup>Financial University under the Government of the Russian Federation  
49, GSP-3, Leningradsky ave., Moscow, 125993, Russia

<sup>2</sup>Moscow Aviation Institute (National Research University)  
A-80, 4, GSP-3, Volokolamskoe highway, Moscow, 125993, Russia

## Abstract

Historically, tax reforms have always been a response to societal transformations, which aim to modernize relations between states, businesses and citizens. The contemporary digital transformations of social relations intensified by globalization have become another challenge. The tax system has been at the centre of ongoing changes. Consequently, there arises a need for reforms of tax systems. Likewise, it is necessary to reassess and review the principles ensuring the efficiency of such systems.

The research aim is to investigate the impact of the digital society and economy on tax equity. This purpose also includes a critical analysis and a summary of the ways in which tax systems in different countries and corporations respond to digital challenges. The challenges in question are associated with tax burden on the activity of the abovementioned entities when they implement business models in virtual reality.

The research methodology is based on the fundamental principles of the Russian tax law with particular regard to the mandatory elements of taxation. Additionally, the research method involves the classical principles of taxation such as equity, certainty, convenience and economy. The authors have also developed an original approach to consider the formation of excess profits by digital companies and digital renters.

The analysis of the terms 'digital presence', 'market jurisdiction' was conducted with due consideration of jurisdiction in digital markets directly related to the activity of digital platforms. The paper also examined the potential opportunities and dangers that arise in the process of automated payment of taxes in each deal. Furthermore, specific problems regarding the determination of border crossing by an intangible asset or a provided service which can consist of both a tangible asset and a digital service were addressed. The research on the impact of digital solutions in business was performed in conjunction with the analysis of the European approach to similar issues. In accordance with the European framework, attribution of profits to the jurisdictions of those countries where consumers reside establishes the principles of equity. Based on this evidence, therefore, it was demonstrated that it is becoming a fundamental necessity in modern society to increase tax certainty of virtual businesses despite the opportunist attitude of some companies (with respect to national governments) as well as governments (with respect to the global economy). As taxpayers' physical presence in a particular jurisdiction to generate profits which form the tax base is no longer required, a balance between national tax systems and the appearance of supranational taxation should be found. This objective poses a risk of failing to provide conditions necessary to ensure tax equity. The thesis that tax competition exists in countries and various territories was supported, which enabled the authors to demonstrate potential of concerted effort to develop supranational taxation aimed at tax equity restoring. Furthermore, such mandatory elements of taxation as 'object of taxation', 'tax base', 'tax rate' are still valid in the digital world. At the same time the evolution of business models used by digital and supranational companies, servicization of the economy, digital service development and smart products creation require revising the definitions of these terms.

## Keywords

tax, international trade, electronic trading, digital trade, digitization of the economy, tax certainty, tax equity

### Conflict of interest

The authors declare no conflict of interest.

### Acknowledgements

This research was supported by the Russian Foundation for Basic Research (Project № 19-010-00437).

### For citation

Stepnoff, I. M., & Kovalchuk, Ju. A. (2020). Digital Challenges and Tax Equity. *Digital Law Journal*, 1(1), 39–58. <https://doi.org/10.38044/DLJ-2020-1-1-39-58>

\* Corresponding author

Submitted: 02 Mar. 2020, accepted: 18 Mar. 2020, published: 20 Apr. 2020

## Введение

Повышение налоговой определенности деятельности виртуальных компаний становится все более востребованной в современном мире необходимостью. Перемещение самих сделок в виртуальную среду, возрастание доли нематериальных активов в конечном потреблении, глобальные возможности кооперации и логистики стали символами обновления международной торговли. Прогнозный объем международной торговли на 2020 год по данным PwC<sup>1</sup> — 7 трлн долларов США, включая глобальные сервисы, несмотря на утверждение, что глобализация приобретает признаки застоя — “slowbalisation”. Следует обратить внимание, что расширение деятельности транснациональных корпораций (глобальных цифровых платформ) не усилило конкуренцию, а, наоборот, еще больше усилило концентрацию капитала, теперь уже цифро-

<sup>1</sup> Kupelian B. (2020, March). *Global Economy Watch. Will “slowbalisation” snowball into the global services trade?* PwC (PricewaterhouseCoopers). <https://www.pwc.com/gx/en/issues/economy/global-economy-watch.html>

вого, в двух странах: США и Китае, на долю которых, согласно исследованиям ООН<sup>2</sup>, приходится 75% всех патентов, связанных с технологиями блокчейн, 50% мировых расходов на интернет вещей и более 75% мирового рынка открытых технологий облачных вычислений. При этом существенно возрастает рыночная капитализация цифровых платформ, территориально находящихся в юрисдикции этих государств (90% рыночной капитализации 70 крупнейших цифровых платформ мира). Доля цифровых платформ в юрисдикции европейских стран составляет 4%, а Африки и Латинской Америки в совокупности — всего 1%<sup>3</sup>.

Посредством онлайн-торговли цифровые платформы глубоко проникли во все сферы общества, разрушая рынки, трудовые отношения и институты, преобразуя при этом и социальные отношения, ставшие предметом извлечения дохода (например, такие явления, как нативная реклама и стрим, как новые способы подачи информации). Учитывая, что налоговая политика неразрывно связана с политическими процессами и управлением государством, следует обратить внимание, что динамичное развитие платформ влияет на саму суть демократических процессов и политических связей (Dijck, 2019). Проблемы цифровых платформ активно нарастают в течение последних трех лет: дезинформация, фейковые новости, множество нарушений конфиденциальности и утечек информации характеризуют социальные сети, не давая ответа на вопрос, кто должен быть ответственным за закрепление ценностей общества на таких платформах. Политическое влияние цифровых платформ оказывает воздействие на формирование общественного мнения по вопросу собираемости налогов и приводит к формированию общественного лоббирования интересов глобальных компаний.

Десятилетие платформенной эйфории, в котором технологические компании оказались победителями, завершается обвинениями в уклонении от уплаты налогов, нарушении справедливости трудового законодательства, отказе от вложений в развитие инфраструктуры государств, содержащих основных потребителей цифровых платформ. Каким образом гражданам таких государств защищать целостность своей страны, находясь при этом в зависимости от экосистемы платформ, архитектура которых основана на коммерческих ценностях, становится одним из ключевых вопросов (Dijck, 2019). Ответ на него пока остается открытым, а система налогообложения таких государств оказывается одним из инструментов, возвращающих справедливость, в том числе и экономическую.

Актуальность справедливого налогообложения и распределения доходов подтверждается тем, что уже почти считается доказанным тезис о том, что одновременно цифровизация и глобализация снижают способность правительств собирать налоги (Neumann, Holmana, Almb, 2009). Тем не менее это не так, несмотря на то что ряд правительств активно использует возможности получения дополнительного дохода за счет «налоговой конкуренции» как привлекательности той или иной юрисдикции (Neumanna et al., 2009). Но оппортунистическую модель поведения исповедуют и крупные компании, оптимизируя налоговые выплаты, с одной стороны, и используя переговоры в ВТО для того, чтобы избежать уплаты налогов на территориях продаж (Cheng & Brandt, 2019), рассуждая в целом о мировом экономическом пространстве

<sup>2</sup> United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD). (2019, September). *Report on the digital economy. Value creation and benefits: implications for developing countries*. [https://unctad.org/en/PublicationsLibrary/der2019\\_overview\\_ru.pdf](https://unctad.org/en/PublicationsLibrary/der2019_overview_ru.pdf)

<sup>3</sup> United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD). (2019, September). *Report on the digital economy. Value creation and benefits: implications for developing countries*. [https://unctad.org/en/PublicationsLibrary/der2019\\_overview\\_ru.pdf](https://unctad.org/en/PublicationsLibrary/der2019_overview_ru.pdf)

(James, 2019). В качестве предмета торга часто выступают и налоговые преференции для трансграничной торговли (Agrawal & Mardancde, 2019). Следует также обратить внимание, что нарабатанные приемы и методы деятельности крупных компаний в офшорах начинают активно использоваться и для виртуальной реальности, показывая еще большую эффективность налогового планирования.

Тем не менее ключевая налоговая проблема сформулирована достаточно однозначно в связи с тем, как цифровые форматы коренным образом меняют взаимодействие государства и бизнеса на территории физического присутствия международной компании. Она заключается в размывании налоговой базы из-за сокращения объема прибыли, размер которой становится все меньше и меньше в отчетных документах регионов присутствия транснациональных компаний (так называемая «эрозия прибыли» и борьба с ней<sup>4</sup>). Сокращение прибыли приводит к пониманию необходимости установления обременительного права на доходы от трансграничной деятельности в эпоху цифровых технологий. Налог на добавленную стоимость (VAT/GST/HST) представляет на сегодня меньшую угрозу, после того как были приняты базовые принципы в трансфертном ценообразовании и разработке механизма MOSS<sup>5</sup> и разработаны рекомендации по применению правила вытянутой руки (ALP) в трансфертном ценообразовании.

Прямым следствием цифровизации становится возрастание налоговых рисков, связанных с уклонением от уплаты налогов. Этот процесс может актуализироваться как объективно в цифровой среде (из-за отсутствия платежного механизма), так и субъективно как сознательное уклонение от уплаты налогов компаниями, сознательно пользующимися несовершенством налоговых механизмов. Эта проблема становится реальной угрозой поступления в бюджеты государств в связи с возможностью ведения бизнеса без регистрации и фактического присутствия в стране, при ведении деятельности, создающей добавленную стоимость и обеспечивающей получение прибыли. Проблема заключается в том, что цифровая хозяйственная деятельность часто не отличается прозрачностью и трудно контролируется (Kirova et al., 2019).

В соответствии с этим очень важен опыт европейского подхода, который направлен на выработку принципов, снижающих (и в перспективе исключающих) количество споров и двойственных толкований. Этот подход характеризуется запуском модели переговоров, закрепляющих многоуровневость расчетов с возможностью последующего уточнения<sup>6</sup>. Из всех возможных вариантов ОЭСР сосредоточилась на формульном варианте, ориентированном на вычисление остаточной (с точки зрения страны, в которой находятся потребители) прибыли, определяя базовую величину и ее возможную корректировку. Процедура корректировки, с одной стороны, признает, что формула не является единственно верным расчетом, но, с другой стороны, обеспечивает возможность ведения переговоров.

<sup>4</sup> Organization for Security and Co-operation in Europe (OECD). (2015, November). *OECD delivers international standard for collection of VAT on crossborder sales*. [www.oecd.org/tax/oecd-delivers-international-standard-for-collection-of-vat-on-cross-border-sales.htm](http://www.oecd.org/tax/oecd-delivers-international-standard-for-collection-of-vat-on-cross-border-sales.htm)

<sup>5</sup> The Council of the European Union. (2012, October 20). Council Regulation (EU) No. 967/2012 of 9 October 2012. *Official Journal of the European Union*. L 290/1. <http://data.europa.eu/eli/reg/2012/967/oj>

<sup>6</sup> Organization for Security and Co-operation in Europe (OECD). (2020, January). *Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the two-pillar approach to address the tax challenges arising from the digitalization of the economy*. [www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf)

Европейский Pillar One<sup>7</sup> базируется на распределении прав налогообложения между юрисдикциями, учете особенностей международной налоговой системы (включая применимость принципа вытянутой руки), многостороннем налоговом сотрудничестве; исключении односторонних мер отдельных правительств и интенсивном политическом давлении на цифровые транснациональные корпорации.

На сегодня наиболее существенным является установление определяющих принципов, позволяющих восстановить справедливость налогообложения в цифровой среде. Поэтому целью данной публикации является установление понимания того, какими принципами должны руководствоваться правительства и модернизируемые налоговые системы на цифровых рынках, чтобы обеспечить стабильность бюджета, с одной стороны, и справедливость взимания налогов — с другой.

### Методология исследования

Используемая методология данного исследования направлена на оценку потенциального влияния цифровых вызовов на налоговую систему в целом, а в частности — на справедливость налогового бремени. Переход от модели, в которой налогоплательщики всей цепочки добавленной стоимости находились на территории одного государства (от поставщиков сырья, переработки, каналов распределения и конечного потребления), к модели глобального размещения цепочки участников может как сохранить хорошо уживавшиеся вместе такие налоги, как налог на природные ресурсы, налог на добавленную стоимость, налог на прибыль, так и изменить их содержание и сущность. Налоги, подверженные цифровым угрозам, — это прежде всего налоги на прибыль и налоги на созданную стоимость. Но даже в перспективе классические понятия обязательных элементов налога, таких как «объект налогообложения», «налоговая база», «налоговые ставки» и т. п., не будут меняться, хотя механизм их формирования будет радикально адаптироваться под условия цифровой реальности.

Поэтому нами в качестве методологии исследования выбран компаративный анализ влияния цифровых вызовов не на сами налоги, не на базовые категории (объект, или налоговая база, или ставки налогообложения), а на принципы налогообложения. В качестве ключевой предпосылки было выдвинуто следующее утверждение: сохранение базовых принципов ведет к сохранению устойчивости налоговой системы, а пересмотр принципов ведет к необходимости ее модернизации.

Кроме того, важным методологическим аспектом понимания происходящих процессов перераспределения налоговых прав (прав требований исполнения налоговых платежей) является необходимость регламентации. И такая регламентация (особенно в процессе широкого обсуждения и формирования договоренностей) должна базироваться на единстве подходов, сформулированных в базовых положениях, позволяющих найти консенсус между большинством участников налогового взаимодействия.

Не подлежит сомнению широкая известность принципов А. Смита, универсальность которых востребована до сих пор: принцип справедливости (постоянная уплата налогов в соответствии

<sup>7</sup> Organization for Security and Co-operation in Europe (OECD). (2020, January). *Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the two-pillar approach to address the tax challenges arising from the digitalization of the economy*. [www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf)

с доходом); принцип определенности; принцип удобства для налогоплательщика; принцип экономичности взимания. Диспропорции в распределении дохода, нарастающее неравенство во всем мире, сверхдоходы цифровых рантье (Stepnov & Kovalchuk, 2018) позволили на современном этапе сделать вывод о майорате принципа справедливости при сохранении и дополнении остальных принципов.

Иначе говоря, основным методологическим приемом в дальнейшем исследовании был выбран следующий: если негативное влияние цифровых вызовов таково, что выбранные меры по преодолению такого влияния не противоречат принципу справедливости, то такие меры могут включаться в комплекс обсуждаемых рекомендаций при их непротиворечивости остальным принципам, в противном случае данная мера исключается из дальнейшего обсуждения. Например, различные преференции приводят к несправедливому распределению бремени налоговой нагрузки, и, следовательно, они должны применяться в исключительно редких случаях. При этом следует помнить о том, что прямым следствием справедливости является принцип равенства (часто рассматриваемый как самостоятельный принцип), который реализуется в двух направлениях: или соответствия выгод налогоплательщика уплачиваемым налогам, когда структура расходов бюджета увязана с налогообложением, или второй, более распространенный в мировой практике, подход, направленный на учет платежеспособности налогоплательщика.

### Дискуссия о влиянии цифровых проблем на справедливость налогообложения

Дискуссия отражает и обобщает реакцию налоговых систем и цифровых корпораций на известные цифровые вызовы, связанные с налоговым обременением деятельности в рамках бизнес-модели в виртуальной среде, являющейся трансграничной. Совершенно очевидно, что в одной статье невозможно охватить все проявления цифровизации экономики, поэтому данный перечень является значимым для исследования, но не всеобъемлющим.

Наиболее заметными в цифровой среде являются результаты широкого круга переговоров, и проблемы, лежащие в основе этих переговоров, связаны с различными общественными ценностями. Регуляторы ЕС налагают существенные штрафы на американские технологические компании, и в этом случае опираются на принципы «справедливого доступа» и «равных условий игры» на рынках<sup>8</sup>. Национальные правительства, такие как Германия, вводят строгие правила для социальных сетей, чтобы запретить ненавистнические высказывания и фальшивые новости<sup>9</sup>. Такие города, как Амстердам и Барселона, Берлин, Бордо, Брюссель, Краков, Мюнхен, Париж, Валенсия и Вена, установили ограничения на краткосрочную онлайн-аренду, ограничивая свободное господство Airbnb, защищая справедливый рынок жилья<sup>10</sup>. Муниципалитеты, школы и больницы заключают контракты с крупными технологическими гигантами, такими

<sup>8</sup> Organization for Security and Co-operation in Europe (OECD). (2020, January). *Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the two-pillar approach to address the tax challenges arising from the digitalization of the economy*. [www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf)

<sup>9</sup> Federal Ministry of Justice and Consumer Protection. [Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz, BMJV]. (2017, July 12). *Act to improve enforcement of the law in social networks (network enforcement act)*. [NetzDG]. [https://www.bmjuv.de/SharedDocs/Gesetzgebungsverfahren/Dokumente/NetzDG\\_engl.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=2](https://www.bmjuv.de/SharedDocs/Gesetzgebungsverfahren/Dokumente/NetzDG_engl.pdf?__blob=publicationFile&v=2)

<sup>10</sup> Henley, J. (2019, June 20). *Ten cities ask EU for help to fight airbnb expansion*. The Guardian. <https://www.theguardian.com/cities/2019/jun/20/ten-cities-ask-eu-for-help-to-fight-airbnb-expansion>

как Google, для обмена данными на услуги платформы, меняя при этом право своих граждан, студентов и пациентов на конфиденциальность и доступность<sup>11</sup>. Каждая переговорная операция между частными платформенными компаниями, правительственными учреждениями, независимыми институтами и гражданами раскрывает сложившиеся общественные ценности и компромиссы. Многие из этих компромиссов сводятся к набору фундаментальных вопросов, таких как: кто владеет потоками данных и эксплуатирует их, кто несет ответственность за их использование? (Dijck, 2019). И ответы на эти вопросы остаются неполными, если остается нераскрытым вопрос: кто регулирует налогообложение этой деятельности и куда направляются собранные потоки денежных средств от налогового обременения?

### Наднациональное или национальное обременение цифровых доходов

Гибрид бизнес-моделей, ориентированных на глобализацию и цифровизацию, позволил возникнуть такому тезису (звучащему фантастично): если бы в рамках глобальной экономики действовали бы единые правила, то налогообложение было бы более справедливым. Такой вывод требует создания некоей наднациональной организации, контролирующей налогообложение, обладающей приоритетными полномочиями по сравнению с национальными структурами. Следует отметить, что, несмотря на некую привлекательность такого тезиса, он приводит к несправедливости взыскания налогов и нарушению принципа экономичности, так как создание наднациональной организации потребует существенных затрат, которые будут нести национальные экономики. Так, пока нет мирового актора, обладающего собственными ресурсами, а не распоряжающегося национальными взносами.

Идея наднационального также лоббируется корпорациями, так как дискуссии о том, где должны уплачиваться налоги субъектами электронной торговли, ведутся не одно десятилетие (взимание налогов по месту регистрации, по месту нахождения серверов, по месту сделки, по месту конечного потребления), владельцы цифрового бизнеса стремятся убедить в целесообразности полного освобождения электронной торговли от налогообложения. Но к настоящему времени правительства многих стран схожи во мнении, что налоги в электронной торговле нужны (Timchenko, 2019).

Под видом новых переговоров по цифровому формату крупнейшие цифровые корпорации стремятся установить международные правила, чтобы правительства не могли регулировать тарифы на международные операции (James, 2019). Если переговоры (уровня ВТО) приведут к обязательному соглашению, то наиболее быстро растущие и наиболее прибыльные отрасли экономики будут освобождены от ответственности за вклад в социально-экономическое развитие стран, где находятся основные потребители. Сегодня распределение налогов на международную торговлю в разрезе стран показывает сниженные ставки в развитых странах и повышенные ставки в развивающихся (таблица 1).

<sup>11</sup> D'onfro, D., & Rosenbaum, L. (2019, November 17). *How Google secretly collects patients' medical data using the new service*. The Forbes. <https://www.forbes.ru/tehnologii/387267-kak-google-tayno-sobiraet-medicinskie-dannye-pacientov-s-pomoshchyu-novogo-servisa>



Таблица 1 / Table 1

Налог на международную торговлю, % от доходов / Tax on International Trade, % of Income

Страна	2012	2017	2018
Багамские Острова	56,005	34,820	21,153
Намибия	36,311	32,483	28,548
Либерия	33,096	н/д	н/д
Россия	26,485	9,177	10,811
Бангладеш	23,424	н/д	н/д
Индия	14,866	11,128	н/д
Китай	4,709	н/д	н/д
Египет	4,239	н/д	н/д
Южная Африка	4,159	3,382	н/д
Малайзия	2,044	1,878	1,985
Корея	2,495	1,777	н/д
Бразилия	2,258	1,835	н/д
Япония	1,647	1,442	н/д
США	1,230	1,010	1,509
Турция	1,088	1,446	1,447
Мексика	1,051	1,227	1,517
Израиль	0,775	0,681	0,633
Норвегия	0,180	0,225	0,206
Среднемировое значение	4,225	3,630	н/д

**Note.** Составлено авторами на основе данных: World Bank Group. World Development Indicators. Taxes on international trade (% of revenue). <https://databank.worldbank.org/reports.aspx?source=2&country=RUS#>

Сторонники переговоров по цифровой торговле стремятся к получению прав на деятельность на национальных рынках, в то время как сами используют возможности «серых зон» регулирования, например договоры с физическими лицами в индустрии гостеприимства (в отличие от официальных договоров с отелями); стремление получить доступ к дешевой рабочей силе, возлагая социальные обязательства на правительства (Stepnov & Kovalchuk, 2018); формирование базы данных о пользователях как будущих потребителях, дополненной сведениями о месторасположении и платежах, что дает возможность бесплатного таргетирования рекламы; укрепление монопольной позиции за счет усиления входных отраслевых барьеров; максимальное использование возможности для неуплаты налогов (James, 2019).

Такая несимметричная позиция не может быть основой для позитивных переговоров при наднациональном регулировании и должна приводить к совместному (согласованному) действию и реформе национальных налоговых систем. Исследования показывают, что рост электронных торговых систем связан с увеличением масштабов налоговой реформы в развивающихся странах, причем наибольший положительный эффект приходится на страны с низким уровнем дохода (Agrawal & Mardancde, 2019).

### Налоговая конкуренция государств

Виртуальная среда для торговых операций приводит к тому, что государства, пользуясь неопределенностью и возможностью привлечения в свою юрисдикцию налогоплательщиков (платежи которых обеспечивают стабильность бюджета), начинают также принимать несогласованные решения, стремясь получить выгоду в условиях складывающейся неопределенности. Последствия «налоговой конкуренции» многочисленны: от снижения налоговых ставок до предложения специальных налоговых льгот. В результате такой борьбы общие сборы налогов существенно снижаются (так как привлечение или сохранение своей налоговой базы в данном случае приводит именно к конкурентной стратегии снижения издержек). Кроме того, может меняться и структура налоговых платежей (снижение поступлений от налогообложения таких налоговых баз, как капитал и квалифицированная рабочая сила), в то время как имущественные налоги будут вынужденно расти. Выдвигаются предположения о том, что должна быть некоторая конвергенция в налоговых ставках в определениях налоговых баз различных стран (стран одного региона) (Neumann et al., 2009). Несомненным выводом является тот факт, что итогом результатом налоговой конкуренции будет ограничение способности государств (особенно развивающихся) в обеспечении населения общественными благами. Цифровизация в сочетании с глобализацией приводит к снижению автономности отдельных правительств при ориентации на краткосрочные выгоды стратегии низких налоговых издержек, и только согласованные действия могут обеспечить позитивное решение указанной проблемы.

Проблема налоговой конкуренции усиливается и тем, что корпорации не остаются в стороне от процессов оптимизации налогов. Принимая или отрицая глобализационные явления, тем не менее, нельзя уйти от того факта, что крупные корпорации будут оптимизировать свое налогообложение даже на общем фоне достижения конечных договоренностей. Решающее значение имеет новое логистическое поведение, ориентированное на максимальное снижение издержек, включая экономию налогов. Глобальные производственные сети разрабатывают мо-

дели оптимизации (включающие различные подходы), подтверждающие эффективность размещения ресурсов с учетом стоимости обременения налогами (Feng, Wu, 2009).

Прямым следствием вопроса о налоговой конкуренции государств, является обсуждение (согласование) размеров ставок налогообложения. Большинство решений в этой сфере, включая европейские документы, способствуют формированию наиболее эффективной налоговой ставки, применяемой в равной степени и для зарубежных филиалов и зарубежных дочерних компаний<sup>12</sup>.

Особое место в налоговой конкуренции (не только стран, но и обособленных территорий внутри одной страны) занимает предоставление трансграничным покупателям налоговых преференций, что сокращает потенциал взимания налогов; многие юрисдикции взимают налоги на использование конечным потребителем по более низкой ставке, чем налоги с продаж в местах происхождения (Agrawal & Mardancde, 2019).

Налоговые преференции могут быть реализованы и через взаимодействие таможенного и налоговых режимов. Несмотря на внешнюю привлекательность такого решения, необходимо обратить внимание, что это решение в какой-то степени допустимо для физических продуктов и практически нереализуемо для нематериальных товаров. Но увеличение таможенных сборов для конечного потребителя, с точки зрения наполнения бюджета, приведет к другим последствиям: а именно тому факту, что при увеличении таможенного сбора конечный потребитель может отказаться от выбранной модели потребления и перейти к товарам-заменителям на внутреннем рынке, что приведет к изменению структуры потребления и получения дохода корпорациями, пользующимися налоговыми преференциями, что в итоге существенно сократит наполнение бюджета, но обеспечит рост доходности деятельности таких корпораций. Снижение объемов интернет-покупок снижает совокупные доходы, даже если товары облагаются налогом в пункте назначения.

Ограничения беспошлинного ввоза товаров иностранных интернет-магазинов действуют в ряде стран: например в Канаде, чтобы получить 40 млн долларов таможенных сборов с товаров стоимостью от 20 до 80 долларов, тратится 160 млн долларов (Timchenko, 2019).

Изменения технологий, связанные с научно-техническим прогрессом, могут перераспределять налоговые поступления. Ряд исследователей уже расширяет модели товарной налоговой конкуренции, включив в нее различные виды товаров (материальные и нематериальные), электронную торговлю, предполагая, в соответствии с текущей политикой, что электронная торговля облагается налогом в пункте назначения, в то время как трансграничные покупки облагаются налогом в месте происхождения. Когда стоимость онлайн-покупок падает, то равновесные налоговые ставки и доходы уменьшаются в основных юрисдикциях, но увеличиваются в небольших, периферийных, уменьшая налоговые различия. Изменение операционных издержек может привести к совершенно новым коммерческим и налоговым равновесиям, которые, в конечном итоге, «перераспределят» налоговые поступления из юрисдикций с концентрацией традиционных поставщиков в другие. Такое видение предполагает использование страте-

<sup>12</sup> Organization for Security and Co-operation in Europe (OECD). (2020, January). *Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the two-pillar approach to address the tax challenges arising from the digitalization of the economy*. [www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf)

гий как переноса прибыли, так и ее перемещения, причем выбор каждой из стратегий зависит от операционных издержек.

### Цифровое присутствие и взаимодействие с клиентами

Цифровому миру удалось разделить место изготовления продукции и место ее приобретения для конечного потребления, что привело к научной дискуссии, где все-таки возникает прибыль: в месте изготовления или месте продажи для конечного потребления. Несмотря на возможности широкой дискуссии, следует определиться в качестве нормы с определением, утверждающим, что прибыль возникает в обмене. Поэтому относительно виртуальной среды можно использовать один из подходов, определяющий, что прибыль возникает там, где действуют силы, генерирующие прибыль, и поэтому источник доходности собственного капитала следует определять как место, в котором происходит фактическое функционирование капитала. Простой же потребительский рынок не является фактором, способствующим добавленной стоимости компании, при условии, что экономическая прибыль должна быть связана с местом расположения ренты, которая генерирует эту прибыль (Turina, 2019).

Но в эпоху цифровых технологий получение прибыли и соответствующего взимания налогов перестает быть атрибутом фактического присутствия. Благодаря глобализации и цифровизации экономики, многие корпорации развивают активное и постоянное участие на отдельных региональных рынках, не имея необходимости (и потребности) инвестировать в региональную инфраструктуру и операции. Таким образом, прибыль, полученная только от фактического присутствия в регионе, не будет отражать устойчивого и существенного участия на региональном рынке.

При определении того, должна ли корпорация-нерезидент платить налоги в юрисдикции, важна концепция постоянного представительства, которая предполагает три варианта: фиксированное место нахождения, строительство (что не применимо для цифровой экономики) и агентские полномочия. Цифровые корпорации оспаривают необходимость физической или материальной связи в рыночной юрисдикции, поскольку они могут генерировать прибыль в этих юрисдикциях без такого присутствия в них. Таким образом, предприятия, работающие в цифровом пространстве, могут легко обойти ограничения, используя комиссионера или аналогичные механизмы вместо использования дочерних компаний (Turina, 2019).

Поэтому на сегодня в соответствии с инициативой ОЭСР наиболее прогрессивной моделью является определение через рынки<sup>13</sup>, так называемые «рыночные юрисдикции», где цифровые корпорации продают свои продукты или услуги, собирают данные или проводят рекламные мероприятия.

ОЭСР подчеркивает потенциальную роль, которую могут играть платформы в рамках электронной торговли. ОЭСР предлагает сделать рынки электронной торговли (в виде цифровых платформ) ответственными за данные о продажах, осуществленных через их платформы (с целью взимания налогов), и другие меры, такие как обмен данными и расширение сотрудничества между налоговыми органами и онлайн-рынками. Государства всего мира ищут пути

<sup>13</sup> Organization for Security and Co-operation in Europe (OECD). (2020, January). *Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the two-pillar approach to address the tax challenges arising from the digitalization of the economy*. [www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf)

вовлечения платформ в эффективное взаимодействие с налоговыми системами, ориентируясь на индивидуализацию, что обеспечит равные условия для бизнеса и защитит доходы государства (Scarcella, 2019).

Поиск критериев «цифрового присутствия» включает в себя множество фактов (прежде всего нематериальных), подтверждающих устойчивую деятельность взаимодействия с определенной страной при помощи цифровых решений. ОЭСР предлагает использовать термин «существенное экономическое присутствие», включающее в себя как физическое, так и цифровое измерение. Иными словами, данное понятие обозначает, является ли иностранная компания налоговым резидентом и обязана ли уплачивать причитающиеся по местному законодательству налоги. Для налогообложения иностранной компании должны учитываться следующие цифровые факторы:

- наличие национальной клиентской базы (физических лиц, использующих цифровой продукт или услугу);
- объем цифрового контента, создаваемый национальными пользователями (например, видеоролики, создаваемые пользователями YouTube);
- выставление счетов в национальной валюте или с использованием национальной системы оплаты;
- наличие и обслуживание веб-сайта на языке страны присутствия;
- непосредственная доставка товаров клиентам или предоставление вспомогательных услуг, таких как послепродажное гарантийное обслуживание или ремонт;
- маркетинговые мероприятия для привлечения клиентов.

ОЭСР активно предлагает расширить права обременительных рыночных юрисдикций (юрисдикций, в которых находится потребитель). К числу тезисов, на которые дополнительно следует обратить внимание, можно отнести: на сегодня действует гибридная модель экономики (две экономики одновременно: цифровая и традиционная) и достаточно трудно отделить проявления цифровой экономики от традиционной.

Однако такой подход имеет и недостатки в случае, когда цифровая компания физически присутствует на территории рынка рыночной юрисдикции и не разделяет доходы, полученные от виртуальной деятельности с другой территории и территории физического присутствия<sup>14</sup>.

### Автоматически уплачиваемый налог в составе каждого платежа

Идея включения цифровых платформ как рыночных юрисдикций является предпосылкой концепции включения налогов в состав каждого платежа, что коренным образом меняет современные взгляды на налогообложение. При этом изменяется прежде всего временной аспект, т.е. налогообложение имеет возможность перейти с налогообложения уже произошедших операций (после факта) к налогообложению по факту. На сегодня технологии распределенного реестра предоставляют такую возможность, но еще имеются существенные технические сложности. Перспективность этой идеи существенно вырастет при слиянии (в рамках единого корпоративного устройства) платежных и торговых систем. Налоговый платеж в составе торго-

<sup>14</sup> Organization for Security and Co-operation in Europe (OECD). (2020, January). *Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the two-pillar approach to address the tax challenges arising from the digitalization of the economy*. [www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf)

вой сделки непосредственно должен аккумулироваться на счетах цифровой платформы, не попадая к плательщику налога. На первый взгляд такая идея оказывается нежизнеспособной, приводящей к нарушению принципа экономичности, но с точки зрения справедливости такой подход существен.

При идеальном сочетании различных налогов и сборов автоматически уплачиваемый налог учтет установленные законом сборы со сделок, совершаемых как через электронную торговлю, так и через традиционную торговлю, и обеспечит соответствие продажам через традиционные каналы. По мнению ряда исследователей, в уклонении от налогов больше виноват покупатель, в зависимости от используемых моделей продаж (Agrawal & Mardancde, 2019). Не оспаривая справедливость этого утверждения, следует отметить, что автоматически уплачиваемый налог при единстве функционирования платежных систем окажет существенное влияние на саму возможность уклонения от налогов. Такое видение подтверждает и российская модель уплаты акцизов, требующая регистрации в единых реестрах.

Проведенный анализ российского опыта показывает, что успешному механизму реализации налогообложения электронных услуг уделяется все еще недостаточное внимание. Следует отметить (Tikhonova, 2018), что для подготовки возможности автоматической уплаты налогов единым платежом при покупке возможно использовать механизм «обратного исчисления НДС», который предполагает перенос уплаты налога с продавца на покупателя, что не только создает удобство для налогоплательщиков, но и снизит до минимума риск осуществления мошенничества в сфере электронной торговли.

Такие взгляды на активное использование технологии блокчейн могут привести к изменению структуры налоговых поступлений и приоритетности тех налогов, которые непосредственно связаны с фактом покупки (движением денежных средств).

В связи с этим следует отметить, что данный подход целесообразен для крупных цифровых корпораций. В соответствии с рекомендациями ОЭСР к существенным объектам относят бизнес групп компаний с валовым доходом, превышающим 750 млн евро<sup>15</sup>.

### **Переход права на нематериальный актив и пересечение границы нематериальным активом или услугой**

Установление факта перехода права на нематериальный продукт, оказания цифровой услуги, пересечения границ нематериальным активом оказывается более затруднительным, нежели для физического товара. Обеспечение прозрачности деятельности по оказанию цифровых услуг онлайн-поисковыми системами, получению информации от социальных сетей, онлайн-посредничеству, потоковому цифровому контенту, онлайн-играм, облачным услугам, онлайн-рекламным услугам требует новых подходов к регистрации фактов. Этот список может быть расширен доходами от прав на товарные знаки, франчайзинговый бизнес, продажи персонального программного обеспечения.

Так, в ходе налоговых реформ в США вводится новая концепция нексуса в цифровой экономике, предусматривающая вне зависимости от основы нексуса налогообложение прибыли от опе-

<sup>15</sup> Organization for Security and Co-operation in Europe (OECD). (2020, January). *Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the two-pillar approach to address the tax challenges arising from the digitalization of the economy*. [www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf)

раций с нематериальными активами. При этом не имеет никакого значения место формирования выручки и фактического нахождения нематериальных активов. Во Франции с 2011 г. появилась дополнительная доходная статья — налог на размещенные в интернете рекламные объявления в размере 1% от прибыли. В настоящее время в разных странах введены и рассматриваются налоги, непосредственно связанные с деятельностью цифровых компаний (таблица 2).

Особое место занимает сервисизация (в данном контексте как уход от физических поставок). Несмотря на то что замена услугой продаж товаров стала значимым трендом, во многих случаях возникает возможность сокращения налогового бремени из-за отсутствия факта перехода собственности или пересечении границы. Часто сделка совершается в виртуальном пространстве, рыночная цена товара перестает иметь значение (в том числе и как налоговая база), и корпорации производят существенное сокращение налоговых платежей (за исключением имущественных налогов, которые минимизируются поиском низконалоговой юрисдикции). При этом цифровые технологии обеспечивают высокий объем продаж без физического перемещения. В числе возможных примеров является поставка моточасов, которые отработает двигатель, вместо поставки самого двигателя.

### Правило вытянутой руки

Современная модель налогообложения уже немислима без правила вытянутой руки. Правило вытянутой руки (arm's length principle): цена сделки считается соответствующей правилу (принципу) вытянутой руки, если эта цена рыночная.

Правило вытянутой руки применяется при налогообложении взаимозависимых компаний. В соответствии с правилом вытянутой руки расчет налоговых обязательств производится исходя из рыночных цен по сделкам между взаимозависимыми налогоплательщиками. Этот принцип принят как способ защиты государства в получении налогов. Этот принцип нашел свое отражение в Разделе V.1 Налогового кодекса Российской Федерации «Взаимозависимые лица. Общие положения о ценах и налогообложении. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Соглашение о ценообразовании» (введен Федеральным законом от 18.07.2011 г. № 227-ФЗ).

Если механизм применения правила вытянутой руки в трансфертном ценообразовании достаточно определен, то для конечного потребления возникает дискуссия, которая заключается в следующем: являются ли товары в электронной торговле и в магазине разными товарами при полной их идентичности. Это связано с тем, что при использовании подхода, основанного на характеристиках и более низкой цене, следует учитывать удобство заказа, место продажи, легкость сравнения покупок и получения отзывов потребителей, а также преимущества доставки на дом по отношению к поездкам в переполненные торговые центры для дифференциации товара. Следовательно, правило вытянутой руки свидетельствует о том, что должна выбираться наиболее высокая цена для налогообложения (а покупатель, имея возможность уклониться от уплаты налогов, будет выбирать минимальный вариант). Отсюда есть два выхода для корпораций: это формирование рекомендуемых цен для своих представителей, которые не могут быть превышены и в то же время из принципа экономической выгоды не могут быть снижены самим представителем, и вариант отсутствия аналогов в сети магазинов. С другой

Таблица 2 / Table 2

Особенности национального налогообложения цифрового бизнеса /  
Specific Features of the Taxation of National Digital Business Income

Страна	Элементы налога	Состояние
Россия	20% (18% до 01.01.2019) налог на добавленную стоимость с продажи цифровых услуг	Введен с 01.01.2017
Белоруссия	20% налог на добавленную стоимость с продажи электронных услуг	Введен с 01.01.2018
Франция	3% налог с местной выручки цифровой компании, имеющей мировой доход не менее 750 млн евро (845 млн долларов) и цифровые продажи в размере 25 млн евро во Франции	Введен с 01.02.2019
Италия	3% налог с доходов цифровой компании, имеющей глобальную выручку более 750 млн евро в год и объем продаж в Италии не менее 5,5 млн евро	Введен с 01.01.2020
Великобритания	2% налог с продаж цифровых услуг	Введен с 01.01.2020
Австрия	5% налог на доходы от интернет-рекламы компаний с годовым оборотом более 750 млн евро, из которых 25 млн евро — в Австрии	Вводится с 01.10.2020
Сингапур	7% налог на прибыль от цифровых услуг (с 2021 г. — 9%)	Введен с 01.01.2020
Испания	3% налог на валовый доход, полученный крупными международными компаниями от оказания цифровых услуг с чистым оборотом более 750 млн евро в год, а также чьи доходы от цифровых услуг в Испании превышают 3 млн евро	Утвержден правительством 18.01.2020
Турция	7,5% налог с доходов цифровой компании	Рассматривается
Чехия	7% налог на доходы от цифровых услуг	Рассматривается в парламенте
Япония	Налог на цифровые загрузки, которые совершаются через зарубежные сайты	Общественное обсуждение

**Note.** Составлено авторами на основе данных: РБК. (2017, ноябрь 2017). «Налог на Google» принес российскому бюджету около 7 млрд руб. [https://www.rbc.ru/technology\\_and\\_media/21/11/2017/5a12ca8f9a7947b4bb621e25](https://www.rbc.ru/technology_and_media/21/11/2017/5a12ca8f9a7947b4bb621e25); РБК. (2019, октябрь 03). Минфин предложил изменить



подход к налогообложению Google и Facebook. <https://www.rbc.ru/economics/03/10/2019/5d946e0d9a79470aa64f9ffe>; Smart-Lab. (2019, декабрь 03). «Цифровой налог» в Европе. Удар по американским технологическим компаниям. <https://smart-lab.ru/blog/578579.php>; Рамблер. (2019, январь 19). Власти Испании одобрили налог на цифровые услуги. <https://finance.rambler.ru/money/41585283-vlasti-ispanii-odobrili-nalog-na-tsifrovyye-uslugi/>; Коммерсант. (2019, декабрь 25). Италия вводит трехпроцентный цифровой налог для технологических корпораций. <https://www.kommersant.ru/doc/4207067>; Маслов П. (2018, декабрь 10). Сингапур вводит налог на иностранную прибыль зарубежных поставщиков цифровых услуг. *International Wealth*. <https://internationalwealth.info/offshore-tax/singapore-introduces-tax-of-overseas-income-of-digital-services-providers/>

стороны, возможна компенсация магазинам как шоурумам при продаже по более высокой цене, чем по ценам в интернете (компенсация от производителя), но такая компенсация также должна облагаться налогом (как маркетинговые мероприятия) в стране присутствия, соблюдая правило «идентичный товар — идентичное налогообложение». Хотя единообразные налоги будут обладать внутренним противоречием для различий в спросе и других характеристиках через электронную торговлю и продажи в магазине, но это более справедливое решение, чем создание возможности уклонения от налогов (Agrawal & Mardandce, 2019).

### Виды налогооблагаемого дохода и выбор между выгодой или платежеспособностью налогоплательщика

Большинство исследователей опираются для решения проблемы налогообложения в цифровой среде на показатель прибыли и отмечают, что прибыль до уплаты налогов является предпочтительной мерой прибыли, которая может быть включена в единый платеж. Кроме того, следует отметить, что всякий раз, когда для целей налогового соглашения создаются новые категории дохода, соответственно возрастает риск непредвиденных ситуаций, не оговоренных документально, т.е. в этом случае справедливость и удобство уплаты налогов будут нарушаться (Turina, 2019). Договоренности должны опираться на прибыль, связанную с активным и устойчивым участием бизнеса в экономике рыночной юрисдикции (физически или дистанционно), и, по мнению экспертов ОЭСР, прибыль находится в приоритетной базе единого подхода к налоговым проблемам цифровизации экономики<sup>16</sup>.

Очевидно, что налоги от добычи природных ресурсов остаются единственно стабильным налогом в цифровой среде, в связи с чем возможно предположение, что величина налогов, связанная с добычей полезных ископаемых, как часть цены, уплаченной эксплуатирующей компанией для этих национальных активов, будет в перспективе только возрастать.

Однако сегодня для значительного количества компаний (например, сельскохозяйственных), которые по-прежнему связаны с территориями, но уже для которых генерация дохода связана с оцифровкой их деятельности (в части данных потребителей и маркетинга в виртуальной среде), следует ожидать налоговых изменений, связанных с непосредственным потреблением их продукции. В этом случае будет также сокращаться физическая инфраструктура, на кото-

<sup>16</sup> Organization for Security and Co-operation in Europe (OECD). (2020, January). *Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the two-pillar approach to address the tax challenges arising from the digitalization of the economy*. [www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf)

рой базируются предприятия, и правительства не смогут удовлетворить социальные потребности (James, 2019), — и только увеличение доли налогов, связанных с цифровыми продажами, вернет эту возможность.

Выбор вида дохода неразрывно связан с выбором между полученной выгодой или принципом платежеспособности. Социальные сети, платформы создают новую возможность для возрастания роли общественных ценностей перед индивидуальными, и в этом случае замена (сохранение для отдельных юрисдикций) принципа получаемых выгод принципом платежеспособности является обоснованной как отказ от критерия индивидуальной полезности и переход к критерию общественной полезности. Основные регламентирующие документы ЕС, например, опираются на понятие платежеспособного дохода.

Доход, имущество или потребление — какая комбинация из них будет использоваться для построения будущих систем налогообложения, зависит от путей развития цифрового общества, централизации или децентрализации хранения оцифрованных данных, монополизма или конкуренции цифровых платформ, способности человека адаптироваться к жизни в цифровом пространстве, но одно очевидно, что налоговые системы не останутся прежними и необходимо развернутое обсуждение экспертами на всех уровнях вопросов об их трансформации и развитии.

### Заключение

Идеального общества платформ пока еще не существует даже в теоретическом плане, но уже сейчас очевидно, что будет достаточно трудно перенастроить современные налоговые системы на новую инфраструктурную архитектуру экосистем, которые отдадут предпочтение коммерческим ценностям перед общественными, реализуя бизнес в виртуальной среде. Несомненно, платформы, владея более точной информацией о транзакциях, происходящих на их онлайн-площадках, будут предоставлять такое преимущество налоговым системам на коммерчески выгодных условиях, включая налоговые преференции. Но такой подход к взаимодействию уже укладывается в модели развития современных налоговых систем.

Данная статья носит исследовательский характер и не претендует на отражение всех проблем налогообложения в виртуальном пространстве. Сам факт переноса территории в виртуальное пространство до настоящего времени все еще требует дополнительного осмысления и широко обсуждается. Систематизация уже выявленных подходов позволяет сформировать представление об ожидаемом цифровом будущем процесса сбора и уплаты налогов. Представляется обоснованным, что для цифровых гигантов более корректным, с точки зрения справедливости, оказывается принцип платежеспособности плательщика налога. При этом следует отметить, что возникает существенная потребность экономического анализа последствий различных новых решений, например при определении налоговых прав на долю остаточной распределяемой прибыли (как базового решения ОЭСР). Такие решения требуют еще большего внимания к соблюдению принципа справедливости при налогообложении, опираясь на оценки цифровой дифференциации, что также требует новых исследований.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ / REFERENCES:

1. Kirova, E. A., Morozova, N. G., & Bezverkhii, A. S. (2019). Transformation of the Russian tax system in the context of establishment of the digital economy [ Transformaciya nalogovoj sistemy Rossii v usloviyah stanovleniya cifrovoj ekonomiki]. *Vestnik universiteta*, 7, 118–124. <https://doi.org/10.26425/1816-4277-2019-7-118-124>
2. Stepnov, I. M., & Kovalchuk, J. A. (2018). Platformennyj kapitalizm kak istochnik formirovaniya sverhpribyli cifrovymi rant'e [Platform capitalism as the source of digital rentier's superprofit]. *MGIMO Review of International Relations*, 4(61), 107–124. <https://doi.org/10.24833/2071-8160-2018-4-61-107-124>
3. Timchenko, E. N. (2019). Tax regulation of e-Commerce: global trends and prospects for improving the system of benefits in Russia [Nalogovoe regulirovanie elektronnoj kommercii: mirovye tendencii i perspektivy sovershenstvovaniya sistemy l'got v Rossii]. *Bulletin of Tomsk state University. Economics*, 46, 265–278.
4. Tikhonova, A. V. (2018). Nalog na Google: kak ne sdelat' shag nazad v blizhajshem budushchem? [Google Tax: How not to Take a Step Back in the Near Future?] *Digest Finance*, 23(4), 411–418.
5. Agrawal, D. R., & Mardancde, M. (2019). Will destination-based taxes be fully exploited when available? An application to the U.S. commodity tax system. *Journal of Public Economics*, 169, 128–143. <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2018.11.003>
6. Cheng, W., & Brandi, C. (2019). Governing digital trade – a new role for the WTO. (Briefing Paper No. 6/2019). Bonn: Deutsches Institut für Entwicklungspolitik (DIE). <http://dx.doi.org/10.23661/bp6.2019>
7. Dijck, J. (2020). Governing digital societies: Private platforms, public values. *Computer Law & Security Review: The International Journal of Technology Law and Practice*, 36, Article 105377. <https://doi.org/10.1016/j.clsr.2019.105377>
8. Feng, C. - M., & Wu, P. - J. (2009). A tax savings model for the emerging global manufacturing network. *International Journal of Production Economics*, 122(2), 534–546. <https://doi.org/10.1016/j.ijpe.2009.05.019>
9. James, D. (2019). Anti-development impacts of tax-related provisions in proposed rules on digital trade in the WTO. *Development*, 62, 58–65. <https://doi.org/10.1057/s41301-019-00205-4>
10. Neumanna, R., Holmana, J., & Almb, J. (2009). Globalization and tax policy. *North American Journal of Economics and Finance*, 20(2), 193–211. <http://dx.doi.org/10.1016/j.najef.2009.02.001>
11. Scarcella, L. (2020). E-commerce and effective VAT/GST enforcement: Can online platforms play a valuable role? *Computer Law & Security Review: The International Journal of Technology Law and Practice*, 36, Article 105371. <https://doi.org/10.1016/j.clsr.2019.105371>
12. Turina, A. (2020). The progressive policy shift in the debate on the international tax challenges of the digital economy: A “Pretext” for overhaul of the international tax regime? *Computer Law & Security Review: The International Journal of Technology Law and Practic*, 36, Article 105382. <https://doi.org/10.1016/j.clsr.2019.105382>

Вклад авторов:

**Степнов И.М.** — научное редактирование, общая постановка исследовательской задачи, идентификация и исследование влияния цифровых проблем на справедливость налогообложения в части формирования и развития налоговой конкуренции государств, анализа особенностей автоматически уплачиваемого налога в составе каждого платежа, исследования перехода права собственности и пересечение границы нематериальным активом или услугой, выбора вида налогооблагаемого дохода и выбора между выгодой или платежеспособностью налогоплательщика.

**Ковальчук Ю.А.** — научное редактирование, определение методологии исследования, идентификация и исследование влияния цифровых проблем на справедливость налогообложения в части анализа над-национального и национального обременения цифровых доходов, оценки цифрового присутствия и взаимодействия с клиентами, сбора и обработки данных по налогу на международную торговлю и налогообложению цифрового бизнеса.

---

The authors' contribution:

**Igor M. Stepnoff** did scientific editing; formulated the general research task; identified and investigated the impact of digital issues on tax equity with regard to the creation and development of tax competition among countries; analysed the features of automated payment of taxes as part of each payment; researched the issues of title transfer and border crossing by an intangible asset or a provided service; addressed the problem of choosing the type of taxable income; considered the choice between profit and taxpayers' solvency.

**Julia A. Kovalchuk** did scientific editing; developed the research methodology; identified and investigated the impact of digital problems on tax equity with regard to supranational and national tax burden on digital income; assessed the phenomena of digital presence and interaction with customers; collected and analysed data on taxes on international trade and taxation of digital businesses.

---

Сведения об авторах:

**Степнов И.М.\*** — доктор экономических наук, профессор, профессор Финансового университета при Правительстве РФ, Москва, Россия.

[stepnoff@inbox.ru](mailto:stepnoff@inbox.ru)

**Ковальчук Ю.А.** — доктор экономических наук, профессор, профессор Московского авиационного института (национального исследовательского университета), Москва, Россия.

[fm-science@inbox.ru](mailto:fm-science@inbox.ru)

---

Information about the authors:

**Igor M. Stepnoff\*** — Dr. Sci. in Economics, Professor, Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow, Russia.

[stepnoff@inbox.ru](mailto:stepnoff@inbox.ru)

**Julia A. Kovalchuk** — Dr. Sci. in Economics, Professor, Moscow Aviation Institute (National Research University), Moscow, Russia.

[fm-science@inbox.ru](mailto:fm-science@inbox.ru)