



ЦСР

НАЛОГОВАЯ
ПОЛИТИКА

Александр **СИНИЦЫН**, Левон **АЙРАПЕТЯН**, Ангелина **СУРКОВА**

ЦИФРОВОЙ НАЛОГ В РОССИИ: ПЕРСПЕКТИВЫ ВВЕДЕНИЯ

МОСКВА
МАРТ 2020

СОДЕРЖАНИЕ

АВТОРСКИЙ КОЛЛЕКТИВ.....	3
ПРЕДИСЛОВИЕ.....	4
ОСНОВНЫЕ ВЫВОДЫ.....	5
1. НОВАЯ КОНЦЕПЦИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДОХОДОВ ЦИФРОВЫХ КОМПАНИЙ: ПОДХОД ОЭСР.....	8
2. ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ ОДНОСТОРОННЕГО ВВЕДЕНИЯ ЦИФРОВОГО НАЛОГА.....	15
2.1. Франция.....	16
2.2. Великобритания.....	19
2.3. Италия.....	22
2.4. Индия.....	25
2.5. Венгрия.....	26
2.6. Выводы по анализу зарубежного опыта введения цифрового налога.....	27
3. ОЦЕНКА ЦЕЛЕСООБРАЗНОСТИ ОДНОСТОРОННЕГО ВВЕДЕНИЯ В РОССИИ ВРЕМЕННОГО ЦИФРОВОГО НАЛОГА.....	29
3.1. Цифровые услуги для российских пользователей сегодня.....	30
3.2. Текущий подход к налогообложению в России доходов иностранных компаний от оказания цифровых услуг, связанных с российскими пользователями.....	31
3.3. Односторонний цифровой налог в России или ожидание решения от ОЭСР?....	36

АВТОРСКИЙ КОЛЛЕКТИВ

Александр **СИНИЦЫН** — ЦСР, Президент

Левон **АЙРАПЕТЯН** — ЦСР, Руководитель направления «Налоговая политика»

Ангелина **СУРКОВА** — ЦСР, Эксперт направления «Налоговая политика»

ПРЕДИСЛОВИЕ

В Основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год и плановый период 2021 и 2022 годов¹ отмечается, что «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 в виду 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».

Данный отчет содержит анализ сформировавшегося опыта стран, которые ввели или планируют ввести цифровой налог, а также возможных сценариев введения цифрового налога в России.

¹ Сайт Министерства финансов РФ — Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год и плановый период 2021 и 2022 годов: https://www.minfin.ru/common/upload/library/2019/10/main/ONBNiТП_2020-2022.pdf

ОСНОВНЫЕ ВЫВОДЫ

Поиск решения проблемы необоснованно низкой налоговой нагрузки международных цифровых компаний ведется не только отдельными странами, но и на международном уровне. Основной площадкой для поиска скоординированного решения является ОЭСР. Предлагаемый на данный момент подход ОЭСР при его успешной имплементации в национальные законодательства создает основы для решения задачи. Однако на данный момент эти предложения носят общий характер. Переход из стратегии, заявленной ОЭСР, к прикладной плоскости требует большой работы и осложняется необходимостью нахождения консенсуса между большим количеством стран, среди которых есть как страны спроса, так и страны предложения цифровых услуг, обладающие разными фискальными и политическими интересами.

Основным отличием подхода ОЭСР от механизмов, используемых странами, уже внедрившими собственные цифровые налоги, является концентрация на налогообложении прибыли, тогда как отдельные страны прибегнули к несколько упрощенному подходу, облагая налогом выручку международных групп компаний (далее — МГК) от оказания цифровых услуг. Взимание цифрового налога с прибыли — более сложная задача, так как в данном случае модель налогообложения помимо выручки требует учета таких факторов, как затраты и рентабельность бизнеса в территориальном и функциональном разрезе. Данные сложности налогообложения прибыли в совокупности с тем, что конечная цель применения любого из подходов заключается в увеличении налоговых поступлений от МГК, обуславливают решение некоторых стран вводить в одностороннем порядке собственные (зачастую временные) цифровые налоги с выручки.

Наиболее релевантным для России (с точки зрения состава налогооблагаемых услуг иностранных компаний) опытом налогообложения выручки от оказания цифровых услуг является цифровой налог, введенный в некоторых странах ЕС (Франция, Великобритания и Италия). Он взимается по ставке 2-3% с валового дохода МГК от оказания услуг онлайн рекламы, предоставления доступа к маркетплейсам и продажи данных, сгенерированных пользователями цифровых платформ. При

этом такие услуги должны быть связаны с пользователями (физическими и юридическими лицами), находящимися на территории конкретной страны, взимающей налог. Вводимые данными странами, а также Венгрией и Индией цифровые налоги не подпадают под действие налоговых соглашений об избежании двойного налогообложения, в связи с чем к ним не применимы установленные механизмы устранения международного двойного налогообложения. Элементы частичного устранения двойного налогообложения можно встретить в практике Великобритании.

По нашему мнению, опыт данных стран свидетельствует о наличии тренда самостоятельного принятия странами собственных цифровых налогов, не координируемых на международном уровне, однако данные налоги обладают множеством как значимых, так и сугубо технических отличий друг от друга, что приводит к международному двойному налогообложению (не устраняемому на основе существующих международных налоговых соглашений и национального законодательства), снижению прозрачности и определенности для бизнеса, искажению как международной, так и локальной конкуренции.

Тем не менее, тот факт, что некоторые страны (Великобритания и Италия) готовы отменить собственные цифровые налоги после достижения консенсуса на международном уровне (ОЭСР/G20), позволяет предположить, что вышеуказанный тренд на введение собственных цифровых налогов связан с тем, что страны опасаются того, что консенсус не будет достигнут в ближайшее время или не будет достигнут вовсе.

Для России с ее быстрорастущими рынками онлайн рекламы, интернет торговли и иных видов онлайн бизнеса важно определиться с подходом: вводить в одностороннем порядке временный цифровой налог или ждать консенсус-решения от ОЭСР, принимая участие в его разработке. Существующие на сегодняшний день в России нормы налогового законодательства об НДС и налоге на прибыль не позволяют России в полном объеме взимать налоги с доходов МГК, использующих цифровые бизнес-модели при оказании услуг российским пользователям.

Проведенный нами сравнительный анализ двух вышеуказанных сценариев показал, что концептуально оба варианта равны в балансе связанных преимуществ и недостатков. Итоговое решение должно зависеть от приоритетов государственной экономической политики.

По нашему мнению, аргументом, на основании которого можно было бы сделать выбор в пользу одностороннего введения в России временного цифрового налога, является обеспечение защиты фискальных интересов России от рисков 1) недостижения консенсуса на уровне ОЭСР или 2) принятия на уровне ОЭСР решения об опциональном характере применения Pillar 1 цифровыми МГК.

Так, если на уровне ОЭСР не удастся выработать консенсус-решение, Россия, введшая временный цифровой налог, сможет сделать его постоянным, оказавшись в позиции страны, чье налоговое законодательство было готово к неблагоприятному исходу международной работы. Показательным примером подобного подхода может оказаться Франция, которая при недостижении консенсуса в ОЭСР «разморозит» собственный односторонний цифровой налог, в то время как у стран, которые подобный налог ранее не разрабатывали, уйдет время на подготовку законодательной базы и порядка администрирования нового цифрового налога.

При другом сценарии, если на международном уровне будет принято решение об опциональности применения правил Pillar 1 цифровыми МГК («safe harbour» режим), встанет вопрос о том, каким образом должно осуществляться налогообложение тех цифровых МГК, которые не выбрали расчет налога на прибыль по правилам Pillar 1. Вероятным ответом на данный вопрос может оказаться применение странами односторонних цифровых налогов к цифровым МГК, не выбравшим уплату налога на прибыль по новым правилам Pillar 1. При реализации данного сценария Россия, уже введшая цифровой налог, сможет ограничить область его применения только МГК, не уплачивающими налог на прибыль по правилам Pillar 1, оказавшись на шаг вперед по сравнению со странами, которым помимо подготовки своего законодательства к опциональному применению Pillar 1, потребуется также разрабатывать новые правила исчисления и уплаты цифрового налога.

Полагаем, что при одностороннем введении в России временного цифрового налога основой для его разработки могли бы служить цифровые налоги, введенные во Франции, Великобритании и Италии.

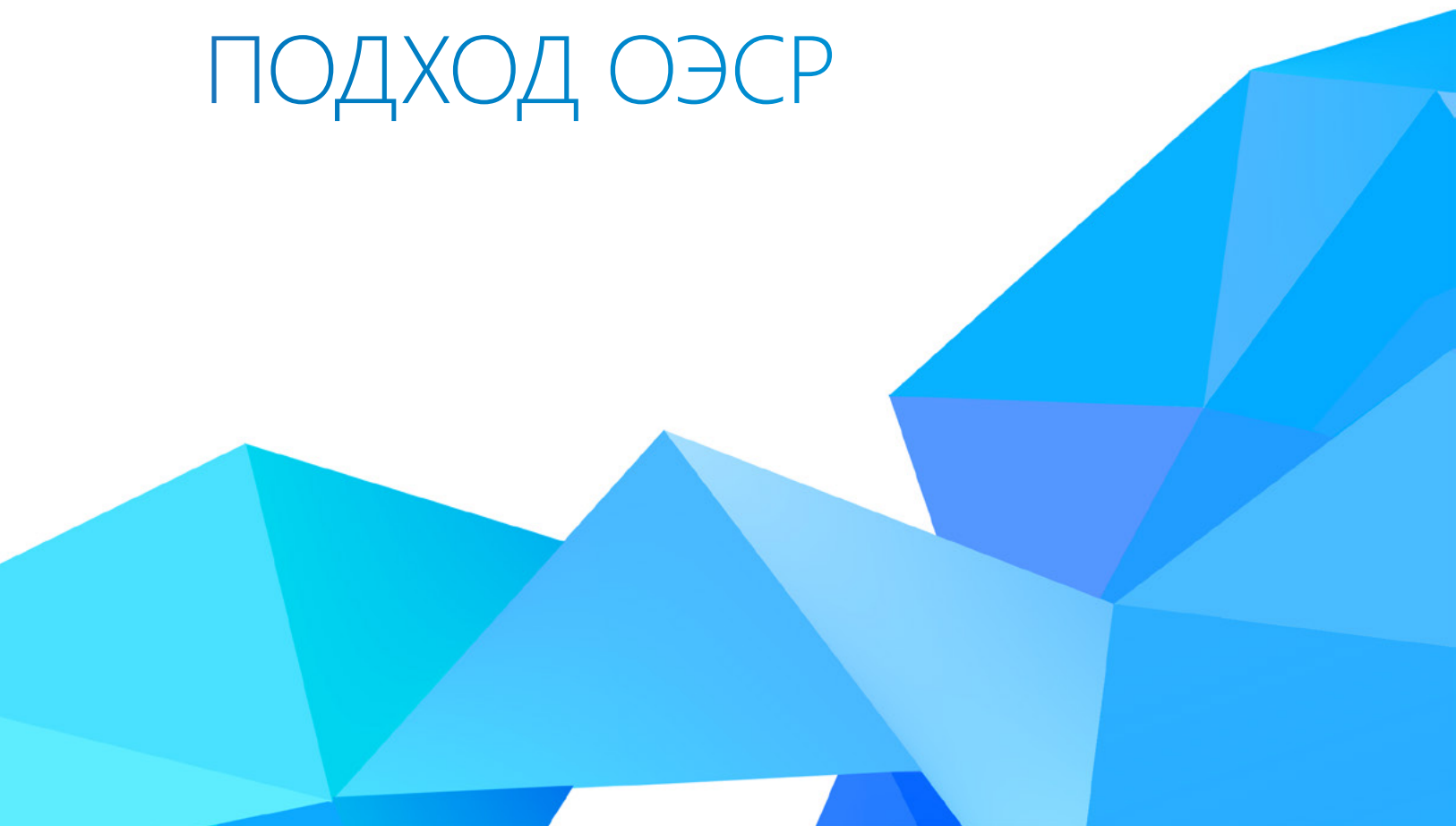
Тем не менее, при принятии решения о судьбе цифрового налога в России нельзя не отметить наличие внешнеполитических рисков, связанных с односторонним введением в России цифрового налога. Данные риски заключаются, в первую очередь, в том, что страны происхождения основных цифровых МГК (такие как США) могут прибегнуть к таким ответным мерам, как повышение ввозных таможенных пошлин. Так, например, Франция приостановила взимание цифрового налога до конца 2020 года после заявления о возможном повышении таможенных пошлин со стороны США.

1.

НОВАЯ КОНЦЕПЦИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

ДОХОДОВ ЦИФРОВЫХ
КОМПАНИЙ:

ПОДХОД ОЭСР



В январе 2019 года ОЭСР опубликовала директивный документ (Policy Note), анализирующий тенденции и достигнутый прогресс в сфере налогообложения компаний, работающих в условиях цифровой экономики.

В продолжение дискуссии в мае 2019 года ОЭСР выпустила дорожную карту для разрешения проблем налогообложения, связанных с цифровизацией экономики, взяв обязательство завершить к концу 2020 года работу по выработке долгосрочного решения на основе консенсуса.

В конце 2019 года ОЭСР представила свои предложения по двум блокам: Pillar 1² и Pillar 2³, которые послужат основой для достижения мирового консенсуса. Pillar 1 направлен на решение проблем цифровой экономики и сфокусирован на распределении прав на налогообложение доходов цифровых компаний между странами, Pillar 2 призван разработать механизмы борьбы с уклонением от налогообложения, в частности цифровыми компаниями. Однако содержание Pillar 2 далее не рассматривается в данном отчете, так как Pillar 2 предполагает охват более широкого круга вопросов, в то время как данный отчет сфокусирован на оценке целесообразности введения в России собственного цифрового налога до принятия рекомендаций ОЭСР по Pillar 1.

Новый подход применим в отношении цифровых компаний, но не ограничен ими. Вопросы, которые ставит перед собой ОЭСР, можно обозначить следующим образом: где и в каком размере налог должен быть уплачен теми компаниями, которые ведут активную экономическую деятельность в различных юрисдикциях, не имея в них физического присутствия, и для которых нематериальные активы создают наибольшую добавленную стоимость.

ОЭСР подчеркивает, что с развитием цифрового бизнеса налогообложение корпораций по месту фактического присутствия (в виде отделения, филиала, представительства и т. п.) устарело. Была высказана идея отойти от принципа налогообло-

² Сайт ОЭСР — Консультационный документ по Pillar 1: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf>

³ Сайт ОЭСР — Консультационный документ по Pillar 2: <http://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-global-anti-base-erosion-proposal-pillar-two.pdf.pdf>

жения, требующего физического присутствия компании в стране, и предусмотреть возможность относить часть налогооблагаемой прибыли к тем странам, где расположены рынки (клиенты/пользователи) МГК. Для этого необходимо выработать правила, где территориально облагать прибыль (nexus rules) и какую часть прибыли обложить в конкретной стране (profit allocation rules).

Основные предложения, которые вносились странами на заседаниях ОЭСР, можно разделить на три категории:

1. Модель по принципу «факта участия пользователей» (была поддержана Францией и рядом других европейских стран);
2. Модель по принципу «факта наличия нематериальных активов» (была поддержана США);
3. Модель по принципу «факта наличия значительного экономического присутствия» (была поддержана Индией).

Секретариат ОЭСР предложил свою версию единообразного подхода в рамках Pillar 1, к обсуждению которого были приглашены заинтересованные стороны и по которому прошли публичные консультации 21–22 ноября 2019 года в Париже. Публичные консультации главным образом направлены на предоставление возможности всем заинтересованным лицам поделиться своими позициями по текущим вопросам, сформулированным в предложениях ОЭСР по Pillar 1. Ниже представлены ключевые положения Pillar 1.

Ключевые предложения в рамках Pillar 1

Согласно единообразному подходу в рамках Pillar 1 новый порядок налогообложения предлагается распространить только на крупные компании, оказывающие автоматизированные цифровые услуги (automated digital services), либо ориентированные на работу с большим количеством пользователей (consumer-facing businesses). Главным образом речь идет о компаниях, которые удаленно контактируют со своими пользователями (не обязательно клиентами), для которых важным элементом бизнеса является работа с данными и маркетинг (в частности, онлайн магазины, поисковики, социальные сети). Обсуждается идея исключить из-под действия правил некоторые другие индустрии, например, финансовую индустрию и производство комплектующих, а также ввести финансовые пороги по выручке (например, порог по выручке в 750 млн евро по аналогии с межстрановой отчетностью — Country-by-Country reporting). ОЭСР еще предстоит доработать данные вопросы и предложить конкретные формулировки.

Так, в настоящее время налоговая привязка (*nexus*) определяется по принципу наличия у компании постоянного местонахождения в стране, что зачастую предполагает физическое присутствие. Цифровизация же позволяет многим компаниям реализовывать товары, работы и услуги в различных странах мира удаленно.

Новую концепцию налоговой привязки ОЭСР предлагает выстроить вокруг показателя выручки от продаж компании в конкретной юрисдикции. Помимо компаний, осуществляющих удаленные продажи, новые правила привязки также распространятся на компании, занятые дистрибьюторской деятельностью. Данная концепция не затронет текущие правила постоянного представительства, а будет действовать параллельно для целей обеспечения справедливости налогообложения.

После того как будет установлено, что у юрисдикции есть право взимать налог с части дохода компании-нерезидента, следующим вопросом будет определение размера причитающейся данной стране части прибыли, поскольку текущие правила распределения прибыли как по принципу «вытянутой руки», так и исходя из концепции постоянного представительства не применимы к новой концепции налоговой привязки.

Согласно предложению ОЭСР, компании, превысившие установленный порог по совокупной международной выручке (предположительно 750 млн евро), должны будут воспользоваться трехуровневым подходом к распределению прибыли между странами, представленным в таблице ниже.

Таблица 1. Предварительный вариант трехуровневого механизма распределения прибыли МГК согласно ОЭСР

Сумма А	Сумма В	Сумма С
<p>Сумма А = (Прибыль по данным консолидированной финансовой отчетности — Прибыль от рутинных операций — Прибыль, создаваемая иными факторами) x Ключ распределения по странам.</p> <p>Способ расчета каждого элемента указанной формулы на данный момент не определен (кроме прибыли по данным финансовой отчетности).</p> <p>Прибыль от рутинных операций предлагается рассчитывать упрощенным способом как некую фиксированную долю общей прибыли (%), относящуюся к рутинным операциям (% может варьироваться в зависимости от вида деятельности).</p> <p>К прибыли, создаваемой иными факторами, ОЭСР относит часть прибыли, генерируемую видами деятельности, не являющимися предметом цифрового налога (например, инвестиционные доходы). Сумму данной прибыли также предлагается рассчитывать как некую фиксированную долю (%) от общей прибыли, уменьшенной на прибыль от рутинных операций.</p> <p>Ключ распределения по странам также предстоит согласовать на международном уровне. Одна из основных версий — доля продаж в конкретной стране в общем объеме выручки компании.</p>	<p>Сумма В = Фиксированный размер прибыли от базовой маркетинговой и дистрибуторской деятельности, осуществляемой в конкретной юрисдикции присутствия МГК.</p> <p>Размер прибыли от маркетинговой и дистрибуторской деятельности может рассчитываться как единый фиксированный процент от прибыли, фиксированный процент в зависимости от индустрии/региона, или устанавливаться иным образом.</p>	<p>Сумма С = Часть прибыли от маркетинговой и дистрибуторской деятельности, превышающая Сумму В + прибыль от иной деятельности в конкретной юрисдикции.</p> <p>При расчете Суммы С важно, чтобы отсутствовало дублирование прибыли с Суммой А.</p>

В целом можно отметить, что вышеописанный трехуровневый подход на данный момент разработан ОЭСР только с точки зрения общей концепции, в то время как дальнейшей проработке и согласованию подлежат все детали используемых показателей и их расчетов.

В своем предложении ОЭСР приводит следующий пример МГК, которая может столкнуться с новой концепцией налогообложения.

Таблица 2. Пример МГК, подпадающей под новую концепцию налогообложения

Страна 1	Страна 2	Страна 3
Головная компания группы Q Co. Владеет интеллектуальными правами.	Дочерняя компания Q Co. Осуществляет рекламу и продает цифровые услуги клиентам в стране 2 и стране 3.	Клиенты Q Co.

При этом в документе поясняется, что и страна 2, и страна 3 имеют право претендовать на часть прибыли МГК. Приведенная в Таблице 2 структура бизнеса является существенно упрощенной по сравнению с бизнес-моделями, существующими на практике, что подтверждает актуальность проблемы, поднятой ОЭСР.

Важно отметить, что со стороны США в декабре 2019 года было выдвинуто предложение о применении цифровыми МГК Pillar 1 не на обязательной, а на опциональной основе, как «safe harbour» режима⁴. В свою очередь ОЭСР в своем заявлении в январе 2020 года указала на то, что проработка возможных вариантов опциональности Pillar 1 будет включена в рабочий план по работе над Pillar 1⁵. Суть опционального применения Pillar 1 может заключаться в том, что цифровая МГК выбирает глобальный расчет своего налога на прибыль по правилам Pillar 1 в обмен на повышенную определенность и прозрачность, которые призваны обеспечить механизмы, закладываемые в Pillar 1.

С точки зрения решения ключевой проблемы, поднимаемой многими странами (возможность МГК с цифровыми бизнес-моделями не платить налоги в юрисдикциях пользователей), можно сказать, что вышеописанный подход ОЭСР при его успешной имплементации в национальные законодательства создает основы для решения задачи. Однако на данный момент предложения ОЭСР носят крайне общий характер, сглаживают существенные практические трудности их имплементации. Переход от стратегии, заявленной ОЭСР, к прикладной плоскости требует большой работы и осложняется необходимостью нахождения консенсуса между большим количеством

⁴ *The letter from the US Treasury Secretary to OECD Secretary-General Gurría, 03.12.2019*

⁵ *Сайм ОЭСР — 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: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf>, С. 20–21*

стран, среди которых есть как страны спроса, так и страны предложения цифровых услуг, обладающие разными фискальными и политическими интересами.

Основным отличием подхода ОЭСР от механизмов, используемых странами, уже внедрившими собственные цифровые налоги (см. следующую главу данного отчета), является концентрация на налогообложении прибыли, тогда как отдельные страны прибегнули к несколько упрощенному механизму, облагая налогом выручку МГК от оказания цифровых услуг. Взимание цифрового налога с прибыли — более сложная задача, так как в данном случае модель налогообложения помимо выручки требует учета таких факторов, как затраты и рентабельность бизнеса в территориальном и функциональном разрезе. Данные сложности налогообложения прибыли в совокупности с тем, что конечная цель применения любого из подходов заключается в увеличении налоговых поступлений от МГК, обуславливают решение некоторых стран вводить в одностороннем порядке собственные цифровые налоги с выручки.

2.

**ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ
ОДНОСТОРОННЕГО
ВВЕДЕНИЯ ЦИФРОВОГО
НАЛОГА**



2.1. ФРАНЦИЯ

Первой страной, которая ввела цифровой налог, стала Франция. 24 июля 2019 года Эммануэль Макрон подписал закон⁶, ретроспективно (с 1 января 2019 года) устанавливающий цифровой налог по ставке 3% от валового дохода МГК, полученного от реализации во Франции определенных услуг.

Согласно предварительной оценке, цифровой налог затронет около 30 МГК, 17 из которых — американские и только 1 — французская.

Исходя из положений закона, налогооблагаемым признается валовый доход МГК по двум видам услуг⁷:

- a) Предоставление цифровой платформы, позволяющей французским пользователям вступать в контакт и взаимодействовать с другими пользователями («посреднические услуги»). Некоторые услуги при этом исключаются из данной категории, например, опубликование цифрового контента, коммуникационные услуги, платежные услуги в смысле статьи L. 314-1 французского валютно-финансового кодекса;
- b) Оказание рекламодателям услуг, направленных на размещение таргетированных рекламных постов на цифровых платформах на основании данных о французских пользователях. Покупка и хранение рекламных постов, контроль и оценка результатов кампании, а также управление и передача данных о пользователях также включаются в данную категорию. Услуги по размещению на цифровых платформах рекламы, не являющейся таргетированной, де факто освобождаются от налогообложения.

⁶ Официальный интернет-портал правовой информации Франции: <https://www.legifrance.gouv.fr/affichLoiPubliee.do?type=general&idDocument=JORFDOLE000038203221>

⁷ Обзор КПМГ: <https://home.kpmg/us/en/home/insights/2019/07/tnf-france-digital-services-tax-enacted.html>

Цифровой налог распространяется в отношении как французских, так и иностранных компаний в случае выполнения двух следующих условий:

- Компания оказала как минимум одну из вышеперечисленных услуг за исследуемый год;
- Выручка МГК, к которой принадлежит компания, за предыдущий год превысила порог в 750 млн евро от источников по всему миру, 25 млн евро из которых принесли французские пользователи.

Для целей определения сумм, полученных от французских пользователей, применяется пропорциональный подход, т.е. должен быть определен коэффициент цифрового присутствия во Франции. Данный коэффициент должен быть применен к показателю валового дохода МГК, полученного за исследуемый год от источников по всему миру от оказания налогооблагаемых услуг.

Услуга считается оказанной во Франции, если:

- В отношении предоставления цифровой платформы: за исследуемый год одной из сторон сделки, совершенной через цифровую платформу, выступал французский пользователь; цифровая платформа не предусматривает оказания пользователям услуг или поставки им товаров, но пользователь в течение исследуемого года владел аккаунтом, который был создан во Франции и который позволял пользователю пользоваться сервисами платформы;
- В отношении таргетированной рекламы: рекламный пост таргетирован на французского пользователя; реализуются данные, созданные/собранные с французских пользователей цифровой платформы.

Местоположение пользователя определяется по IP адресу.

Порядок расчета налоговой базы в законе предусматривается следующий:

- В отношении предоставления цифровой платформы:

$$\frac{\text{Количество сделок, стороной в которых выступал хотя бы один французский пользователь}}{\text{Общее количество сделок через цифровую платформу}} \times \text{Мировой валовый доход МГК за год}$$

- В отношении таргетированной рекламы:

$$\frac{\text{Количество рекламных постов, таргетированных на французских пользователей}}{\text{Общее количество рекламных постов}} \quad \text{X Мировой валовой доход МГК за год}$$

$$\frac{\text{Количество французских пользователей, чьи данные были собраны}}{\text{Общее количество пользователей, чьи данные были собраны}} \quad \text{X Мировой валовой доход МГК за год}$$

Важно отметить, что срок исковой давности по данному налогу составляет 6 лет, в то время как для большинства налогов во Франции — 3 года.

Некоторые налоговые специалисты высказывают опасения, связанные с введением данного налога в одностороннем порядке во Франции: взимая налог с валового дохода, есть риск усугубить положение многих компаний, которые имеют убыток⁸. Также нельзя исключать риск возникновения двойного налогообложения в отношении тех компаний, которые платят налог на прибыль во Франции. Однако, руководство страны подчеркивает, что данный налог не следует трактовать как дополнительное бремя для действующих налогоплательщиков, поскольку он скорее направлен на получение страной тех налоговых доходов, которые в отсутствие данного налога не могли быть получены.

Другим дискуссионным моментом является сходство цифрового налога с НДС на электронные услуги. Также эксперты сомневаются в справедливости размера порога по данному налогу: так, менее крупные компании, по их мнению, получают незаконную субсидию⁹.

Важно отметить, что цифровой налог не подлежит вычету из налоговой базы по налогу на прибыль во Франции. Однако допускается вычет цифрового налога из налоговой базы по другому французскому налогу — C3S (специальные социальные взносы, рассчитываемые от выручки компании).

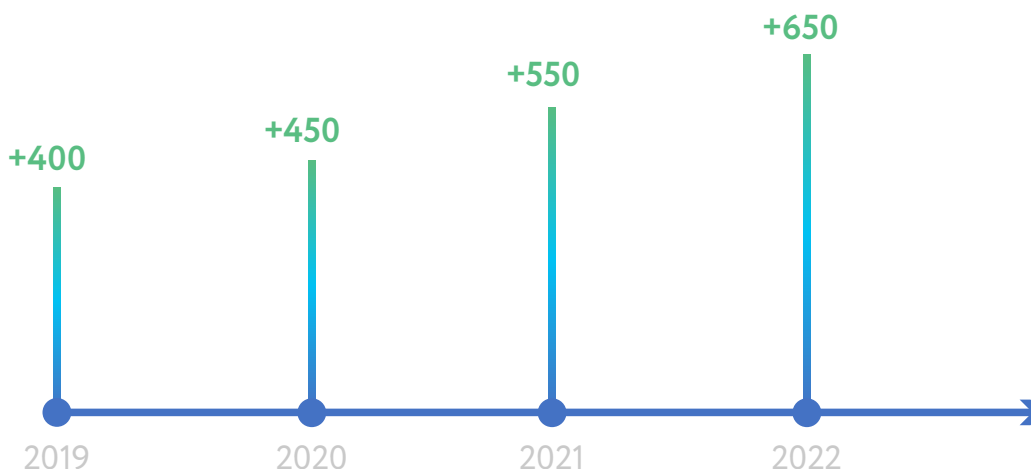
В то же время цифровой налог не подпадает под действие международных соглашений об избежании двойного налогообложения (далее — СОИДН), следовательно, к нему не применимы установленные СОИДН способы избежания двойного налогообложения.

⁸ Обзор Dentons: <https://www.dentons.com/en/insights/articles/2019/july/15/french-digital-services-tax-dst>

⁹ Там же.

Ожидаемый бюджетный эффект от введения цифрового налога во Франции приведен на иллюстрации ниже. Данный расчет приводится в исследовании, прилагавшемся к закону в 2019 году.

Рисунок 1. Прогнозируемый бюджетный эффект от введения цифрового налога во Франции (млн евро)



С внешнеполитической точки зрения следует отметить, что администрация США назвала цифровой налог Франции дискриминационным и допустила в качестве ответной меры введение пошлин по ставке до 100% на товары из этой страны на сумму 2,4 млрд долларов¹⁰. После дискуссии между лидерами стран, состоявшейся в январе 2020 года, Франция отложила взимание цифрового налога до конца 2020 года. Если ОЭСР к этому сроку будет выработано консенсус-решение, то Франция готова отменить собственный цифровой налог, однако если консенсус не будет достигнут, то Франция намерена продолжать взимать уже существующий налог. Важно отметить, что те суммы цифрового налога, которые уже были взысканы за период его действия, налогоплательщикам возвращены не будут¹¹.

2.2. ВЕЛИКОБРИТАНИЯ

В Великобритании цифровой налог по ставке 2% от валового дохода за вычетом ежегодной скидки в размере 25 млн фунтов стерлингов планируют начать взимать с апреля 2020 года¹².

¹⁰ Сайт новостной информации Bloomberg: <https://www.bloomberg.com/opinion/articles/2019-12-03/macron-is-paying-for-rushing-out-france-s-digital-tax>

¹¹ Сайт новостной информации BBC: <https://www.bbc.com/news/business-51192369>

¹² Информационный веб-сайт государственного сектора Соединенного Королевства: <https://www.gov.uk/government/publications/introduction-of-the-new-digital-services-tax>

Целью введения цифрового налога является устранение несправедливости налогообложения цифровых компаний, получающих прибыль в одной юрисдикции, но уплачивающих с нее налоги в другой.

Согласно опубликованному законопроекту, налог будет актуален для компаний, действующих по особой цифровой бизнес-модели, чья выручка напрямую связана с участием пользователей из Великобритании: так, данными моделями пользуются поисковые системы, социальные сети, онлайн маркетплейсы и компании, которые занимаются онлайн рекламой. Исключение составляют финансовые и платежные системы (что схоже с Францией). При этом налог не направлен на налогообложение реализации товаров онлайн, а скорее на налогообложение дохода, полученного в результате оказания посреднических услуг.

Данный налог распространяется в отношении тех МГК, чья общемировая выручка от оказания цифровых услуг превысила 500 млн фунтов стерлингов (около 585 млн евро, в то время как во Франции — 750 млн евро), 25 млн фунтов стерлингов (около 29 млн евро, во Франции — 25 млн евро) из которых принесли британские пользователи.

Доходы от оказания цифровых услуг считаются полученными в Великобритании, если:

- В отношении сделок на онлайн маркетплейсах: за исследуемый год одной из сторон сделки выступал британский пользователь;
- В отношении таргетированной рекламы: рекламные посты таргетированы на британского пользователя.

В отличие от Франции, для целей цифрового налога в Великобритании пользователь считается находящимся в Великобритании не на основании IP-адреса, а (применительно к физическим лицам) в случаях, когда в отношении лица разумно предположить, что он обычно находится в Великобритании. Представляется, что подобный критерий не носит однозначного характера и на практике может вызывать трудности и неопределенность.

Порядок расчета налога в законопроекте предусматривается следующий:

- 1) Расчет общего дохода МГК от оказания цифровых услуг в Великобритании за исследуемый год = сумма 1;
- 2) Вычет ежегодной скидки в размере 25 млн фунтов стерлингов из суммы 1 = сумма 2;

- 3) Применение ставки 2% к сумме 2 = сумма 3;
- 4) Пропорциональное распределение налогового обязательства (суммы 3) между организациями-членами МГК, оказывавшими цифровые услуги в Великобритании.

В законопроекте также предусмотрена концепция «безопасной гавани» для низкомаржинальных и убыточных компаний. Для таких компаний предусматривается альтернативный порядок расчета цифрового налога (применяется в заявительном порядке к доходам от социальных сетей, интернет-поисковиков и маркетплейсов):

80% X Операционная маржа для заявленного вида дохода X (Сумма заявленного вида дохода МГК — Соответствующая заявленному виду дохода доля скидки в 25 млн фунтов стерлингов)

Компании, уплачивающие налог на прибыль в Великобритании, имеют право вычесть цифровой налог из налоговой базы по налогу на прибыль только в том случае, если он признается в качестве расхода на ведение предпринимательской деятельности согласно правилам налогообложения прибыли в Великобритании. Однако, цифровой налог не зачитывается в счет уплаты налога на прибыль, следовательно, имеет место частичное двойное налогообложение. Тем не менее, цифровой налог в первую очередь нацелен на компании, не уплачивающие налог на прибыль в Великобритании, следовательно ущерб для экономики от такого частичного двойного налогообложения может не быть существенным.

Для целей разрешения спорных ситуаций в отношении цифровых трансграничных операций британским законопроектом предусматривается возможность отнесения 50% налогооблагаемых доходов на юрисдикцию, в которой действует аналогичный цифровой налог. Это служит нестандартным инструментом избежания международного двойного налогообложения в условиях неприменимости СОИДН к цифровому налогу.

В британском налоговом сообществе введение цифрового налога также критикуется рядом экспертов: основным опасением является низкий порог в 500 млн фунтов стерлингов, под который могут попасть некрупные компании, не являющиеся МГК в смысле данного закона¹³. Это потенциально повлечет замедление внедрения инновационных продуктов, подорвет репутацию Великобритании как привлекательной юрисдикции для инвестирования в технологии и стартапы. Также отмечается

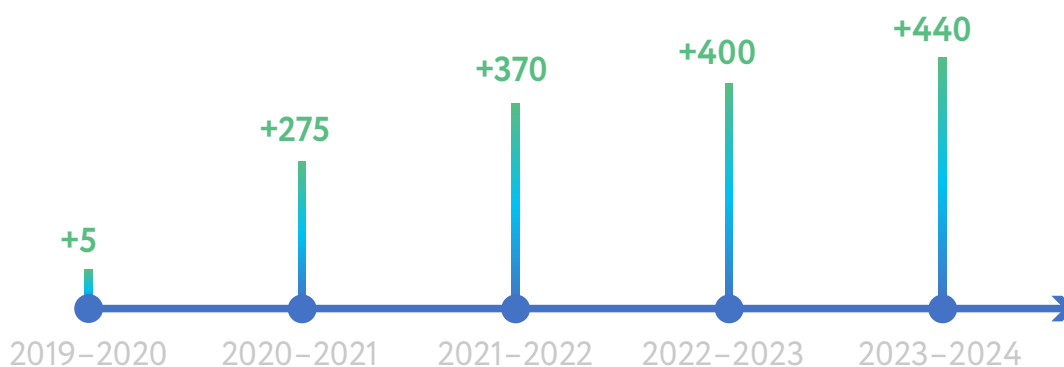
¹³ Информационный источник Lexology: <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=65e69a4d-9f2f-4b50-91c1-2ad4f256f298>

возможность жесткой реакции со стороны США вплоть до введения санкций, как в случае с Францией.

Согласно Службе доходов и таможи ее Величества (далее — HMRC) Великобритании выражает готовность отменить собственный цифровой налог, если на международном уровне будет достигнут консенсус по скоординированному решению¹⁴. Формально, цифровой налог в Великобритании предлагается пересматривать раз в 5 лет.

Ожидаемый бюджетный эффект от введения в Великобритании цифрового налога приведен на иллюстрации ниже. Данный расчет приводится в бюджете на 2018 год на момент анонса реформы и подлежит корректировке в 2019 году.

Рисунок 2. Прогнозируемый бюджетный эффект от введения цифрового налога в Великобритании по состоянию на 2018 год (млн фунтов стерлингов)



Согласно прогнозам, расходы на администрирование цифрового налога HMRC, включая разработку и внедрение новых ИТ систем и найм сотрудников для отслеживания уплаты налога, составят 8 млн фунтов стерлингов.

2.3. ИТАЛИЯ

Италия приняла решение о введении с 1 января 2020 года цифрового налога по ставке 3% с дохода, полученного от определенных B2B и B2C цифровых услуг, оказываемых итальянским пользователям компаниями или МГК¹⁵. В отличие от Ве-

¹⁴ Информационный веб-сайт государственного сектора Соединенного Королевства: <https://www.gov.uk/government/publications/introduction-of-the-new-digital-services-tax/introduction-of-the-new-digital-services-tax>

¹⁵ Закон о бюджете республики Италия на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов: <https://www.fiscoetasse.com/upload/Legge-di-Bilancio-2020-Atto-2305-del-17122019.pdf>

Великобритании (где выражается только неофициальное намерение) итальянским законом формально предусматриваются положения, отменяющие цифровой налог при условии вступления в силу соответствующих международных норм¹⁶.

Согласно положениям данного закона, цифровой налог будет взиматься с компаний или МГК, чья глобальная выручка за календарный год превысила 750 млн евро в год (так же, как во Франции, но больше, чем в Великобритании), при этом не менее 5,5 млн евро выручки (существенно меньше, чем во Франции и Великобритании) должно приходиться на итальянских пользователей.

В Италии цифровым налогом облагаются доходы, полученные от оказания следующих видов услуг:

- a) Размещение на цифровых площадках таргетированных на итальянского пользователя рекламных постов;
- b) Предоставление итальянским пользователям доступа к многосторонней цифровой платформе, с помощью которой пользователи могут взаимодействовать друг с другом, а также потенциально реализовывать товары и услуги;
- c) Передача данных, полученных от итальянских пользователей в результате использования ими цифровых площадок.

Налогооблагаемый доход представляет собой показатель валового дохода без учета НДС и иных косвенных налогов.

Доход, полученный в результате оказания услуг взаимозависимым лицам, не подлежит обложению цифровым налогом.

Также налог не применяется в отношении следующих видов услуг:

- Предоставление пользователям доступа к цифровой платформе исключительно или главным образом для целей поставки цифрового контента пользователям или предоставление коммуникационных услуг или предоставление платежных услуг;
- Оказание регулируемых финансовых услуг регулируемыми финансовыми учреждениями;

¹⁶ Обзор KPMG: http://kdocs.kpmg.it/Marketing_Studio/171019_Italy_Digital_Services_Tax_applicable_from_1_January_2020.pdf

- Передача данных регулируемые финансовыми учреждениями.

Налоговый период составляет календарный год. Согласно закону, местонахождением пользователя признается Италия в следующих случаях:

- Для доходов от таргетированной рекламы: рекламный пост появляется на устройстве пользователя во время использования данного устройства на территории Италии для доступа на цифровую платформу;
- Для доходов от предоставления доступа к цифровой платформе: пользователь использует устройство на территории Италии для доступа на цифровую платформу и совершает сделку на данной платформе в налоговом периоде; пользователь имеет аккаунт на протяжении всего или части налогового периода, который предоставляет пользователю доступ к платформе, и который был создан с использованием устройства на территории Италии;
- Для доходов от передачи данных, полученных от итальянских пользователей: в налоговом периоде передаются данные, полученные при использовании пользователем устройства на территории Италии для доступа на цифровую платформу.

Местонахождение устройства определяется, главным образом, с помощью IP-адреса или любого другого метода определения геолокации.

Лица, не имеющие постоянного представительства в Италии или идентификационного номера налогоплательщика, в случае соблюдения всех порогов и иных критериев по цифровому налогу должны получить идентификационный номер налогоплательщика в итальянском налоговом органе.

Для целей расчета цифрового налога, штрафов, порядка сбора и судебных споров подлежат применению итальянские нормы в отношении НДС.

По аналогии с французскими нормами, регулирующими цифровой налог, в итальянских правилах закрепляется, что цифровой налог не подлежит вычету из налоговой базы по налогу на прибыль. Особо следует отметить положение, закрепляющее невозможность вычета каких-либо расходов из налоговой базы по цифровому налогу (например, расходы на привлечение трафика). Аналогичная ситуация наблюдается во Франции, в то время как в Великобритании стандартный вычет в 25 млн фунтов стерлингов из налоговой базы можно косвенно интерпретировать как стремление законодателя дать налогоплательщику возможность учитывать в налоговой базе некую «среднюю» сумму соответствующих расходов компании.

Так же как во Франции и Великобритании, на итальянский цифровой налог не распространяется действие СОИДН, в результате чего к данному налогу не применяются инструменты устранения международного двойного налогообложения.

Ожидается, что налоговый орган Италии выпустит дополнительные разъяснения в отношении цифрового налога.

Согласно предварительным подсчетам, поступления по цифровому налогу составят 600 млн евро в год¹⁷.

2.4. ИНДИЯ¹⁸

На протяжении нескольких лет с 29 февраля 2016 года в Индии действует аналог цифрового налога — уравнительный сбор. За период с 2017 года по 2018 год данный сбор принес в бюджет Индии около 39 млн долларов США (550 индийских крор).

Уравнительный сбор — прямой налог, взимаемый за B2B сделки в области цифровой рекламы как 6% от дохода, полученного иностранными компаниями в Индии.

Данный сбор не взимается в следующих случаях:

- Компания-нерезидент, оказывающая налогооблагаемую услугу, имеет постоянное представительство в Индии, и данная услуга непосредственно связана с данным постоянным представительством;
- Выручка от услуг не превысила 1,45 тыс. долларов США (100 000 индийских рупий);
- Налогооблагаемая услуга не является коммерческой.

В настоящее время уравнительный сбор в Индии применяется только в отношении услуг онлайн-рекламы.

Обязанность по перечислению налога в бюджет возложена на компанию-резидента Индии (компания-резидент удерживает 6% от стоимости услуг и перечисляет данную сумму в бюджет).

¹⁷ Сайт международных агентств новостей и финансовой информации Reuters: <https://www.reuters.com/article/us-italy-economy-web-tax/italys-economy-minister-sees-web-tax-launch-next-year-idUSKBN1WN1VG>

¹⁸ Сайт индийской юридической фирмы Rashmin Sanghvi & Associates: https://www.rashminsanghvi.com/articles/taxation/electronic_commerce/Equalisation_Levy%E2%80%93An_Analysis/EL%20%E2%80%93%20In%20Simple%20Words.html

2.5. ВЕНГРИЯ¹⁹

Налог на рекламу в Венгрии взимается с валового дохода как налоговых резидентов страны, так и нерезидентов, полученных от продажи рекламного времени или места в Венгрии. Налогооблагаемые сделки включают в себя широкий список рекламных услуг в зависимости от вида медиа, используемых для общественного транслирования, среди которых присутствуют ТВ и радио, печатные газеты, билборды, транспортные средства, недвижимость и веб-сайты²⁰. Для целей данного отчета интерес представляет онлайн-реклама.

Для установления налоговой привязки основным критерием в венгерском законе выступает локация рекламы и таргетированной аудитории. В случае с онлайн-рекламой налоговая привязка считается установленной в Венгрии, если реклама отображается главным образом на венгерском языке вне зависимости от локации рекламной платформы и рекламодателя.

Обязанность по уплате налога на рекламу, как правило, возлагается на поставщика налогооблагаемой услуги, который обязан встать на учет в венгерском налоговом органе и предоставить необходимую отчетность. Поставщиком налогооблагаемой услуги по общему правилу выступает рекламная площадка вне зависимости от ее локации, резидентства и статуса.

При этом для целей обеспечения собираемости налога в части иностранных рекламных платформ, физически не присутствующих в Венгрии, вторичное налоговое обязательство может возникнуть и у рекламодателя — клиента платформы.

Ставка по налогу на рекламу в Венгрии является прогрессивной: так, в отношении основного налогового обязательства ставка составляет от 5,3% до 7,5%, вторичного — 5%.

Необходимо отметить, что по состоянию на 2018 год венгерский налоговый орган отчитался о низком уровне собираемости налога на рекламу с компаний-нерезидентов и, как следствие, незначительном объеме налоговых поступлений. В результате, с 1 июля 2019 года до 31 декабря 2022 года налог на рекламу в Венгрии был обнулен.

¹⁹ Сайт ОЭСР — Промежуточный отчет «Tax Challenges Arising from Digitalisation» от 2018 года: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264293083-6-en.pdf?expires=1578649989&id=id&accname=guest&checksum=A3521683140BCE24DDE018D3E6D80A6D>

²⁰ Обзор RSM International Association: <https://www.rsm.global/insights/tax-news/hungary-advertisement-tax>

2.6. ВЫВОДЫ ПО АНАЛИЗУ ЗАРУБЕЖНОГО ОПЫТА ВВЕДЕНИЯ ЦИФРОВОГО НАЛОГА

Проанализированные страны можно разделить на две группы в зависимости от применяемого к цифровому налогу подхода.

Первая группа (Франция, Великобритания и Италия) взимает налог в 2–3% с валового дохода МГК от схожего перечня услуг (онлайн реклама, онлайн посредничество, продажа данных, сгенерированных пользователями), связанных с физическими и юридическими лицами, находящимися на их территории, со схожими способами определения местонахождения пользователей. В то же время в рамках первой группы наблюдаются и важные отличия: разные суммовые пороги, подпадающая под которые МГК обязаны уплачивать цифровой налог, лишь в одной стране (Великобритания) предусмотрен механизм устранения международного двойного налогообложения и возможность уменьшать налогооблагаемые доходы на некую величину расходов. При этом в подходе, используемом странами первой группы, прослеживается стремление учесть базовые идеи ОЭСР (фокус на компании, которые удаленно контактируют со своими пользователями, для которых важным элементом бизнеса является работа с данными и маркетинг, наличие существенных суммовых порогов по выручке для применения цифрового налога).

Вторая группа (Индия и Венгрия) взимает налог в 5-7% с доходов от оказания рекламных услуг, при этом устанавливает разный перечень конкретных налогооблагаемых услуг, налоговых агентов и т.п. Справедливо говорить о том, что у индийского и венгерского налогов общим является только тот факт, что они взимаются концептуально с рекламных услуг. Опыт Венгрии, судя по недавнему обнулению рекламного налога, можно считать неудачным.

Вводимые проанализированными странами цифровые налоги не подпадают под действие налоговых соглашений об избежании двойного налогообложения, в связи с чем к ним не применимы установленные механизмы устранения международного двойного налогообложения. Элементы частичного устранения двойного налогообложения можно встретить в практике Великобритании.

Мы полагаем, что для целей дальнейшего анализа в данном отчете российской ситуации с налогообложением цифровых компаний, наибольший интерес представляет первая из вышеуказанных групп стран.

По нашему мнению, опыт проанализированных стран свидетельствует о наличии некоего тренда самостоятельного принятия странами собственных цифровых налогов, не координируемых на международном уровне, однако данные налоги обладают множеством как значимых, так и сугубо технических отличий друг от

друга, что приводит к международному двойному налогообложению, снижению прозрачности и определенности для бизнеса, искажению как международной, так и локальной конкуренции.

Тем не менее, тот факт, что некоторые страны (Великобритания и Италия) готовы отменить собственные цифровые налоги после достижения консенсуса на международном уровне (ОЭСР/G20), говорит о том, что вышеуказанный тренд на введение собственных цифровых налогов связан с тем, что страны опасаются того, что консенсус будет достигнут в ближайшее время или не будет достигнут вовсе. Можно предположить, что в подобной ситуации неопределенности некоторые страны, оказавшись перед выбором «ждать международного консенсуса без дополнительных налоговых поступлений или пойти на временные решения, обладающие очевидными недостатками, но существенно пополняющие государственные бюджеты и дающие тем самым время для детальной проработки решения на международном уровне», выбрали путь временных решений.

С точки зрения внешнеполитических рисков, опыт Франции показывает, что риск возникновения международной напряженности при одностороннем введении цифрового налога вполне реален. Другим примером, подтверждающим данный тезис, выступает обострение ситуации с США в связи с введением цифрового налога в Чехии²¹.

С другой стороны, дискуссия о введении цифрового налога в России может послужить предметом более широких двусторонних переговоров России со странами, на цифровые компании которых может оказать влияние новый налог.

Вопрос о том, какой путь может быть целесообразен для России, рассмотрен далее в настоящем отчете.

²¹ Сайт информационного агентства Красная весна: <https://rossaprimavera.ru/news/51942a64>

3.

**ОЦЕНКА
ЦЕЛЕСООБРАЗНОСТИ
ОДНОСТОРОННЕГО
ВВЕДЕНИЯ В РОССИИ
ВРЕМЕННОГО
ЦИФРОВОГО
НАЛОГА**



Решение о том, по какому пути будет наиболее целесообразно пойти России (ожидать итоговых рекомендаций ОЭСР или вводить (временный) цифровой налог в одностороннем порядке) зависит от того, насколько существенен бизнес цифровых МГК в России на сегодняшний день, каким образом на данный момент взимаются налоги с доходов от оказания МГК цифровых услуг российским пользователям, и какие преимущества и недостатки присущи каждому из альтернативных подходов к цифровому налогу.

3.1. ЦИФРОВЫЕ УСЛУГИ ДЛЯ РОССИЙСКИХ ПОЛЬЗОВАТЕЛЕЙ СЕГОДНЯ

Состояние российского рынка цифровых услуг в первую очередь стоит рассматривать в разрезе таких услуг как онлайн реклама, услуги маркетплейсов и продажа данных, сгенерированных пользователями цифровых платформ. Именно эти группы услуг подпадают под цифровые налоги во Франции, Великобритании и Италии, а также являются предметом внимания работы ОЭСР.

В контексте вышеуказанных цифровых услуг Россия на сегодняшний день занимает особое положение на международной арене. Особенность заключается в том, что Россия одновременно является существенным рынком-потребителем подобных услуг, и в то же время является одной из немногих стран, обладающей собственным конкурентоспособным предложением в данной области (главные примеры — Яндекс, ВКонтакте, Wildberries).

Оценка структуры российского рынка цифровых услуг существенно затруднена тем, что отсутствует доступная информация об объеме цифровых услуг, связанных с российскими пользователями, оказываемых иностранными компаниями. Отсутствие данных обусловлено тем, что сделки по оказанию таких услуг могут осуществляться между иностранными организациями, не оставляя статистических «следов» в России, сама сущность цифровых услуг, связанных с отечественными пользователями, не подразумевает обязательного наличия российского покупателя (за исключением услуг маркетплейсов). Поскольку в концепции цифрового налога только услуги маркетплейсов относятся к той или стране, если ее пользова-

тель является стороной заключаемой на платформе сделки, то какая-либо оценка структуры российского рынка возможна в отношении маркетплейсов для интернет-торговли товарами.

Так, в 2018 году объём российского рынка интернет-торговли достиг 1,66 трлн рублей, увеличившись на 59% относительно 2017 года²². Среди 5 крупнейших онлайн маркетплейсов, используемых россиянами, иностранные занимают только второе место (Tmall и Alibaba — 8,5% рынка совокупно), в то время как первое, третье и четвертое место в 2018 году заняли отечественные Яндекс.Маркет, Ozon и Wildberries соответственно. Подобная структура подтверждает тезис о том, что на российском рынке онлайн-торговли существенные доли рынка заняты как российскими, так и иностранными интернет-компаниями. Однако приведенная экспертная оценка относится лишь к рынку маркетплейсов, в то время как не оцененной остается структура рынка онлайн-рекламы и продажи баз данных.

Для полной оценки структуры рынка цифровых услуг в России крайне необходимы данные о доходах цифровых МГК от оказания цифровых услуг, связанных с российскими пользователями. Данные о доходах иностранных компаний от оказания в России услуг в электронной форме (которые можно рассчитать, основываясь на данных о начисленном НДС с электронных услуг), не применимы для целей цифрового налога, так как электронные услуги, облагаемые НДС, существенно отличаются от услуг, облагаемых в Европе цифровым налогом (как по составу, так и по принципу отнесения услуг к конкретной юрисдикции).

3.2. ТЕКУЩИЙ ПОДХОД К НАЛОГООБЛОЖЕНИЮ В РОССИИ ДОХОДОВ ИНОСТРАННЫХ КОМПАНИЙ ОТ ОКАЗАНИЯ ЦИФРОВЫХ УСЛУГ, СВЯЗАННЫХ С РОССИЙСКИМИ ПОЛЬЗОВАТЕЛЯМИ

I. НДС с электронных услуг

В России в настоящее время взимается НДС с электронных услуг, оказываемых иностранными организациями, если местом реализации услуг признается территория

²² Обзор российского рынка интернет-торговли TAdviser: [http://www.tadviser.ru/index.php/%D0%A1%D1%82%D0%B0%D1%82%D1%8C%D1%8F:%D0%98%D0%BD%D1%82%D0%B5%D1%80%D0%BD%D0%B5%D1%82-%D1%82%D0%BE%D1%80%D0%B3%D0%BE%D0%B2%D0%BB%D1%8F_\(%D1%80%D1%8B%D0%BD%D0%BE%D0%BA_%D0%A0%D0%BE%D1%81%D1%81%D0%B8%D0%B8\)#.D0.A0.D0.BE.D1.81.D1.82_.D1.80.D1.8B.D0.BD.D0.BA.D0.B0_.D0.BD.D0.B0_59.25_.D0.B4.D0.BE_1.2C66_.D1.82.D1.80.D0.BB.D0.BD_.D1.80.D1.83.D0.B1.D0.BB.D0.B5.D0.B9_.E2.80.94_.D0.90.D0.9A.D0.98.D0.A2](http://www.tadviser.ru/index.php/%D0%A1%D1%82%D0%B0%D1%82%D1%8C%D1%8F:%D0%98%D0%BD%D1%82%D0%B5%D1%80%D0%BD%D0%B5%D1%82-%D1%82%D0%BE%D1%80%D0%B3%D0%BE%D0%B2%D0%BB%D1%8F_(%D1%80%D1%8B%D0%BD%D0%BE%D0%BA_%D0%A0%D0%BE%D1%81%D1%81%D0%B8%D0%B8)#.D0.A0.D0.BE.D1.81.D1.82_.D1.80.D1.8B.D0.BD.D0.BA.D0.B0_.D0.BD.D0.B0_59.25_.D0.B4.D0.BE_1.2C66_.D1.82.D1.80.D0.BB.D0.BD_.D1.80.D1.83.D0.B1.D0.BB.D0.B5.D0.B9_.E2.80.94_.D0.90.D0.9A.D0.98.D0.A2)

РФ. В свою очередь место реализации услуг определяется по месту нахождения покупателя.

Местом осуществления деятельности покупателя считается территория России в случае фактического присутствия покупателя электронных услуг на территории России на основе государственной регистрации организации или индивидуально-го предпринимателя (далее — ИП).

В отношении физического лица, не являющегося ИП, приобретающего электронные услуги, местом осуществления деятельности покупателя признается территория России, если выполняется хотя бы одно из указанных ниже условий:

- местом жительства покупателя является Россия;
- место нахождения банка, в котором открыт счет, используемый покупателем для оплаты услуг, или оператора электронных денежных средств, через которого осуществляется покупателем оплата услуг, — на территории России;
- сетевой адрес покупателя, использованный при приобретении услуг, зарегистрирован в России;
- международный код страны телефонного номера, используемого для приобретения или оплаты услуг, присвоен России.

Вышеуказанный НДС с электронных услуг распространяется, в том числе на услуги онлайн рекламы, услуги маркетплейсов и услуги по предоставлению баз данных о пользователях цифровых платформ, предоставляемые иностранными организациями.

Онлайн реклама

Оказание рекламных услуг в сети «Интернет», а также предоставление рекламной площади в сети «Интернет» облагается НДС, если такие услуги предоставлены **иностранной организацией в адрес российской организации, ИП или физического лица**. То есть принципом, по которому возникает налоговая обязанность по НДС, является продажа услуг российскому покупателю, а не таргетированность онлайн рекламы на российских пользователей, как это закреплено в ранее проанализированных цифровых налогах европейских стран.

Таким образом, из области действия текущего НДС с электронных услуг выпадают услуги онлайн рекламы, таргетированной на российских пользователей, но договор на оказание которых заключен между двумя иностранными компаниями.

Услуги маркетплейсов

Предоставление **иностранными организациями российским организациям, ИП или физическим лицам** доступа к маркетплейсу и их функционалу облагается НДС. Так как бизнес-модель современных маркетплейсов, как правило, подразумевает взимание комиссии с пользователей только при заключении ими сделок, можно говорить о том, что в данном случае для возникновения обязательств по НДС используется принцип наличия хотя бы одной российской стороны заключаемой на маркетплейсе сделки. Подобный подход совпадает с логикой, используемой в европейских цифровых налогах.

То есть текущий НДС с электронных услуг позволяет взимать России налог с комиссий, взимаемых маркетплейсами со сделок, одной из сторон которых выступает российский пользователь.

Продажа информации, сгенерированной российскими пользователями цифровой платформы

НДС в России облагается предоставление **иностранными организациями российским организациям, ИП или физическим лицам** прав на использование баз данных через сеть «Интернет», в том числе путем предоставления удаленного доступа к ним, а также услуг по хранению и обработке информации при условии, что иностранное лицо, предоставляющее эту информацию, имеет к ней доступ через сеть «Интернет». По нашему мнению, продажа информации, сгенерированной российскими пользователями цифровой платформы, в той или иной форме может подпадать под вышеуказанное описание услуг, облагаемых НДС в России. Однако, как и в случае с онлайн рекламой, принципом, по которому возникает налоговая обязанность по НДС, является продажа услуг российскому покупателю, а не тот факт, что передаваемая информация сгенерирована российскими пользователями (по аналогии с цифровыми налогами европейских стран).

Таким образом, из области действия текущего НДС с электронных услуг выпадает продажа одной иностранной организацией другой иностранной организации информации, сгенерированной российскими пользователями цифровой платформы.

По результатам анализа действующих положений российского налогового законодательства об НДС с электронных услуг можно сказать, что из трех видов цифровых услуг, облагаемых цифровым налогом в Европе, НДС в России на данный момент взимается только с одной категории — услуги иностранных маркетплейсов. В отношении двух других видов рассматриваемых услуг, оказываемых одной иностранной организацией другой иностранной организации, НДС не создает должной привязки к территории России.

II. Налог на прибыль

В части налога на прибыль мы полагаем, что можно ограничиться кратким тезисом, широко обсуждаемым на многих площадках: действующие механизмы создания российского налогового обязательства иностранной организации (в том виде, в котором они существуют сейчас) не соответствуют современным цифровым бизнес-моделям, в результате чего государство не имеет возможности получать соответствующие налоговые доходы от деятельности на своей территории.

Так, концепция постоянного представительства требует наличия фиксированного места ведения бизнеса в России, российское налоговое резидентство иностранных организаций — фактического управления бизнесом с территории России, что, как правило, отсутствует в бизнес-моделях цифровых МГК, работающих на отечественном рынке. Механизм налога на доходы от источников в России и вовсе предусматривает прямую норму, по которой он не применяется к доходам от оказания услуг в России. Действующие правила налогообложения пассивных доходов (национальные и содержащиеся в налоговых соглашениях) в России не дают возможности для обложения налогом на доход значительного количества цифровых операций, совершаемых с участием российских пользователей.

Таким образом, существующие на сегодняшний день в России нормы налогового законодательства об НДС и налоге на прибыль не позволяют России в полной мере взимать налоги с доходов МГК, использующих цифровые бизнес-модели при оказании услуг, связанных с российскими пользователями. В то же время российские организации, ведущие аналогичную деятельность, сталкиваются с соответствующей налоговой нагрузкой в полной мере. Так, российские организации, использующие цифровые бизнес-модели на отечественном рынке, уплачивают налог на прибыль (налоговая ставка — 20%), НДС (налоговая ставка — 20%), а также иные применимые налоги и сборы, установленные Налоговым кодексом РФ. С финансовой точки зрения это повышает доходность (за вычетом применимых налогов и сборов) оказания иностранными компаниями цифровых услуг, связанных с российскими пользователями, по сравнению с доходностью тех же услуг, оказываемых российскими компаниями. В этой связи можно говорить о нарушении условий справедливой конкуренции между российскими и иностранными цифровыми компаниями.

Кроме этого, российские компании, оказывающие цифровые услуги пользователям в других странах, могут оказаться в ситуации, когда с их доходов будут взыскивать цифровой налог в данных странах, что приведет к двойному налогообложению доходов российских компаний от таких операций.

Вышеуказанное нарушение справедливой конкуренции, по нашему мнению, служит одним из основных аргументов в пользу необходимости введения в России в той или иной форме цифрового налога

Прежде чем перейти к дальнейшему анализу сравнительных преимуществ и недостатков различных подходов ко введению в России цифрового налога, необходимо уделить отдельное внимание соотношению цифрового налога и НДС.

Рядом экспертов отмечается сходство НДС и цифрового налога, особенно в той части, что налог взимается с цены реализации (выручки) услуг. В этой связи может быть поставлен справедливый вопрос о том, возможно ли вместо введения отдельного цифрового налога включить в перечень налогооблагаемых НДС услуг цифровые услуги, не входящие сейчас в область применения НДС/увеличить ставку НДС. Ответом на данный вопрос может служить множество теоретических и технических отличий между цифровыми налогом и НДС, однако, мы полагаем, что среди них можно выделить один аргумент, который с прикладной точки зрения наибольшим образом препятствует использованию НДС в качестве альтернативы цифровому налогу.

Так, современные условия покупки цифровых услуг могут в рамках одного договора предусматривать приобретение услуг, связанных с пользователями во множестве юрисдикций. При этом цена услуги может не быть указана в разрезе каждой юрисдикции, а покупка часто происходит в электронной форме в полуавтоматическом или автоматическом режиме. Примером может служить продажа за единую цену услуг по онлайн рекламе товара, таргетированной на пользователей во всех странах СНГ. Для целей распределения между странами прав по взиманию налога с дохода компании, оказывающей такие цифровые услуги, требуется расчет доли дохода, относящейся к каждой задействованной юрисдикции. Механизм НДС не подразумевает возможности подобного распределения. Вместо этого, в НДС заложен принцип начисления налога на цену каждого отдельного договора целиком. Цифровой же налог, введенный, например, во Франции, Великобритании и Италии, предусматривает подобные механизмы распределения, что соответствует общей идее цифрового налога о том, что каждая страна претендует на налогообложение дохода от оказания цифровых услуг в той степени, в которой ценность создается пользователями данной страны.

В связи с этим, при анализе преимуществ и недостатков введения в России самостоятельного цифрового налога, не дожидаясь международного консенсус-решения, далее в настоящем отчете будет подразумеваться введение цифрового налога, аналогичного по своей области действия и механике цифровым налогам, введенным во Франции Великобритании и Италии.

3.3. ОДНОСТОРОННИЙ ЦИФРОВОЙ НАЛОГ В РОССИИ ИЛИ ОЖИДАНИЕ РЕШЕНИЯ ОТ ОЭСР?

Говоря о выборе между односторонним введением Россией цифрового налога и ожиданием выработки на уровне ОЭСР консенсус-решения по налогообложению прибыли цифровых компаний, целесообразно провести сравнительный анализ преимуществ и недостатков каждого из вариантов. Сравнение представлено в *Таблице 3* ниже. Важно отметить, что преимущества и недостатки, приведенные в *Таблице 3* не равны друг другу по значимости.

Технически из *Таблицы 3* следует, что у варианта с односторонним введением в России цифрового налога несколько более выгодная позиция. Однако концептуально оба варианта равны в балансе связанных преимуществ и недостатков. Итоговое решение должно зависеть от приоритетов государственной экономической политики. По нашему мнению, аргументом, на основании которого можно было бы сделать выбор в пользу одностороннего введения в России временного цифрового налога, является обеспечение защиты фискальных интересов России от рисков 1) недостижения консенсуса на уровне ОЭСР или 2) принятия на уровне ОЭСР решения об опциональном характере применения Pillar 1 цифровыми МГК.

Так, если на уровне ОЭСР не удастся выработать консенсус-решение, Россия, введшая временный цифровой налог, сможет сделать его постоянным, оказавшись в позиции страны, чье налоговое законодательство было готово к неблагоприятному исходу международной работы. Показательным примером подобного подхода может оказаться Франция, которая при недостижении консенсуса в ОЭСР «разморозит» собственный односторонний цифровой налог, в то время как у стран, которые подобный налог ранее не разрабатывали, уйдет время на подготовку законодательной базы и порядка администрирования нового цифрового налога.

При другом сценарии, если на международном уровне будет принято решение об опциональности применения правил Pillar 1 цифровыми МГК («safe harbour» режим), встанет вопрос о том, каким образом должно осуществляться налогообложение тех цифровых МГК, которые не выбрали расчет налога на прибыль по правилам Pillar 1. Вероятным ответом на данный вопрос может оказаться применение странами односторонних цифровых налогов к цифровым МГК, не выбравшим уплату налога на прибыль по новым правилам Pillar 1. При реализации данного сценария Россия, уже введшая цифровой налог, сможет ограничить область его применения только МГК, не уплачивающими налог на прибыль по правилам Pillar 1, оказавшись на шаг вперед по сравнению со странами, которым помимо подготовки своего законодательства к опциональному применению Pillar 1, потребуется также разрабатывать новые правила исчисления и уплаты цифрового налога.

Таблица 3. Преимущества и недостатки одностороннего цифрового налога в России и ожидания решения от ОЭСР

	Одностороннее введение (временного) цифрового налога	Ожидание консенсус-решения от ОЭСР
ПРЕИМУЩЕСТВА	<ol style="list-style-type: none">1. Обеспечение защиты фискальных интересов России в перспективе (страхуется риск недостижения международного консенсуса);2. В случае принятия на международном уровне решения о том, что Pillar 1 будет применяться цифровыми МГК как опциональный «safe harbour» режим, Россия уже будет обладать готовым функционирующим цифровым налогом, который сразу же можно будет начать применять к цифровым МГК, не выбравшим расчет налога по Pillar 1;3. ФНС России уже обладает релевантным опытом администрирования налогообложения цифровых операций иностранных компаний в России (НДС с электронных услуг);4. Обеспечение защиты фискальных интересов России в перспективе (страхуется риск недостижения международного консенсуса или выработки неприемлемого подхода).5. Односторонний цифровой налог — дополнительный аргумент для повышения значимости позиции России в повестке ОЭСР.	<ol style="list-style-type: none">1. Не возникает внешнеполитических рисков (экономические санкции) из-за одностороннего введения цифрового налога;2. Стабильность условий ведения бизнеса на период до достижения международного консенсуса.

<p>НЕДОСТАТКИ</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Дополнительные государственные затраты на налоговое администрирование в связи с переходом от одного налога к другому; 2. Возникновение внешнеполитических рисков (экономические санкции) из-за одностороннего введения цифрового налога; 4. Рост неопределенности для международного бизнеса (цифровой налог в России так или иначе будет отличаться от цифровых налогов других стран, при этом он непостоянен и в будущем может претерпеть существенные непредсказуемые изменения); 5. Дополнительные государственные затраты на налоговое администрирование в связи с переходом от одного налога (цифровой налог) к другому (налог на прибыль по правилам Pillar 1). 	<ol style="list-style-type: none"> 1. До решения от ОЭСР сохраняется конкурентное преимущество цифровых МГК, работающих в России без физического присутствия, над российскими цифровыми компаниями (с налоговой точки зрения); 2. Неопределенность реальных сроков достижения консенсуса на уровне ОЭСР и определенный риск его недостижения как такового; 3. В случае принятия на международном уровне решения о том, что Pillar 1 будет применяться цифровыми МГК как опциональный «safe harbour» режим, России придется разрабатывать «с нуля» новый цифровой налог, применяющийся к цифровым МГК, не выбравшим Pillar 1, в то время как другие страны (например, Франция) смогут сразу начать взимать свои уже разработанные цифровые налоги; 4. Неопределенность конкретного содержания решения, которое будет выработано ОЭСР, в частности, его выгод для России; 5. Недополучение налоговых поступлений в период ожидания консенсус-решения от ОЭСР.
--------------------------	--	--

Безусловно, конструкция цифрового налога в России подлежит детальной проработке и всесторонней оценке. Однако если в России будет выбран путь временного цифрового налога, который в зависимости от итогов работы ОЭСР будет отменен или сделан постоянным, то мы полагаем, что было бы целесообразно взять за основу цифровые налоги, разработанные во Франции, Великобритании и Италии, и адаптировать их к российским экономическим реалиям.



ЦСР

Москва, 125009

Газетный пер., 3-5 стр.1, 3 этаж

тел.: **(495) 725 78 06, 725 78 50**

e-mail: **info@csr.ru**

web: **csr.ru**