

Обзор рабочего доклада МВФ «Тек(х)тонические сдвиги: налогообложение “цифровой экономики”»^{1, 2}

А.В. Шелепов

Шелепов Андрей Владимирович — к.э.н., с.н.с Центра исследований международных институтов Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации (РАНХиГС); Российская Федерация, 119034, Москва, Пречистенская наб., д. 11; E-mail: shelepov-av@ranepa.ru

Доклад посвящен вопросам налогообложения в цифровой экономике. Основной акцент сделан на концепции «пользовательской стоимости». Авторы утверждают, что широкое распространение этой концепции привело к необходимости выработки новых подходов к расчету такой стоимости и последующему налогообложению компаний, извлекающих прибыль из использования пользовательских данных.

В докладе рассмотрены принимаемые на страновом уровне меры по развитию налогообложения на основе пользовательской стоимости и трудности, с которыми сталкивается реализация концепции. Тем не менее авторы доклада приходят к выводу о неизбежности реформирования глобальной налоговой системы именно в этом направлении.

Ключевые слова: корпоративное налогообложение; цифровизация

Для цитирования: Шелепов А.В. (2020) Обзор рабочего доклада МВФ «Тек(х)тонические сдвиги: налогообложение “цифровой экономики”» // Вестник международных организаций. Т. 15. № 4. С. 204–209 (на русском языке). DOI: 10.17323/1996-7845-2020-04-11

Растущая цифровизация бизнеса усилила необходимость устранения многочисленных недостатков и поиска решений ряда существующих проблем в сфере налогообложения доходов корпораций. В частности, покупатель, или «пользователь», по причине своей онлайн-активности теперь многими рассматривается как важнейшая движущая сила, определяющая ценность цифровых услуг. Кроме того, быстрое развитие поставщиков цифровых услуг за последнее десятилетие сделало их все более популярным объектом для специальных налогов, подобных налогам на роскошь и налогам солидарности, которые также могут помочь привлечь в бюджеты столь необходимые после кризиса доходы.

Сложившаяся ситуация предопределяет актуальность рабочего доклада МВФ «Тек(х)тонические сдвиги: налогообложение “цифровой экономики”». В докладе представлены аргументы в пользу налогообложения стоимости, созданной пользователями, в рамках корпоративного подоходного налога. Однако для того, чтобы подобные меры налогообложения стали реальностью, необходимо решить ряд проблем. Основ-

¹ Обзор поступил в редакцию в октябре 2020 г.

² Aslam A., Shah A. (2020) Tec(h)tonic Shifts: Taxing the “Digital Economy” // IMF Working Paper <<https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2020/05/29/Tec-h-tonic-Shifts-Taxing-the-Digital-Economy-49363>>.

ная задача — достижение соглашения между странами о том, оправдывает ли создаваемая пользователями стоимость перераспределение налоговых прав, устанавливающее законное право на налогообложение дохода, полученного в результате создания стоимости пользователями, а также подходящий механизм оценки этой стоимости, если будет решено использовать ее в качестве налоговой базы. Кроме того, попытки облагать налогом только определенные виды бизнеса нецелесообразны, тем более что пользовательские данные в настоящее время используются достаточно широко, чтобы их можно было рассматривать в качестве исходных практически для любого бизнеса.

В этой связи авторы предлагают рассмотреть несколько вариантов — от изменения определения постоянного представительства в сочетании с налогообложением путем пропорционального распределения по установленной формуле до ориентированных на пользователя налогов по типу роялти — каждый со своими достоинствами и недостатками.

Прежде всего в докладе исследуется роль пользователя в цифровых бизнес-моделях. Указывается, что пользователи создают стоимость двумя способами. Во-первых, это предоставление или разрешение на сбор личных данных и создание цифрового контента, который затем может быть монетизирован бизнесом. Взаимосвязанность и возможность записывать и оцифровывать происходящее в повседневной жизни приводит к тому, что люди, потребляя товары и услуги, непрерывно создают цепочки информации. Данные, которые генерируются и собираются от этих пользователей, являются неотъемлемой частью бизнес-моделей наиболее цифровизированных компаний, позволяя им совершенствовать предлагаемые услуги для новых и существующих пользователей. Во-вторых, это построение пользователями сетей, которые имеют решающее значение для жизнеспособности многих цифровых бизнес-моделей.

Общим для всех взаимодействий с участием пользователя является то, что по мере использования преимуществ различных цифровых услуг посредством так называемого цифрового бартера пользователь также невольно обменивается другими важными данными о своих предпочтениях и деятельности, которые затем могут быть использованы и монетизированы бизнесом. Во многих случаях такой цифровой бартер не требует проведения финансовой транзакции через торговую онлайн-площадку. Вместо этого пользователи используют ряд якобы «бесплатных» цифровых услуг, например, просматривая веб-сайты и обзоры продуктов и услуг, либо выражая свое мнение посредством «лайков» и «дизлайков». На самом деле эти услуги, конечно, не являются бесплатными для пользователей, фактически участвующих в нескольких транзакциях по типу «микробартера», в которых данные об их деятельности и предпочтениях постепенно обмениваются на цифровые услуги. Комбинируя «цифровой бартер» с другими неконкурентными исключительными нематериальными товарами, такими как интеллектуальная собственность и ноу-хау, бизнес получил возможность разрабатывать и удаленно предоставлять новые и существующие продукты и услуги с низкими предельными издержками, способствуя появлению крупных, близких к монополистическим и олигополистическим, рынков.

Поскольку компании почти во всех секторах пользуются преимуществами цифровизации, необходимость устранения недостатков и нерешенных вопросов в рамках международных систем корпоративного налогообложения становится все более насущной. Существующая система ценообразования по принципу «вытянутой руки» и растущее значение нематериальных активов, стоимость которых практически невозможно оценить, включая пользовательские данные, позволили расширить возможности для избежания корпорациями уплаты налога на прибыль. В результате многие страны сталкиваются с перемещением прибыли компаниями за счет использования

тактик трансфертного ценообразования, а страны, в которых не введено налогообложение исходя из принципа наличия постоянного представительства, в целом теряют возможность облагать налогом такие компании. Таким образом, авторы приходят к выводу о тесной взаимосвязи вопросов создания стоимости пользователями и избежания налогообложения компаниями в цифровой экономике.

Затем авторы обсуждают вопрос, каким образом признание пользователя в качестве источника создания стоимости может изменить как порядок определения налоговых прав, так и распределение прибыли. Вклад пользовательских данных в прибыль компаний в цифровой экономике стал объединяющим фактором для правительств, стремящихся решить проблемы несправедливого распределения прибыли и налоговых прав. Ими был выдвинут ряд предложений, направленных на ограничение масштабов избежания уплаты налогов и налоговой конкуренции путем «предварительного» распределения налогооблагаемой прибыли между странами. Многие из предложенных правил разделения доходов основаны, прямо или косвенно, на идее, согласно которой пользователь цифровой услуги играет определенную роль в «создании стоимости», что подразумевает использование права налогообложения на основе источника юрисдикции, в которых находятся пользователи.

Как показано в докладе, существуют убедительные доводы в пользу налогообложения стоимости, создаваемой пользователями, на основе использования корпоративного подоходного налога. В основе этих доводов лежит разумная позиция, согласно которой необработанные данные пользователей должны изначально иметь некоторую базовую ценность, так же как любое сырье, например, сырая нефть или древесина, имеет некоторую ценность до того, как оно будет преобразовано в конечный продукт. Однако, как показывают примеры, правительства по-прежнему расходятся во мнениях относительно важности пользовательских данных и создаваемой ими стоимости, а также связанных с этим последствий для распределения прибылей в глобальном масштабе. Только в том случае, если правительства в итоге согласятся с важностью пользовательских данных, а оценку таких данных можно будет стандартизировать по определенным ключевым параметрам, они смогут стать основой для осуществления корпоративного налогообложения, таким образом внося вклад в устранение некоторых недостатков международной налоговой системы.

Однако на этом пути, подчеркивают авторы доклада, есть несколько препятствий. С практической точки зрения первая проблема, которую необходимо решить, — это передача прав налогообложения производящим данные («пользовательским») странам посредством пересмотра территориальных правил налогообложения (*nexus rules*), например, использования новой концепции постоянного представительства. Вторая задача — разработать новые правила распределения прибыли, отражающие вклад пользователей в ее формирование. Важный момент, на который обращают внимание авторы, связан с отсутствием доступных рыночных цен или установленных критериев, которые могли бы помочь в измерении и оценке пользовательских данных, что не позволяет правительствам количественно оценить важность таких данных для производства товаров и услуг. Другими словами, усиление важности пользовательских данных увеличило масштабы существующих проблем оценки нематериальных активов, а также потенциальное число стран, претендующих на право налогообложения. Авторы демонстрируют, что оба вопроса сильно политизированы. Одно из возможных решений проблемы основано на идее пропорционального распределения, учитывающего фактор наличия пользователей. Такой способ может помочь уменьшению масштабов перемещения прибыли, существующего при нынешней системе ценообразования по принципу «вытянутой руки». Однако при использовании подобной системы неко-

торые страны могут выиграть, например, страны с развитой экономикой и большой численностью населения и страны с большей покупательной способностью, а другие могут проиграть. Конечно, формула распределения прибыли может быть адаптирована для учета «исходной» экономики, в которой изначально развивались облагаемые налогом многонациональные компании. Но и здесь авторы справедливо предвидят проблемы, связанные со сложностью достижения международного соглашения по любой из формул с учетом отмеченных особенностей.

В этой связи авторы рассматривают альтернативные инструменты налогообложения доходов, генерируемых пользователями, с учетом опыта налогообложения специфической для территории ренты в добывающих отраслях. Ряд возможных решений, предлагаемых авторами, — это компромисс между старыми и новыми подходами, то есть нечто среднее между распределением по формуле и сохранением элементов ценообразования по принципу «вытянутой руки». Все чаще обсуждаются два таких предложения: на основе маркетинговых нематериальных активов и распределения остаточной прибыли. Оба подхода признают права и перераспределение доходов в пользу юрисдикций рынка, сохраняя при этом права и налоговую базу юрисдикций, в которых зарегистрированы компании.

Важная тенденция, которую отмечают авторы, — доступность для правительств других инструментов компенсации за использование личных данных своих граждан, которые не требуют коренной перестройки налоговой системы. Такие меры могут либо заменить в краткосрочной перспективе, либо дополнить существующие налоги, такие как корпоративный подоходный налог. Одним из примеров является роялти (лицензионных платежей) за использование пользовательских данных. В качестве параметра его расчета можно использовать (до тех пор, пока не сформируется полноценный рынок данных) доход от предоставления цифровых услуг. Этот доход также может быть скорректирован для учета добавленной стоимости цифровизированного бизнеса от обработки данных с использованием вычета по принципу “netback”. В докладе четко показано, что хотя многосторонний консенсус по новой налоговой системе должен оставаться конечной целью, при некоторых упрощениях и в том случае, когда все страны калибруют свои налоговые системы с учетом глобальных норм прибыли, одностороннее введение лицензионных платежей за пользовательские данные может привести к результату, при котором страны будут в равной степени оценивать такую систему и пропорциональное распределение по формуле с учетом вклада пользователей. Другими словами, при таких обстоятельствах постепенное и последовательное введение лицензионных платежей за пользовательские данные может в конечном итоге привести мир к справедливой системе корпоративного налогообложения, принимающей во внимание создаваемую пользователями стоимость.

Однако не все так просто, и такие меры не лишены потенциальных подводных камней, особенно если их реализация не скоординирована между странами. Возможные недостатки включают создание нежелательных препятствий для инвестиций, а также распространение случаев двойного налогообложения и чрезмерного налогового бремени из-за существования разных ставок и баз лицензионных платежей, административной сложности и риска неправильной классификации деятельности. В результате разница эффективных налоговых ставок в разных юрисдикциях может оказать ощутимое влияние на глобальное распределение ресурсов — все в обмен на потенциально очень небольшие налоговые поступления. Возможная конкуренция между странами также связана с издержками.

В реальности отсутствие международного консенсуса и четких методов оценки стоимости данных уже подтолкнуло многие страны к введению налоговых мер, основан-

ных на определенном пороговом уровне оборота компаний, в отношении различных подвидов цифровых услуг. В некоторых случаях в качестве налоговой базы они используют косвенные показатели стоимости пользовательских данных, например, доходы от онлайн-рекламы или от удаленных продаж через онлайн-платформы, где стоимость транзакции можно четко отследить. Правительства еще одной группы стран обошли проблему оценки, основывая свои «цифровые» налоги на непосредственно наблюдаемых показателях, таких как количество пользователей. Однако и такой подход, как справедливо утверждают авторы, не является эффективным долгосрочным решением. Указанные практические шаги сохраняют риск недостаточно эффективного решения проблемы налогообложения прибыли от «созданной пользователями стоимости». Непоследовательность национальных подходов может привести к тому, что страны введут множество частично совпадающих мер, которые создадут больше проблем, чем решат.

Кроме того, цифровизация затрагивает все сектора экономики, поэтому пользовательские данные используются в достаточно больших масштабах, то есть их можно рассматривать как экономический фактор производства. Следовательно, этот факт должен быть признан для всех компаний, использующих пользовательские данные с разной степенью интенсивности, а не только для тех, кто осуществляет деятельность непосредственно в цифровой сфере. Приводимые авторами эмпирические данные не позволяют однозначно предположить, что компании с высокой степенью цифровизации отличаются с точки зрения прибыльности, нематериальных активов и эффективных налоговых ставок от других крупных предприятий, хотя и отмечается, что пока этих данных по-прежнему недостаточно для окончательного определения различий между компаниями и отраслями.

В целом в докладе предпринята попытка подчеркнуть важность создаваемой пользователями стоимости не только для высокоцифровизированного бизнеса, но и, в перспективе, все большее значение ее для всех компаний независимо от сектора. Таким образом, невозможно отрицать их роль в обеспечении основы для реализации прав налогообложения и распределения прибыли. Авторы поднимают важнейшую тему, которая, несомненно, будет доминировать в дискуссиях по реформированию международной системы налогообложения в ближайшем будущем. Реформы обещают быть масштабными. Этот масштаб и характер реформ навели авторов на яркое и точное их определение — «тек(х)тонические сдвиги».

Review of the IMF Working Paper “Tec(h)tonic Shifts: Taxing the “Digital Economy”^{1, 2}

A. Shelepov

Andrey Shelepov — Candidate of Economic Sciences, Senior Researcher, Centre for International Institutions Research, Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration; 11 Prechistenskaya naberezhnaya, 119034, Moscow, Russian Federation; E-mail: shelepov-av@ranepa.ru

Abstract

The working paper is devoted to the issues of taxation in the digital economy. The main focus is on the concept of “user value”. The authors argue that the widespread adoption of this concept has led to developing new approaches to calculating this value and the subsequent taxation of companies that profit from the use of user data.

The working paper examines the steps taken at the country level to develop taxation based on user value and the difficulties of implementing the concept. Nevertheless, the authors come to the conclusion that reforming the global tax system in this direction is inevitable.

Key words: corporate taxation; digitalization

For citation: Shelepov A. (2020) Review of the IMF Working Paper “Tec(h)tonic Shifts: Taxing the “Digital Economy”. *International Organisations Research Journal*, vol. 15, no 4, pp. 204–209 (in Russian). DOI: 10.17323/1996-7845-2020-04-11

¹ Aslam A., Shah. A. (2020) Tec(h)tonic Shifts: Taxing the “Digital Economy”. IMF Working Paper. <<https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2020/05/29/Tec-h-tonic-Shifts-Taxing-the-Digital-Economy-49363>>.

² The editorial board received the review in October 2020.