

Гетманцев Д. А.,
доктор юридических наук,
профессор кафедры финансового права
Киевского национального университета имени Тараса Шевченко

АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ЦИФРОВОЙ ЭКОНОМИКИ

TOPICAL ISSUES OF TAXATION OF THE DIGITAL ECONOMY

В статье рассматривается вопрос налогообложения цифровой экономики. Автор обосновывает право государства на налогообложение услуг, предоставляемых нерезидентами украинским потребителям с помощью сети Интернет. Представлены практические советы, которые могут быть использованы при внедрении эффективного механизма налогообложения таких услуг в Украине.

Ключевые слова: цифровая экономика, налог на Google, косвенное налогообложение, налог на добавленную стоимость, нерезиденты.

Статтю присвячено дослідженню питання оподаткування цифрової економіки. Автор обґрунтвує право держави на оподаткування послуг, які надаються нерезидентами українським споживачам за допомогою мережі Інтернет. Надано практичні поради, які можуть бути використані під час запровадження ефективного механізму оподаткування таких послуг в Україні.

Ключові слова: цифрова економіка, податок на Google, непряме оподаткування, податок на додану вартість, нерезиденти.

This article covers an issue of taxation of digital economy. The author justifies the state's right to tax services provided by non-residents to Ukrainian consumers via the internet. The article also provide some practical advice that can be used to implement an effective mechanism for taxing such services in Ukraine.

Key words: digital economy, tax on Google, indirect taxation, value added tax, non-residents.

Постановка проблемы. Цифровая экономика, шагая семимильными шагами по планете, диктует новые правила бизнеса, предоставляет новые возможности. Базовые экономические процессы в цифровой экономике остаются неизменными, однако значительно увеличивается ее гибкость (в том числе способность к уклонению от налогообложения), рентабельность и способность осуществления удаленных операций, что само по себе не должно предоставлять каких-либо налоговых преференций по сравнению с традиционной экономикой. Речь будет идти о так называемом налоге на Google, то есть о налогообложении услуг, предоставляемых нерезидентами – транснациональными корпорациями и иными субъектами – посредством интернета украинским потребителям, а также об объектах права интеллектуальной собственности, приобретаемых украинцами через всевозможные крупные и мелкие интернет-ресурсы.

Анализ последних исследований и публикаций. Этот вопрос мало раскрыт украинскими учеными. На данный момент проблемы налогообложения цифровой экономики активно обсуждаются на международном уровне, особенно в Организации экономического сотрудничества и развития (далее – ОЭСР), с результатами такого обсуждения можно ознакомиться на официальном сайте этой организации. Особое внимание стоит обратить на Action 1 BEPS, Международное руководство по НДС/НТУ, Руководящие принципы по электронной коммерции и другие документы.

Целью статьи является теоретическая разработка вопроса налогообложения потребления услуг, предоставляемых нерезидентами – транснациональ-

ными корпорациями и иными субъектами – посредством интернета украинским потребителям.

Изложение основного материала. Цифровая экономика развивается стремительными темпами и уже сегодня представляет собой значительную часть мировой экономики. Рекламные услуги, базы данных, обмен информацией в интернете доступны сегодня потребителям, разделенным тысячами километров с поставщиками соответствующих услуг. Эти возможности открывают новую цифровую реальность.

Сегодня существует множество способов для продвижения и рекламы проектов, одним из которых, к примеру, является рекламное продвижение своего поста в социальной сети Facebook (далее – FB). Для этого необходимо только выбрать пост для продвижения, ввести данные своей карты в предложенную FB форму – и уже через несколько секунд тысячи других пользователей могут ознакомиться с ним. Таким образом, компания «Facebook» получает прибыль от предоставления подобных услуг украинским потребителям, но в бюджет Украины не поступает ни гроша. В то же время компания «Facebook» уже сегодня должна платить налог на прибыль с доходов с источником происхождения с территории Украины (п. 141.4 ст. 141 Налогового кодекса Украины (далее – НКУ)) [1], а также НДС на рекламные и иные услуги, оказываемые пользователям сети, ведь место предоставления таких услуг находится на территории Украины (согласно п. 186.3 ст. 186 НКУ). Для этого мировому гиганту, конечно, необходимо зарегистрироваться в Украине (п. 133.3 ст. 133 НКУ) либо осуществлять свою деятельность через резидента-агента (п. п. 141.4.6–141.4.8 п. 141.4 ст. 141

НКУ) [1]. Причиной нежелания социальных сетей регистрироваться в странах, откуда они получают прибыль, является банальное нежелание тратить дополнительные деньги, и переубедить их оставлять часть дохода в стране – источнике такого дохода может только реальная угроза финансовых потерь.

Как же заставить цифровую экономику платить налоги, выведя ее из «тени»? Одним из самых простых способов налогообложения доходов (в различных формах: от прибыли до стоимости предоставленных услуг) является введение международного косвенного налогообложения такого рода услуг, то есть создание налога с оборота в сфере электронной коммерции на меж- или надгосударственном уровне. Такое налогообложение, о котором уже многие говорят, при создании достаточно простого программного обеспечения позволит расщеплять получаемый транснациональной корпорацией (включая всех ее агентов) платеж в момент его получения на основную часть (собственно доход компаний) и налог, который отчисляется стране – источнику происхождения дохода в соответствии с *destination principle*. При этом компании, предоставляющие услуги в интернете, могут получать средства от потребителей только на особые банковские счета, что должно быть закреплено нормативно на уровне как национального, так и международного налогового права.

Однако ввиду того, что реализация проекта требует беспрецедентного уровня координации стран – участниц механизма налогообложения, его перспектива является очень призрачной. Поэтому мы предлагаем рассмотреть более доступные механизмы.

Основная проблема, которую породил для национальных налоговых систем новый цифровой мир, состоит в том, что компании, работающие в сфере цифровых технологий, имеют возможность обеспечить свое присутствие в экономике другой страны без налогового присутствия. Так, согласно ст. ст. 5 и 7 Модельной налоговой конвенции ОЭСР [2] компания облагается налогом на прибыль в стране, в которой она является нерезидентом, только если она имеет постоянное представительство в этой стране. Соответственно, компания-нерезидент, работающая в сфере цифровой экономики, легко может не являться плательщиком налога в стране, в которой она имеет клиентов.

Вопреки распространенному представлению цифровая экономика, оказавшаяся вне сферы национального налогового поля, генерирует достаточно большой объем доходов. К ним (кроме интернет-пересылки товаров) относятся доходы от рекламы, продажи или передачи в аренду цифрового контента, продажи услуг, подписки на сервисы, продажи лицензий, пользовательских баз данных, программного продукта, информации и многие другие. Эти огромные доходы, которые достаточно сложно подсчитать, не облагаются налогом, лишая государство вполне справедливо ожидаемых поступлений и в то же время порождая целый ряд еще более негативных последствий. Так что отечественные компании

оказываются в неравных конкурентных условиях с нерезидентами, предоставляющими услуги из-за границы. Борясь за конкурентоспособность цены, они вынуждены уходить в тень или перебираться в те же низконалоговые юрисдикции, откуда представляют свои услуги их конкуренты-нерезиденты.

Для примера можно представить создание успешной украинской социальной сети. Где она должна была бы зарегистрироваться, если бы планировала хоть когда-то получать доходы, конкурируя с FB? Только за границей, ведь даже самая патриотичная социальная сеть, продавая рекламу здесь, вынуждена была бы платить с нее НДС, в отличие от уже упомянутого мирового гиганта. А ведь в подобной ситуации оказываются абсолютно все поставщики интернет-услуг в Украине.

Построение системы эффективного налогообложения цифровой экономики, не знающей границ, в отдельно взятой стране является достаточно сложной задачей, однако, как показывают рекомендации ОЭСР и практика нескольких стран, вполне выполнимой. Во-первых, оговоримся, что косвенное налогообложение интернет-реализации товаров и услуг, по нашему мнению, должно осуществляться в стране, в которой ведется экономическая активность и рынки которой генерируют стоимость, то есть согласно *destination principle*, соответствующим природе косвенного налога и справедливо распределяющим права на косвенное налогообложение между странами.

Какой метод налогообложения НДС наиболее приемлем? Согласно данным, изложенными в Action 1 плана BEPS [3], все больше и больше юрисдикций рассматривают способы реализации подхода, основанного на стране назначения, как для трансграничных поставок услуг B2B, так и для B2C, что соответствует требованию к поставщикам о сборе и перечислении налога в соответствии с Руководящими принципами ОЭСР по электронной коммерции [4].

Не имеющими перспективы являются предложения о внедрении методов самообложения в контексте B2C. Поэтому система, требующая, чтобы поставщики собирали и перечисляли налог, является единственной реальной альтернативой. Согласно Серии руководств по налогам на потребление, в которых содержится руководство по реализации Руководящих принципов по электронной коммерции (ОЭСР, 2003b-c-d) [4], страны могут счесть необходимым для поставщиков-нерезидентов регистрировать и начислять налог в юрисдикции потребления, и им рекомендуется использовать упрощенные регистрационные режимы и регистрационные пороги для того, чтобы минимизировать потенциальное бремя соблюдения. Наиболее заметным применением подхода, основанного на стране назначения для обложения трансграничных поставок услуг B2C, который полагается на упрощенную систему регистрации для поставщиков-нерезидентов, является схема «одного окна» (One Stop Shop scheme) Европейского Союза.

Рекомендуемые подходы к решению ключевых задач по сбору НДС на продажи цифровых продуктов для частных потребителей поставщиками-нерезидентами были разработаны ОЭСР и G20 в контексте работы Международного руководства по НДС/НТУ [5]. Особый интерес представляет отчет, опубликованный в октябре 2017 г.

Основываясь на указанных документах, а также беря во внимание опыт правового регулирования в этой сфере других стран, мы полагаем, что в основу механизма налогообложения, приемлемого для Украины, должны лечь следующие основные принципы:

- упрощенная регистрация плательщиками НДС для поставщиков-нерезидентов, которая может осуществляться удаленно в электронной форме;
- упрощенное декларирование налогового обязательства по НДС в электронной форме (удаленно);
- освобождение от обязанности по регистрации налоговых накладных;
- возможность оплаты обязательств по НДС в валюте на счета казначайской службы из-за границы (возможно через специальный счет, открытый компанией в Украине);
- возможность использования начисленного обязательства по НДС для зачета с налогом (налоговым кредитом), уплаченным в стоимости услуг и товаров, приобретенных у резидентов (для целей налогообложения местом предоставления услуг таким иностранным компаниям должна считаться территория Украины);
- упрощенный учет обязательств по НДС в электронной форме с возможностью удаленной проверки такого учета.

Таким образом, в соответствии с рекомендациями можно обеспечить минимально необходимое налоговое (не физическое) присутствие нерезидента в Украине для целей налогообложения. По нашему мнению, основные международные корпорации примут введенные Украиной правила по собственной воле, опасаясь возможных репутационных рисков, связанных с уклонением от налогообложения, и неблагоприятных юридических последствий со стороны украинского государства.

Вместе с тем очевидно, что рассчитывать только на добрую волю любого налогоплательщика наивно, тем более что число электронных коммерсантов не ограничивается знакомыми всем интернет-гигантами. Поэтому целесообразным является внедрение дополнительного механизма взимания налога, запускаемого в случае, если нерезидент не проявит свою налоговую сознательность.

В таком случае иностранная компания может быть зарегистрирована в специальном реестре иностранных компаний – плательщиков НДС (далее – реестр) на территории Украины органами Государственной фискальной службы Украины по их инициативе. Основанием для такой регистрации должно стать установление факта значительного экономического присутствия компании, а именно:

- заключение значительного количества (две и

более в день) цифровых сделок о предоставлении услуг с клиентами из Украины через Интернет;

– значительное количество клиентов (10 и более в месяц) в Украине являются потребителями товаров/услуг компаний;

– компания позиционирует на рынке свои товары/услуги, предназначенные для украинских потребителей (язык сайта, валюта, маркетинговые мероприятия, направленные на привлечение потребителей из Украины).

При этом у контролирующего органа должна быть широкая дискреция в принятии соответствующего решения, подкрепленная презумпцией правомерности его решения, которая может быть опровергнута налогоплательщиком в административном суде.

Включение Государственной фискальной службы Украины компании в реестр должно влечь за собой ее обязательство подтвердить свою регистрацию в течение периода от трех до шести месяцев с последующим осуществлением удержания и уплаты налога иностранной компанией. До момента выполнения требования о подтверждении регистрации налог из сумм, перечисляемых потребителями по реквизитам, указанным на интернет-ресурсах таких иностранных компаний, взымают налоговые агенты – банковские учреждения и эквайеры, принимающие платежи в пользу иностранных компаний либо их агентов-нерезидентов. При этом для целей налогообложения НДС считается включенным в соответствующую сумму без права на формирование налогового кредита иностранной компанией. Механизм взимания налога налоговым агентом может также «включаться» по решению Государственной фискальной службы Украины в случае выявления фактов уклонения от налогообложения иностранной компанией.

Стоит отметить, что в соответствии с октябрьским отчетом ОЭСР «Механизмы эффективного взимания НДС, когда поставщик не расположен в юрисдикции обложения НДС» для обложения поставки цифровых услуг в формате B2B должны применяться иные принципы, чем в формате B2C. Если в первом случае действует принцип налогообложения по месту регистрации (месту нахождения) покупателя, то во втором – два принципа: место предоставления услуги (осуществления поставки) и место нахождения потребителя. В нашем случае мы предлагаем распространить изложенный механизм только на формат отношений B2C, ведь уплата НДС плательщиком налога при заказе услуги нерезидента урегулирована ст. 208 НКУ [1] (reverse charge mechanism).

Таким образом, с одной стороны, нерезидентам предоставляется возможность самостоятельного удержания налога и его перечисления в бюджет страны, а с другой – предусматривается альтернативный механизм взимания налога налоговым агентом.

Предупреждая контраргумент о том, что НДС будет фактически уплачиваться не иностранной компанией, а украинскими потребителями, стоит отметить, что это действительно так. На то он и косвенный налог, чтобы облагать потребителя.

И то, что потребитель будет платить налог на потребление, никак не может быть контраргументом при его введении, тем более что налог уже должен взиматься в Украине в силу действующих норм НКУ. Уплата НДС со всех товаров/услуг, которые оборачиваются в пределах таможенной территории Украины, справедлива и правильна, полностью соответствует природе налога и целям налогообложения.

Выводы. Мы живем в удивительное время, даряющее нам глобальные сдвиги в социально-экономических отношениях с периодичностью в 10–15 лет. Динамика очень высока, и у нас нет иного выхода, кроме как поддержать ход истории, смело и адекватно ответив на ее вызовы, если мы, конечно, хотим в этой истории оставаться. За этими переменами должно успевать законодательство, особенно

в части налогообложения цифровой экономики. Очевидно, что уже сегодня необходимо внести изменения в Налоговый кодекс Украины в части имплементации специальных процедур по обложению НДС налогоплательщиков-нерезидентов. Такие процедуры должны соответствовать требованиям, изложенным выше. Однако приведенные изменения должны стать только первым шагом на пути к построению эффективной модели налогообложения цифровой экономики, которая в итоге должна охватить налогообложение прибыли иностранных компаний с источником происхождения с территории Украины, а также налогообложение всех видов экономических активностей, генерирующих новый «цифровой» доход (например, совместное потребление, бонусные программы для потребителей, прирост криптокапитала и так далее).

ЛИТЕРАТУРА:

1. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI / Верховна Рада України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
2. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. URL: <http://www.oecd.org/ctp/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>.
3. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report. URL: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>.
4. Consumer Protection in E-commerce OECD Recommendation. URL: <https://www.oecd.org/sti/consumer/ECommerce-Recommendation-2016.pdf>.
5. International VAT/GST Guidelines. URL: <http://www.oecd.org/ctp/international-vat-gst-guidelines-9789264271401-en.htm>.