

**ИНТЕГРАЦИЯ НАЛОГОВЫХ ТЕХНОЛОГИЙ В ЦИФРОВУЮ БИЗНЕС-СРЕДУ
УЧАСТНИКОВ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ****INTEGRATION OF TAX TECHNOLOGIES INTO THE DIGITAL BUSINESS
ENVIRONMENT OF FOREIGN ECONOMIC ACTIVITY PARTICIPANTS**

CZU: [336.22:004.78]:339.5

**ВОРОНЧЕНКО Тамара
VORONCHENKO Tamara***doctor of Economics, Professor, Russian customs Academy, Russia,**e-mail: vtv15@mail.ru*

Аннотация. В статье представлены актуальные проблемы налогообложения и налоговых систем в условиях цифровизации мировой экономики. Уточнено понятие и систематизированы ее отличительные черты. Выявлены проблемы налогообложения цифровых бизнес-процессов, происходящих на международной арене. Предложены пути их решения путем гармонизации налогообложения и налоговых систем, пересмотра налоговых правоотношений, адаптации налогового законодательства к новым технологиям, интеграции налоговых технологий в цифровую бизнес-среду участников внешнеэкономической деятельности в целях повышения эффективности налогообложения и налоговой системы.

Annotation. The article presents current problems of taxation and tax systems in the conditions of digitalization of the world economy, Clarifies the concept and systematizes its distinctive features. The problems of taxation of digital business processes occurring in the international arena are identified. The ways of their solution are proposed by means of harmonization of taxation and tax systems, revision of tax legal relations, adaptation of tax legislation to new technologies, integration of tax technologies into the digital business environment of participants in foreign economic activity in order to improve the efficiency of taxation and the tax system.

Ключевые слова: бизнес-среда, бизнес-процессы, налогообложение, налоговые системы, налоговые технологии, налоговые риски, участники внешнеэкономической деятельности, интеграция, цифровизация экономики, электронная коммерция.

Keywords: business environment, business processes, taxation, tax systems, tax technologies, tax risks, participants in foreign economic activity, integration, digitalization of the economy, e-Commerce.

В эпоху внедрения революционных цифровых технологий во всем мире компании оптимизируют свою деятельность, оцифровывая информацию и формализуя бизнес-процессы, размещают их в разные страны, получая таким образом, доступ к большому числу клиентов по всему миру. В результате, они могут активно присутствовать на региональном рынке без значительного физического присутствия и обеспечить себе высокий локальный масштаб без локальной массы. В таких условиях, внешнеэкономическая деятельность, осуществляемая компаниями с высокой степенью цифровизации бизнес-процессов, предполагает использование большого объема данных, активного участия и взаимодействия пользователей с такими активами интеллектуальной собственности, как: программное обеспечение, веб-сайты и другие современные технологии, которые могут принадлежать бизнесу или арендоваться у третьей стороны.

Таким образом, развитие современных информационных технологий и активное внедрение их результатов во всех сферах деятельности государства, приводящие к серьезным изменениям как внутренней бизнес-среды, так и международных экономических отношений, становятся вызовом для всех финансовых институтов большинства государств, включая их налоговых систем. Обладая большим потенциалом для качественного изменения налогового администрирования и налогового контроля,

они способствуют интеграции налоговых технологий в цифровую экономическую среду.

Преобразование налоговых систем большинства стран мира, включая Россию, происходит под неоднозначным воздействием современных цифровых технологий. Предлагая новые модели, механизмы и инструменты, оказывающие влияние на налоговую политику государства и имеющие широкий спектр последствий для применяемых принципов и подходов к налогообложению, они ставят и новые задачи, решение которых необходимо для обеспечения соответствия реалиям новой экономики страны.

Для понимания вызовов цифровой экономики в сфере налогообложения следует рассмотреть ее характеристики и оценить их влияние на национальные и международные налоговые правила. В данном контексте, особенно актуальной становится проблема гармонизации налоговых систем разных стран и унификации правил налогообложения транснациональных корпораций (ТНК), которые, используя пробелы во взаимодействии налоговых систем разных стран, минимизируют налогооблагаемый доход или переводят прибыль в юрисдикции с более низкими налоговыми ставками и в оффшорах [1].

Решением возникающих в данных условиях вопросов, занимается, в частности, Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), которая еще в 2013 г. разработала план действий по решению проблемы размывания и смещения прибыли (от англ. Base Erosion and Profit Shifting – BEPS) [2]. Среди 15 мероприятий первым было реагирование на вызовы цифровой экономики («Address the tax challenges of the digital economy»). Для этого необходимо было выявить недостатки действующих правил международного налогообложения компаний, деятельность которых размещена в цифровом секторе и решить их, применяя глобальные подходы к налогообложению. Для этого был составлен план ее реализации, предусматривающий анализ и решение вопросов:

- «цифрового» присутствия без создания налогооблагаемой базы;
- отнесения стоимости, созданной в результате передачи информации пользователям посредством продажи/оказания цифровых продуктов и услуг;
- квалификации и определения источника дохода в цифровых бизнес-процессах;
- обеспечения налоговых сборов по НДС/налогу на продаж в отношении деятельности международных компаний, работающих в цифровом секторе.

Цифровая экономика не вписывается в рамки устаревающей налоговой системы и многие цифровые бизнес-процессы не облагаются во многих странах, поэтому по существующим правилам трудно осуществлять их налогообложение. Зачастую это вызвано отсутствием понимания их сути, их востребованности и способа монетизации. Для устранения этих препятствий, были разработаны меры по унификации мировых налоговых систем, способствующих смещению прибыли ТНК от юрисдикции, где происходит основная деятельность и создание новой стоимости, предусматривающих:

- изучение бизнес-моделей цифровой экономики, цепочки создания стоимости и соответствующую корректировку налоговых правил;
- улучшение согласованности внутренних правил, касающихся налогообложения трансграничной деятельности корпораций;
- повышение требований к обеспечению согласованности налогообложения с местом экономической деятельности и создания стоимости;
- повышение прозрачности и определенности для бизнеса и правительств.

Указанные меры были обусловлены размыванием и смещением прибыли, приводящих к потере от 4% до 10% мирового корпоративного подоходного налога для бюджетов разных стран, составляющих примерно 100 - 240 млрд. долларов США в год.

В отчете о налоговых проблемах, связанных с цифровизацией мировой экономики, представленном в начале 2018 года по запросу министров финансов G20 у созданной ранее Целевой группы по цифровой экономике (Task Force on the Digital Economy – TFDE), содержится углубленный анализ специфики новых процессов создания стоимости в различных цифровых бизнес-моделях и оценка последствий для международной налоговой системы главных особенностей цифровых рынков, включающих, в частности:

- высокую мобильность нематериальных активов, в целях налоговой оптимизации;
- неразрывную связь с большими данными (от англ. – *Big Data*);
- наличие сетевых эффектов;
- наличие многосторонних бизнес-моделей, в том числе, разных юрисдикций;
- возможность монополизации рынка в любой бизнес-модели;
- низкие барьеры для входа на рынок;
- большой вклад нематериальных активов в создание добавленной стоимости [3].

Они служат причиной возникновения системных проблем, прежде всего, в части взимания налога на прибыль организаций и налога на добавленную стоимость (НДС). По налогу на прибыль проблемы обусловлены высокой мобильностью бизнеса и активов, позволяющей концентрировать прибыль в удобных юрисдикциях и возможностью организации гибкой структуры, приводящей к работе по схеме контролируемых иностранных компаний (КИК) и применению трансфертного ценообразования. Первая проблема носит исключительно юридический характер и может быть решена в рамках договоров об обмене информацией с офшорными юрисдикциями. Проблема трансфертного ценообразования более сложная и для ее решения необходимо применение как юридических, так и концептуальных и методологических инструментов. В данном контексте, оправдано включение в разработанном в 2013 г. ОЭСР плане мероприятий *BEPS* по противодействию размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения в качестве первоочередной задачи уточнения специфики, анализа и оценки вероятных бизнес-моделей и цепочки создания стоимости.

Проблемы исчисления и взимания НДС вызваны одновременным администрированием широкого спектра резидентов разных налоговых юрисдикций, выступающих в роли поставщиков как традиционных материальных, так и цифровых продуктов. Во втором случае налоговым службам затруднительно определять истинную рыночную стоимость электронных услуг, носящих часто уникальный характер.

Указанные проблемы усугубляются отсутствием концептуальных основ и единых подходов к определению понятий «цифровая экономика», «цифровые бизнес-модели», «электронный бизнес», «электронная коммерция», «электронные товары», «электронные услуги», методологических и методических основ их применения, несмотря на то, что на протяжении последних двадцати лет, эти понятия являются предметом многих дискуссий. Многие ученые, ранее считавшие цифровую экономику нецелесообразным нововведением, теперь признают ее, отмечая, что «сеть Интернет, задуманная лишь как средство коммуникации, в настоящее время является одним из наиболее перспективных средств маркетинга и представляет собой мощный коммерческий инструмент, используемый для ведения бизнеса, продажи товаров, и оказания услуг» [4;71].

В данном контексте, на наш взгляд, интересно определение понятия электронного бизнеса, в качестве «сферы экономической деятельности по предоставлению покупателю продукта, неразрывно связанного с использованием портфеля ИТ-сервисов или являющегося ИТ-сервисом» [5]. Другое определение цифровой экономики как формы ведения хозяйственной деятельности информационного общества, включает

совокупность отношений, складывающихся в системе цифрового производства, предполагает выделение таких групп отраслей, как: электронная коммерция (e-trade) – интернет-магазины; электронные деньги (e-cash) – виртуальные денежные средства; электронный маркетинг (e-marketing) – рынок интернет-рекламы; электронный банкинг (e-banking) – системы интернет-банкинга; электронные страховые услуги (e-insurance) и другие.

Среди перечисленных отраслей, наибольшее распространение получила электронная коммерция, общий подход к налогообложению которой, в мировом сообществе пока не разработан. Разные страны подходят к решению данного вопроса по-разному, что создает определенные сложности, как для налогоплательщиков, так и для налоговых администраций. Они возникают, как в отношении прямых налогов, в связи с определением постоянного представительства, так и косвенных и, прежде всего, НДС.

В случае прямого налогообложения, это обусловлено невозможностью применения общих подходов к налогообложению прибыли, а косвенного – налогообложением трансграничных операций в сегменте B2C (от англ. – «Business-to-consumer», рус. – «бизнес для потребителя»), т.е. поставок товаров/услуг от организации физическому лицу – потребителю электронных товаров и/или электронных услуг. Данные проблемы в основном связаны с определением юрисдикции, в которую налог должен быть уплачен.

Согласно правилам, введенным в 2002 г. в ЕС, все операции, осуществляемые в цифровом пространстве, приравниваются к услугам и подлежат налогообложению по месту нахождения покупателя. В условиях B2B (от англ. – «Business to business», рус. – «бизнес для бизнеса») поставки облагаются налогом в месте, где клиент зарегистрировал свой бизнес или получает постоянный доход, в то время, как для поставки в условиях B2C таким местом считается то, где клиент имеет постоянное место регистрации.

Для правильного учета и налогообложения НДС поставщики должны знать как статус клиента, как налогоплательщика, так и его местонахождение. Для этого в ЕС к трансграничным B2B поставкам применяется механизм обратной оплаты, т.е., обязательство по уплате НДС перекладывается на потребителя электронных продуктов. Следует отметить, что, несмотря на то, что в России налоговое администрирование электронной коммерции находится на начальной стадии развития, уже достигнуты определенные успехи, обусловленные введением ст. 174.2 в НК РФ, согласно которой реализация цифровых услуг облагается НДС по месту нахождения покупателя, при обязательном выполнении предусмотренных статьей условий [6]. Однако технически определить фактическое место реализации товаров пока еще сложно, особенно для небольших онлайн-магазинов, в системе работы которых отсутствуют необходимые для этого ресурсы, поэтому правила, введенные ст. 174.2 НК РФ, применяются только к крупным интернет-компаниям, способным обеспечить соответствующие требования.

В связи с этим, при разработке и внедрению в практику российского законодательства по налогообложению электронной коммерции следует, на наш взгляд, воспользоваться опытом ЕС, являющегося лидером в этой сфере, в связи с чем:

- необходимо закрепить в налоговом законодательстве понятия: «цифровой товар», «цифровая поставка» и определить перечень цифровых товаров, работ и услуг, что позволит решить вопрос определения объекта налогообложения и его налоговой базы;
- ввести термин «международная цифровая поставка» и закрепить законодательно положение о налогообложении доходов, полученных поставщиком – резидентом, если его деятельность не образует постоянного представительства в государстве покупателя;
- распространить понятие «постоянное представительство» на нерезидентов, поставляющим электронные товары российским резидентам;

- установить нормы налогового законодательства, регулирующего вопросы обложения доходов нерезидентов у источников выплаты, признания деятельности посредников зависимыми агентами, реализации принципа притяжения при определении прибыли постоянного представительства;

- создать единое законодательство по налогообложению электронной торговли автоматическому обмену информацией внутри страны и ЕАЭС;

- разработать специальные программные продукты и обеспечить ими налоговые органы для отслеживания совершаемых в цифровом пространстве транзакций. Это позволит повысить качество налогового администрирования, снизить число злоупотреблений налогоплательщиков и повысить уровень собираемости налогов.

Наряду с гармонизацией российского и международного налогового законодательства, и его привязки к современным требованиям цифровой экономики, необходимо преобразовать его методический инструментарий, а также решить ряд концептуальных и практических проблем. В данном контексте, в условиях серьезной трансформации традиционных отраслей экономики и появления, на базе информационно-коммуникационных технологий, принципиально новых цифровых бизнес-моделей, необходимо пересмотреть принципы и подходы к налогообложению и налоговых систем.

Таким образом, для избежания падения уровня собираемости налогов, вызванного увеличением правонарушений в области налогообложения в условиях неопределенности цифровой экономики, необходимо менять налоговую политику государства, с учетом норм международной налоговой политики. Это, в свою очередь, может послужить основой для информационного взаимодействия налоговой системы России и других стран. В, частности, в рамках сотрудничества с ОЭСР необходимо укрепить платформу, на основе которой у ФНС России и ведущих налоговых служб зарубежных стран появилась возможность совместно обсуждать проблемы, связанные с развитием цифровых технологий и их влиянием на рост или сокращение их налоговых рисков.

Помимо вышеперечисленных мер, учитывая то, что в условиях цифровой экономики возникают налоговые риски как государства в целом, так и участников внешнеэкономической деятельности, в частности, важным является также цифровизация национальных систем налогового контроля и налогового администрирования.

Таким образом, рост доли цифровой экономики в объеме традиционной экономики с неотвратимой неизбежностью ставит перед научным, профессиональным сообществом и государством задачи пересмотра многих устоявшихся подходов к налогообложению. В данном контексте, изменения должны затрагивать как многочисленные нормы НК РФ, так и действующие положения конвенций и соглашений об избежании двойного налогообложения и подходы к регулированию трансфертного ценообразования.

При реформировании налогообложения и налоговой системы страны необходимо учитывать специфику ее налоговой политики, цели налогообложения, применяемые модели налогового администрирования и налогового контроля и оценить роль всех участников налоговых отношений во внедрении и применении цифровых технологий. В целях реформирования налоговых и бюджетных правоотношений в государстве, следует адаптировать законодательство к новым условиям, интегрировать налоговые технологии в цифровую бизнес-среду участников внешнеэкономической деятельности, включить в систему налоговых правоотношений прогрессивные инструменты и направлять их на повышение эффективности налогообложения и налоговой системы страны в целом.

Список использованных источников:

1. «Офшоризация экономик стала мировой эпидемией, заявил Путин» – [Электронный ресурс] – Режим доступа. –URL: <https://ria.ru/20140610/1011508876.html>
2. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, Paris, 2013 – [Электронный ресурс] – Режим доступа. –URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/action-plan-on-base-erosion-and-..._02719-en.
3. Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018 – [Электронный ресурс] – Режим доступа. –URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digi..._9789264293083-en
4. Зверева Т.В. Налогообложение операций, связанных с использованием доменного имени. // Инновационное развитие экономики. 2017. № 1 (37). – С. 71-77.
5. URL: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2927938.
6. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ СПС Консультант Плюс.