

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ЦИФРОВОЙ ЭКОНОМИКИ КОНЕЦ ОПТИМИЗМА

СЕРГЕЙ ШОХИН

МГИМО МИД России, Москва, Россия

ЕКАТЕРИНА КУДРЯШОВА

Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве
Российской Федерации

АННА ШАШКОВА

МГИМО МИД России, Москва, Россия

Резюме

Быстроразвивающаяся цифровая экономика оказывает серьёзное влияние на налоговые системы стран мира. В конце XX века к налогообложению цифровой экономики государства подходили весьма оптимистично. Считалось, что нет необходимости вводить новые налоги и что традиционные концепции международного налогового права смогут устоять перед вызовами времени. Тогда утверждали, что налогообложение даже с приходом новых технологий должно оставаться простым, ясным и определённым. Цифровую экономику стремились поощрять и освобождать от обложения сборами. Со временем ситуация изменилась. На начало 2020-х годов преобладает пессимизм по поводу налогообложения цифровой экономики. Рассматривается вопрос о введении специальных налогов на отдельные цифровые услуги, и такие налоги уже введены в ряде стран. Вместе с тем тенденция к ужесточению налогообложения может повлечь за собой дискриминацию новых технологий по отношению к тем, которые уже укрепились на рынке. Значимую роль здесь играют противоречия между технологическим центром и периферией. Присоединиться к тенденции налогового пессимизма для технологической периферии означает в том числе ограничить возможности развития собственных технологических компаний и углубить противоречия, поскольку дискриминация в налоговой сфере иностранных компаний не допускается. Регуляторный маятник, качающийся от самого оптимистичного к крайнему пессимистичному подходу, вплоть до отчаянных протекционистских мер, должен постепенно уравновеситься. Панические настроения налоговых ведомств по поводу перспектив налогообложения цифровой экономики должны смягчиться, и следует ожидать конструктивных предложений без излишней фискальной направленности.

Ключевые слова:

международное налогообложение; цифровая экономика; налог; налоговые стимулы.

Широкое внедрение цифровых технологий в производственной и сбытовой инфраструктуре многократно расширяет возможности экономической деятельности, создаёт условия для её ускоренного роста.

Цифровизация современной жизни сопровождается трансформацией различных её институтов.

Цифровая экономика разрастается и приобретает сложную структуру. В доку-

Дата поступления рукописи в редакцию: 28.05.2020

Дата принятия к публикации: 29.03.2021

Для связи с авторами / Corresponding author:

Email: doctorsos07@rambler.ru

ev_kudryashova@inbox.ru

a.shashkova@inno.mgimo.ru

ментах Организации по экономическому сотрудничеству и развитию (ОЭСР) выделены несколько секторов цифровой экономики: транспортный (базируется на автоматизированных транспортных средствах); розничный; образование и здравоохранение (открытое образование, телемедицина и электронный документооборот); социализация (общение и межличностные отношения) [OECD 2015].

В начале и в середине XX века, когда формировались основные концепции и подходы к налогообложению как внутри государств, так и в международной практике, условия были принципиально иными. Например, концепция постоянного представительства, играющая ключевую роль в своде международных правил налогообложения, сложилась в то время, когда практически единственным мобильным бизнесом был транспорт. Самую мобильную отрасль выделили в отдельную категорию, и распределение доходов транспортных предприятий было вынесено в специальные правила международного налогообложения [OECD 2018]. Критерии присутствия – экономическая привязка (*lexus*) других видов предпринимательства на территории той или иной страны – не вызывали затруднений.

К началу третьего десятилетия XXI века ситуация кардинально изменилась. Возможно, что в ближайшее время цифровая экономика сделает пережитком прошлого некогда самый мобильный сектор экономики – транспорт. 3D-технологии могут серьёзно сократить товарные потоки. Производить нужный товар можно будет в месте его потребления, получив по Интернету инструкции для 3D-печати, которая сегодня стремительно развивается¹.

Скорее, исключением из правила можно считать те виды деятельности, которые прочно связаны с одним государством. К ним теперь относят компании, которые не стремятся посредством цифровых тех-

нологий распространить своё присутствие в других странах мира. В цифровом пространстве меняются субъекты, подлежащие налогообложению, и критерии их присутствия.

Впечатляющий рост цифровой экономики побудил к пересмотру классических положений теории налогового права. В литературе нескольких последних лет цифровая экономика рассматривается как вызов [Boccia, Leonardi, 2019; Haslehner, Kofler, Pantazatou 2019; OECD 2018] или как переломный этап, фактор революционных изменений в налогообложении [Valente 2018]. Проводятся исследования отдельных проблем, с которыми государства сталкиваются в условиях цифровой экономики. В настоящей статье мы ставим своей целью продемонстрировать, как поменялся общий подход к налогообложению, и обозначить некоторые причины этого процесса.

Цифровая экономика имеет черты глобального явления, и для её изучения особое значение имеет сравнительный метод. В связи с тем что цифровая экономика относится к разряду новых и быстроразвивающихся социальных явлений, многие подходы сначала возникают в процессе решения узкой задачи или конкретных разногласий, основанных на определённом наборе фактов: исходя из этого представляется логичным использовать в исследовании метод от частного к общему. Найденное таким способом частное решение в дальнейшем может стать унифицированным подходом. Метод от частного к общему задействован и в нашем исследовании.

Несмотря на то что цифровая экономика появилась сравнительно недавно, при её исследовании можно применить также историко-критический метод, в первую очередь для анализа документов 1990-х годов о налогообложении интернет-коммерции. Исторический метод познания позволяет проследить тенденции в развитии подхо-

¹ 3D Printing: A Threat to Global Trade? World Bank Group. 2019. URL: <http://documents1.worldbank.org/curated/en/152701569432061451/pdf/Is-3D-Printing-a-Threat-to-Global-Trade-The-Trade-Effects-You-Didnt-Hear-About.pdf> (accessed: 15.03.2021).

дов к налогообложению цифровой экономики. С помощью этого метода мы покажем смену общих подходов в налогообложении цифровой экономики.

1

Количественные показатели роста цифровой экономики за последние десятилетия производят глубокое впечатление. В 2000 г. объём электронной коммерции, которая впоследствии стала одним из секторов цифровой экономики, по разным оценкам, составлял от 278 до 354 млрд долларов США, а к 2001 году – уже от 474 до 615 млрд долларов США [UNCTAD 2002]. В 2017 г. объём электронной коммерции достиг 29 трлн долларов [UNCTAD, 2019].

По данным ОЭСР, в 1998 г. в мире насчитывалось чуть более 80 млн пользователей сети Интернет, и около 31 млн пользователей Интернета приобрели товары или услуги с его помощью [OECD 1999]. В последующие годы интернет-трафик увеличивался в среднем на 20% в год, и количество пользователей сети Интернет к 2015 г. выросло до 2,9 трлн человек [OECD 2015]. В 2019 г. количество пользователей Интернета достигло 4,1 трлн человек [ITU 2019]. При этом исследователи полагают, что цифровая экономика ещё не полностью раскрыла свой потенциал.

Количественные достижения впечатляют, но гораздо важнее представляются качественные характеристики цифровой экономики как нового явления и их влияние на трансформацию общественных взаимоотношений, в том числе на налогообложение.

Появление термина «цифровая экономика» относят к 1990-м годам. Изначально он применялся в исследованиях информационно-коммуникационных технологий, информатизации второго поколения и формировании шестого технологического уклада [Kurpishina 2018]. Позже сформировался спектр определений цифровой

экономики. Высказывалась даже позиция, что сама по себе экономика изначально является цифровой, поскольку экономический обмен во все времена опирался на данные, выраженные в тех или иных числах, и цифровая экономика вообще не является новым явлением [Юдина 2016].

В 1990-х – 2000-х годах в исследованиях и докладах международных организаций, затрагивающих вопросы проведения торговых операций в сети Интернет, широкое распространение получил термин «электронная коммерция». В настоящее время оно поглощено понятием «цифровая экономика». Большинство исследователей рассматривают электронную коммерцию как ядро цифровой экономики, связывая её с торговлей товарами и услугами при помощи Интернета и других новых технологий [Kenney, Zysman 2020]. При этом общепризнанного определения понятий «электронная коммерция» и «цифровая экономика» пока не выработано, и они используются в публикациях довольно произвольно.

В академических кругах также появилось понятие «цифровой капитализм», которое смещает акценты на новые явления в образовании прибыли и во взаимоотношениях между владельцами средств производства и наёмными работниками [Schiller 1999]. Концепция цифрового капитализма продолжает развиваться в рамках академической дискуссии. В отличие от концепции цифровой экономики, она не попадает в официальные документы регуляторов. Понятие «цифровая экономика», напротив, получило широкое распространение, именно оно применяется в официальных документах государств и международных организаций².

Ввиду наличия нового ресурса – цифровой информации, новых форм обмена посредством цифровых технологий и новых форм потребления цифровых информационных благ – понятие «цифровая экономика» с известной долей условности про-

² Например, термин «цифровая экономика» используется в стратегических документах России, Казахстана, а также в документах ОЭСР, на некоторые из которых мы ссылаемся в этой статье.

тивопоставляется [Юдина 2016] понятию аналоговой, или традиционной, экономики. Представляется, что такое обособление не вполне оправданно. С технологической точки зрения развитие цифровой экономики определяется развитием глобальных социальных сетей (Twitter, YouTube и так далее), а также мобильных технологий, бизнес-аналитики, облачных вычислений и средств массовой коммуникации [Goldfarb, Tucker 2017]. Упомянутые технологии пронизывают все экономические отношения в современном мире.

Следует признать, что с развитием цифровой экономики глобальное экономическое неравенство дополнилось неравенством информационным и технологическим: углубляется разрыв в уровнях развития разных государств мира и регионов, появились понятия «технологический центр» и «технологическая периферия»³. Углубление противоречий между ними технологического развития связывают с несколькими принципиально важными факторами.

Во-первых, в 2015 г. более 70% оборота высокотехнологичных компаний – это зарубежные продажи, в то время как лишь 41% активов находились за рубежом. У компаний традиционного бизнеса обороты от зарубежных продаж 65% соответствовали доле зарубежных активов 64% [Peitz, Waldfoegel 2012; Сергеев 2018; UNCTAD 2017]. Другими словами, высокотехнологичные компании, штаб-квартиры которых сконцентрированы в центрах технологического развития, осваивают зарубежные рынки экстерриториально. Они пользуются возможностью отказаться от вложения в производственные активы за рубежом и установки оборудования для промышленной сборки, а значит, не несут

риски, вызванные местным регулированием стран, обладающих дешёвой рабочей силой и другими ресурсами.

Во-вторых, высококвалифицированная рабочая сила, способная решать творческие задачи как из технологической, так и из сферы «превратного сектора» (финансы, маркетинг, СМИ и консалтинг), может массово воспроизводиться только в странах центра за счёт накопленного потенциала образования и инфраструктуры, а также высокого уровня жизни. Страны технологического центра усугубляют ситуацию, активно привлекая высококвалифицированные кадры из стран технологической периферии, тем самым консервируя научно-техническую отсталость последних [Terzi 2015; Kasatkin, Avatkov 2014].

В-третьих, наблюдаются рост технологических стартапов и видимость снижения уровня монополизации мировой экономики. Между тем инвестиции, бизнес-инкубаторы, инновационные центры связаны с крупнейшими корпорациями, которые выступают и инвесторами, и основными потребителями результатов деятельности стартапов. По сути, происходит вынесение подразделений научной разработки за пределы транснациональных корпораций. Таким образом, продолжается монополизация научно-технического потенциала и концентрация интеллектуальной собственности в руках компаний, принадлежащих центрам технологического развития [Sergeev 2018].

Информационное и технологическое неравенство в глобальном мире имеет большое значение для развития налоговых систем. На заре развития Интернета не последнюю роль в укреплении позиций стран-технологических центров сыграли налоговые льготы. В 1990-х годах элек-

³ Проблема модели «центр–периферия» разрабатывалась, начиная с 1940 года. Изначально «центром» называли страны с более развитыми технологиями, производящие средства производства. «Периферией» называли страны, осуществляющие добычу сырья и производство продовольствия (см. подробнее, например, статью «Теория периферийной экономики» // Большой экономический словарь. М.: Институт новой экономики, 1997). Позже этой терминологией и моделью «центр–периферия» стали пользоваться, рассматривая вопросы цифровой экономики. Отчасти содержание понятий сохранилось: центр – страны, разрабатывающие технологии, являющиеся местом головных офисов ведущих цифровых гигантов, периферия – страны, пользующиеся технологиями.

тронная коммерция рассматривалась как прогрессивная мобильная форма предпринимательства, и государства, установившие самые льготные условия налогообложения, смогли многократно увеличить свои налоговые поступления за счёт привлечения технологических стартапов и зрелых компаний. Например, в конце 1990-х годов. США предоставляли разнообразные льготы для всего, что было связано с Интернетом. Льготы по налогам для интернет-бизнеса в США были закреплены в так называемом *Акте о свободе Интернета от налогов 1997 года*⁴.

Государства технологической периферии обратились к поддержке собственных технологических компаний с опозданием. Теперь этим странам остаётся только предпринимать административные меры с тем, чтобы ограничить проникновение цифровых технологий извне, что в конечном итоге ведёт к усугублению глобального разрыва в технологическом развитии. Именно в цифровую эпоху всерьёз стали обсуждать идею передачи части суверенитета как актива, в том числе ради сохранения налоговой базы [Weidemaier 2017]. В контексте цифровой экономики поднят вопрос о фактической утрате фискального суверенитета в части взимания налогов из-за неэффективности национального государства в условиях глобализации и налоговой конкуренции государств — как добросовестной, так и недобросовестной [Vossia 2019].

Обеспечение хотя бы на прежнем уровне налоговых доходов государственного бюджета — одна из целей противодействия внедрению цифровой экономики в странах технологической периферии, реализация которой во многом спровоцировала волну протекционизма, включая создание разнообразных экономических и политических барьеров для прихода цифровых гигантов [Queralt 2017].

К середине 2010-х годов Европейский Союз выделил ещё несколько ключевых

характеристик цифровой экономики, которые важны непосредственно для целей налогообложения [European Union 2014], как-то: сетевые эффекты, мобильность и использование данных.

Сетевая составляющая включает в себя удешевление производства, появление платформенного и распределённого бизнеса. Новые цифровые технологии внедряются на всех стадиях производства и ужесточают конкуренцию, ограничивая использование ценовых приёмов за счёт стремительного распространения информации. Цифровые технологии расширяют рынки сбыта и размывают их границы.

Мобильность предполагает усиление роли нематериальных активов — по определению, легко перемещаемых. Данные становятся фактором производства, и появляются недоступные ранее возможности маркетинга, аналитики и воздействия на потребителя.

Повышается мобильность факторов производства в первую очередь трудовых ресурсов, меняется соотношение факторов производства под влиянием роботизации: растёт значение капитала, позволяющего развивать высокие технологии. Усиливается значение центров управления бизнесом и производством с одновременным уменьшением значения территориального расположения этих центров. Кардинально изменяется алгоритм взаимоотношений между производителем и потребителем за счёт платформенных решений.

2

Расцвет цифровых гигантов и цифровой экономики принёс странам, относящимся к технологическим центрам, налоговые доходы. Вместе с тем развитие технологий принесло возможности, позволяющие законными способами сокращать налоговые платежи и даже откровенно уклоняться от уплаты налогов. Эта проблема возникла в самом начале массового распространения Интернета.

⁴ The Internet Tax Freedom Act 1997, вступивший в силу в США в 1998 г., объявил о трёхгодичном моратории на введение федеральных и местных налогов на электронную коммерцию.

Приведём пример из 2000 года, касающийся одной из популярных тогда антивирусных программ. Продажи антивирусной программы серьёзно выросли из-за стремительного заражения компьютеров по всему миру вирусом “I love you” из Интернета. Антивирусное программное обеспечение продавалось в магазинах в Германии на носителе за 69 немецких марок за единицу, а в Интернете то же программное обеспечение можно было загрузить на личный компьютер за 59 марок. Никто не скрывал, что эта разница представляет собой сумму налогов на добавленную стоимость, не доплаченных в бюджеты нескольких государств⁵. Со временем технологические компании превратились в гиганты, объёмы интернет-рынка существенно возросли, и недополученные доходы бюджетов стали измеряться миллиардами долларов США.

США, которые очевидно относятся к технологическому центру, некогда поощрявшие налоговыми льготами развитие бизнеса в Интернете, в начале 2010-х годов объявили о своём недовольстве недостаточностью объёмов налоговых поступлений от технологических гигантов *Microsoft*, *Hewlett-Packard*⁶ и *Apple*⁷. В 2012–2013 годах подкомитет Сената США провёл расследование относительно соблюдения налогового законодательства и способов уменьшения налоговых платежей этими компаниями, по результатам которого выяснилось, что бюджет США получает меньше, чем мог бы, за счёт нераспределённой прибыли за рубежом. В частности, компания *Apple*, используя различные полужурегальные или нелегальные способы

манипуляций с налоговой базой, в 2009–2012 годах сократила свои налоговые платежи на 44 млрд долларов [Dharmapala, Riedel 2013; Kysar 2018].

Парламент Великобритании в 2013 г. провёл слушания по деятельности транснациональной компании *Google*, которая в 2012 г. выплатила в казну королевства налоги на сумму 11,6 млн фунтов стерлингов, получив в том же году прибыль более 3,4 млрд фунтов стерлингов. Сократить налоговые платежи удалось с помощью перераспределения прибыли между филиалами⁸.

Приведённые примеры иллюстрируют проблемы, с которыми в настоящее время сталкивается налоговое администрирование доходов от цифровой экономики: осуществление коммерческой деятельности в той или иной стране посредством «цифрового присутствия», то есть без образования постоянного представительства; манипуляции с себестоимостью и ценой цифровых товаров и услуг для целей налогообложения; манипуляции с местом получения дохода и, соответственно, с юрисдикцией, где взимается налог при трансграничной торговле цифровыми товарами и услугами [Sheleпов 2016].

По подсчётам некоторых экспертов, на начало 2019 г. рост прибылей цифровых компаний в год составлял около 14% по сравнению с 0,2–3% роста в других секторах. Согласно тому же источнику, эффективная ставка, по которой уплачивают налог цифровые компании, составляет около 9,5% против 23,2% для традиционного бизнеса [Oki 2019].

Показательна ситуация в Европейском Союзе вокруг компании *Apple* в 2016–

⁵ Reiermann C., Schumann H. Steueroase Internet. Der Spiegel, 12.06.2000. URL: <https://www.spiegel.de/spiegel/print/d-16659103.html> (accessed: 17.03.2021).

⁶ Press-release. U.S. Senate. <https://www.hsgac.senate.gov/imo/media/doc/091912%20-%20PRESS%20RELEASE%20ON%20ON%20OFFSHORE%20PROFIT%20SHIFTING%20Hrg%20%209-125.pdf> (accessed: 17.03.2021).

⁷ Press-release. U.S. Senate. [https://www.hsgac.senate.gov/imo/media/doc/PRESS%20RELEASE%20ON%20OFFSHORE%20PROFIT%20SHIFTING%20HEARING%20\(APPLE\)%205-20-13.pdf](https://www.hsgac.senate.gov/imo/media/doc/PRESS%20RELEASE%20ON%20OFFSHORE%20PROFIT%20SHIFTING%20HEARING%20(APPLE)%205-20-13.pdf) (accessed: 17.03.2021).

⁸ Tax Avoidance – Google. Ninth Report of Session 2013-14. House of Commons Committee of Public Accounts. <https://publications.parliament.uk/pa/cm201314/cmselect/cmpubacc/112/112.pdf> (accessed: 15.09.2019).

2018 годах. Ирландия в течение нескольких десятилетий создавала высокотехнологичным компаниям из США возможности сокращать налоговые платежи. В среде налоговых консультантов этот налоговый режим назывался Double Irish [Blair-Stanek 2015]. После того как этот режим ОЭСР признала не соответствующим документам о размывании налоговой базы и выводе прибыли из-под налогообложения [OECD 2013], ирландская налоговая служба представила двум компаниям из группы *Apple* специальные разъяснения о перераспределении налоговой базы, позволившие им сократить налоговые платежи в бюджет ЕС. Толкование налогового законодательства налоговой службой Ирландии позволило компаниям группы *Apple*, зарегистрированным в Ирландии, платить налоги по эффективной ставке 1% в 2003 г. и 0,005% в 2014 г. (эффективная налоговая ставка в Ирландии составляет 14,69 %).

В 2016 г. Еврокомиссия вынесла решение о том, что налоговый режим Ирландии в отношении компании *Apple* не соответствует законодательству Европейского Союза⁹. Ирландия не выполняла постановление о необходимости внесения изменений более года — до тех пор, пока Европейская комиссия не подготовила в Европейский суд иск к Ирландии. В сентябре 2018 г. Ирландия взыскала с компании *Apple* 14,3 млрд евро недополученных ЕС доходов. Европейская комиссия пришла к выводу, что Ирландия предоставила компании *Apple* государственное содействие в виде так называемой «операционной помощи». Она предполагает, что организация получает перманентное финансирование от государства.

Решение Европейской комиссии было оспорено, когда в июле 2020 г. Европейский

суд вынес вердикт об отмене решения Комиссии, однако Брюссель объявил, что продолжит свою кампанию против агрессивного использования налогового законодательства компанией *Apple*¹⁰. Помимо прочего, приведённый пример показывает, что конкуренция за налоговые доходы существует как между странами центра и периферии технологического развития, так и между центрами технологического развития [Shokhin, Kudryashova 2019].

В попытке сохранить свои налоговые поступления и не дожидаясь решения проблемы на наднациональном уровне, европейские государства начали вводить специальные налоги на цифровые услуги. Такого рода сборы были введены в Венгрии (0 и 5,3%), Франции (3%), Италии (3%), Австрии (5%), аналогичные инициативы рассматриваются в Бельгии и Испании. На уровне ЕС с 2018 г. обсуждается директива о налогообложении отдельных цифровых услуг по единой для всех стран ЕС ставке 3% [Szczeranski 2020].

Таким образом, по всему миру ищут пути взыскивать налоги с технологических гигантов, операций в Интернете и зафиксировать налоговую базу. Современный жёсткий подход контрастирует с тем, который господствовал в начале развития цифровой экономики или электронной коммерции.

Выше упоминался *Акт о налоговых привилегиях для Интернета в США 1997 г.* Для иллюстрации подходов в Европейском Союзе сошлёмся на основные выводы одного из первых докладов Европейской комиссии, посвящённых применению налога на добавленную стоимость к операциям, связанным с Интернетом, который был опубликован 3 апреля 1998 года¹¹. В нём просматривался крайне осторожный подход и стремление не погубить новый вид

⁹ Press-release. European Commission. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_16_2923

¹⁰ Apple and Ireland win appeal against European Commission's €13 billion tax ruling. The Journal.ie. 15.07.2020. URL: <https://www.thejournal.ie/apple-tax-fine-gael-fianna-fail-government-eu-5149993-Jul2020/> (accessed: 17.03.2021).

¹¹ Interim Report on the Electronic Commerce for VAT and Customs, XX1/98/0359, published on 3 April 1998.

рынков и предпринимательства: говорилось об отказе от введения специальных налогов на операции, связанные с Интернетом; рекомендовалось максимально упростить процедуры по соблюдению налогового законодательства налогоплательщиками (субъектами), не принадлежащими ЕС в налоговых целях.

На международном уровне также преваляровал осторожный подход и поощрительные принципы к налогообложению интернет-технологий. В 1997 г. под эгидой ОЭСР состоялась конференция, посвящённая вопросам налогообложения интернет-коммерции. По её итогам был составлен список основных проблем. В 1998 г. Комитет по финансовым вопросам ОЭСР опубликовал доклад «О структуре и условиях налогообложения электронной коммерции» [OECD 1998]. В нём были зафиксированы весьма либеральные положения:

– следует сохранять нейтральность налогообложения, придерживаясь единого подхода к налогообложению как для электронной коммерции, так и для традиционных форм реализации товаров, работ и услуг; налогообложение должно быть простым, ясным и определённым: налогоплательщик должен знать, когда, где и как ему надлежит уплачивать налог;

– затраты на сбор налогов нужно оптимизировать;

– налогообложение должно быть справедливым и эффективным, при этом надо стремиться минимизировать возможности законно уходить от налогов;

– налогообложение должно быть готово к нововведениям в области техники и предпринимательстве, а значит – гибким и применимым к новому.

Спустя двадцать лет подход к развитию цифровой экономики сменился поиском жёстких фискальных мер. Постепенное перемещение хозяйственной активности в виртуальную сферу создаёт государствам серьёзные препятствия для осуществления налогового контроля и поддержания налоговой базы. Появляются сомнения у специалистов и налоговых ведомств в возмож-

ности найти эффективные решения для справедливого и нейтрального налогообложения цифровой экономики. США и ЕС предпринимают попытки удержать налоговую базу и увеличить доходную часть своих бюджетов, получая налоговые поступления от технологических гигантов, чтобы преуспеть в глобальной конкуренции.

* * *

Неотъемлемым качеством новых технологий является их стремительный рост и распространение. Авторы данной статьи полагают, что возникновение цифровой экономики – самое значительное изменение в экономическом укладе после промышленной революции. Тем не менее до настоящего времени в науке отсутствует консенсус по формулировке определения цифровой экономики. Одна из причин состоит в том, что цифровая экономика не обособлена и не может рассматриваться ни как подсистема, ни как одна из отраслей экономики.

В современных реалиях принципиально меняются взаимоотношения между хозяйствующими субъектами, прежде всего компаниями, с одной стороны, и государствами – с другой. Эта общая тенденция включает и перемену подходов в налогообложении, как в одном из важнейших аспектов взаимоотношений частных субъектов с государством.

В начале развития электронной коммерции, которая со временем переросла в более масштабное явление – цифровую экономику, государства приняли целую волну поощрительных мер для развития новых технологий и способов ведения бизнеса [Makeeva, Mikhaleva 2019; Shashkova, Verlainе, 2020]. Как минимум, государства придерживались консервативного подхода, стараясь хотя бы не создавать препятствий для развития новой индустрии.

Осторожный, взвешенный и оптимистичный подход нашёл отражение в документах отдельных государств, регионов и международных организаций конца XX века. Просматривалась тенденция к гибкости и адаптивности налоговых систем в услови-

ях цифровизации. Правительства склонялись к поиску простых и ясных способов регулирования. В документах ОЭСР со всей определённо указывалось, что новых специальных налогов не будет ни создаваться, ни вводиться; устоявшиеся принципы налогообложения и структуры налоговых систем рассматривались как адекватные и достаточные для применения к электронной коммерции и цифровым технологиям.

Технологические стартапы, пользовавшиеся широкими льготами и налоговыми преференциями, за несколько десятилетий стали многонациональными гигантами. Ко второму десятиетию XXI века в разных странах мира были подсчитаны налоговые потери, понесённые в результате использования такими гигантами агрессивных приёмов налоговой оптимизации. Учитывая их масштабы, от предоставления льгот и преференций государства, обратившись к политическим и юридическим механизмам, перешли к требованию возместить недополученные налоговые доходы. Теперь речь ведётся о жёстких мерах, которые были бы направлены на предотвращение уклонения от уплаты налогов с помощью цифровых технологий, о противодействии перераспределению налоговой базы, а также о введении специальных новых налогов, облагающих цифровую экономику, или специальных налогов, взимаемых с высокотехнологичных транснациональных компаний.

Не последнюю роль в ужесточении национальных подходов к налогообложению цифровой экономики сыграл рост глобального нового цифрового неравенства. Долгое время страны, завоевавшие преимущества технологических центров, активно использовали налоговое стимулирование технологических компаний и тем самым развивали налоговую конкуренцию. Стал складываться разрыв между технологическими центрами и технологической периферией мировой экономики с углублением разрыва в экономическом развитии государств, принадлежащих к этим полюсам. Страны технологической периферии теряли нало-

говые доходы, вступая в глобальную цифровую экономику.

Проблема усугубилась в связи с тем, что глобальная цифровая экономика, включая её финансовую составляющую, повлияла на общую эффективность национальных государств и проблему суверенитета в информационном и цифровом пространстве. Приведённые выше примеры свидетельствуют, что проблемы налогообложения цифровой экономики необходимо решать совместно с проблемами глобального технологического и информационного неравенства.

В результате поощрительного подхода государств технологического центра к новым технологиям постепенно выросло направление налоговой конкуренции государств по привлечению доходов технологических компаний и предоставлению возможностей по перераспределению их доходов таким образом, чтобы получить налоговые доходы от их прибылей. Налоговая конкуренция государств приобрела самые изощрённые формы. Новые технологии принесли не только положительный эффект, но и позволили транснациональным компаниям сократить абсолютные налоговые выплаты в глобальном масштабе.

Регуляторный маятник, качающийся от самого оптимистичного к крайнему пессимистичному подходу, вплоть до отчаянных протекционистских мер, должен со временем уравниваться. Панический настрой насыщенных революционной риторикой публикаций о перспективах налогообложения цифровой экономики, как мы ожидаем, смягчится и начнут поступать конструктивные предложения без излишней фискальной направленности: попыток найти любые основания для взыскания справедливой по мнению государств доли налоговых доходов.

Следует задуматься над тем, что жёсткие меры в налоговой сфере, если они будут приняты, станут подвергать дискриминации цифровые технологии, которые начали развиваться в период налогового пессимизма, по отношению к цифровым тех-

нологиям, которые развивались в период налогового оптимизма. Научно-технический прогресс может серьёзно проиграть из-за резкой смены общих подходов к налогообложению цифровой экономики. Налогообложение начинает вторгаться в само развитие цифровой экономики, создавая искусственный отбор для тех, кто

успел, и тех, кто не успел к распределению налоговых льгот и преференций. Государства технологической периферии снова потеряют, если присоединятся к налоговому пессимизму технологических центров. Разрыв между технологическими центрами и технологической периферией может углубиться.

Список литературы

- Сергеев Г.С.* Строительство цифровой экономики в России: геополитический аспект // Экономическое возрождение России. 2018. Т. 3 (57). С. 92–102.
- Юдина Т.М.* Осмысление цифровой экономики // Теоретическая экономика. 2016. № 3. С. 12–16.
- Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. OECD. 2013. URL: <http://www.oecd.org/ctp/bepsactionplan.pdf> (accessed: 15.03.2021).
- Blair-Stanek A.* Intellectual Property Law Solutions to Tax Avoidance // UCLA Law Review. 2015. No. 2. P. 4–72.
- Boccia F., Leonardi R.* The challenge of the digital economy: markets, taxation and appropriate economic models. Palgrave Macmillan, 2016. P. 148.
- Dharmapala D., Riedel N.* Earnings Shocks and Tax-Motivated Income-Shifting: Evidence from European Multinationals // Journal of Public Economic. 2013. No. 97. P. 96.
- Digital Economy Outlook. Paris: OECD Publishing, 2015. 280 p.
- Digital economy report 2019. Value creation and capture: implications for developing countries. UNCTAD, 2019. URL: https://unctad.org/system/files/official-document/der2019_en.pdf (accessed: 15.03.2021).
- E-commerce and development report. UNCTAD. UN. New York and Geneva, 2002. URL: https://unctad.org/en/Docs/ecdr2002p1_en.pdf (accessed: 01.03.2021).
- Electronic commerce: taxation framework conditions. Report of Committee on Fiscal Affairs. OECD, 1998. 7 p.
- Goldfarb A., Tucker C.* Digital economics // Journal of Economic Literature. 2019. Vol. 57. No. 1. P. 3–43.
- Measuring digital development. Facts and figures 2019. The International Telecommunication Union (ITU) UN. 2019. URL: https://www.itu.int/en/ITU-D/Statistics/Documents/facts/FactsFigures2019_r1.pdf (accessed: 15.03.2021).
- Kasatkin P.I., Avatkov V.A.* The soft power of migration—a hard task for the European union // Defense and Security Analysis. 2014. Vol. 30. No. 4. P. 311–322.
- Kenney M., Zysman J.* The platform economy: restructuring the space of capitalist accumulation // Cambridge Journal of Regions, Economy and Society. 2020. Vol. 13. No. 1. P. 55–76.
- Kysar R.* Tax Law and the Eroding Budget Process // Law and Contemporary Problems. 2018. Vol. 81. No. 2. P. 61–98.
- Kupchishina E.V.* Digital Economy as Neo-Economy Phenomenon: Evolution of Concepts // Gosudarstvennoye upravlenie. Electronnyi Vestnik. 2018. No. 68. P. 426–444.
- Makeeva E., Mikhaleva I.* Taxation regulation of the BRICs' innovative Companies. // BRICS Law Journal. 2019. Vol. 6. No. 1. P. 41–62.
- Shashkova A., Verlaine M.* Change of tax policy model as a base for innovation development while transferring from the pre-industrial to the industrial society // Post-industrial Society / ed. by J. Kovalchik. Cham: Palgrave Macmillan. 2020. P. 137–147. DOI: 10.1007/978-3-030-59739_9_12.
- Shokhin S., Kudryashova E.* Macroeconomic Coordination in the Eurasian Economic Union: Strategic Aspects // Russian Law Journal. 2019. Vol. 7. No. 3. P. 38–52.
- Oki N.* The Digital Economy and Our Vanishing Tax Base. 2019. URL <https://www.tkfd.or.jp/en/research/detail.php?id=666> (accessed: 01.09.2019).
- Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy. Brussels: European Union, 2014. 78 p.
- Queralt D.* Protection Not for Sale, But for Tax Compliance // International Studies Quarterly. 2017. Vol. 61. No. 3. P. 631–641.
- Schiller D.* Digital Capitalism: Networking the Global Market System. Cambridge, Mass.: MIT Press, 1999. 294 p.

- Sheleпов A.* BEPS Action Plan: Global Tax Cooperation // *International Organizations Research Journal*. 2016. Vol. 11. No. 4. P. 36–59.
- Szczepanski M.* Digital taxation. State of play and way forward. European Parliament. 2020. URL: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2020/649340/EPRS_BRI\(2020\)649340_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2020/649340/EPRS_BRI(2020)649340_EN.pdf) (accessed: 20.10.2020).
- Tax and the digital economy: challenges and proposals for reform / ed. by W.C. Haslehner, G.W. Kofler, K. Pantazatou. Kluwer Law International, 2019. 583 p.
- Taxation and electronic commerce. Progress report, prepared by Secretariat OECD. OECD, 1999. 236 p.
- Tax challenges arising from digitalization – interim report 2018: inclusive framework on BEPS. Paris. OECD, 2018. 243 p.
- Terzi A.* Global Trends in Brain Drain and Likely Scenario in the Coming Years // *The Handbook of Global Science, Technology, and Innovation* / ed. by D. Archibugi, A. Filippetti. John Wiley & Sons, 2015. P. 407–417.
- The Oxford Handbook of the Digital Economy* / ed. by M. Peitz, J. Waldfoegel. Oxford University Press, 2012. 624 p.
- Valente P.* Digital Revolution. Tax Revolution? // *Bulletin for International Taxation*. 2018. Vol. 72. No. 4a. P. 9–13.
- Weidemaier C.* A (very thin) market for sovereign control // *Duke Law Journal*. 2017. Vol. 66. P. 67–77.
- World investments report. UNCTAD. 2017. URL: https://unctad.org/system/files/official-document/wir2017_en.pdf (accessed 20.10.2020).

TAXING DIGITAL ECONOMY

THE END OF OPTIMISM

SERGEY SHOKHIN

MGIMO University, Moscow 119454, Russia

EKATERINA KUDRYASHOVA

Institute of legislation and comparative law, Moscow, 117218, Russia

ANNA SHASHKOVA

MGIMO University, Moscow 119454, Russia

Abstract

The rapidly developing digital economy seriously affects the tax systems of different countries. At the end of XX century there was an optimistic approach to the taxation of digital economy. It was considered that there is no need for the new taxes, new tax regimes and the traditional concepts of international taxation were expected to sustain the new challenges. It was also considered that even with implementation of new technologies tax rules should keep on being clear and simple with high level of certainty, so that taxpayers could anticipate the tax consequences in advance. The digital economy was supported and exempt from taxation. Nowadays the possibility of imposing the new special taxes on digital economy is considered and some countries already introduced those taxes. The pessimism in respect of digital economy is now prevailing in the tax systems. However, the tightening trend in the tax regimes may entail the discrimination of the new technologies against those, which were developed before and already entered into the markets. The controversies between the technological center and periphery play certain role here. For the countries of technology periphery to join the tightening trend means to curb development of their domestic high-tech industry as discrimination in taxation of foreign countries is still considered unacceptable. It is obvious that the regulatory pendulum: from the most optimistic to the extreme pessimistic approach, until the desperate protectionist measures, should be balanced with the time. The panic in the publications

about the prospective of the digital economy taxation shall subside and turn to the constructive suggestions without unnecessary fiscal focus.

Keywords:

international taxation; digital economy; tax incentives; Internet commerce; technological divide; USA; EU.

References

- Blair-Stanek A. (2015) Intellectual Property Law Solutions to Tax Avoidance. *UCLA Law Review*. 2015. No. 2. P. 4–72.
- Boccia F., Leonardi R. (2016) *The challenge of the digital economy: markets, taxation and appropriate economic models*. Palgrave Macmillan. 148 p.
- BCG. (2012). *The Connected World. The Internet Economy in the G-20. The \$ 4.2 Trillion Growth Opportunity*. Report. The Boston Consulting Group. 53 p.
- Dharmapala D., Riedel N. (2013). Earnings Shocks and Tax-Motivated Income-Shifting: Evidence from European Multinationals. *Journal of Public Economic*. 2013. No. 97. P. 96.
- Kenney M., Zysman J. (2020). The platform economy: restructuring the space of capitalist accumulation. *Cambridge Journal of Regions, Economy and Society*. Vol. 13. No. 1. P. 55–76.
- EU (2014). *Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy*. Brussels: European Union. 78 p.
- Goldfarb A., Tucker C. (2019). Digital economics. *Journal of Economic Literature*. Vol. 57. No. 1. P. 3–43.
- Haslechner W.C., Kofler G.W., Pantazatou K. (eds) (2019). *Tax and the digital economy: challenges and proposals for reform*. Kluwer Law International. 583 p.
- ITU (2019) Measuring digital development. Facts and figures 2019. The International Telecommunication Union (ITU) UN. URL: https://www.itu.int/en/ITU-D/Statistics/Documents/facts/FactsFigures2019_r1.pdf (accessed: 15.03.2021).
- Kasatkin, P.I., Avatkov, V.A. (2014). The soft power of migration-a hard task for the European union. *Defense and Security Analysis*. Vol. 30. No. 4. P. 311–322.
- Kysar R. (2018). Tax Law and the Eroding Budget Process. *Law and Contemporary Problems*. Vol. 81. No. 2. P. 61–98.
- Kupchishina E.V. (2018). Digital Economy as Neo-Economy Phenomenon: Evolution of Concepts. *Gosudarstvennoye upravlenie. Elektronnyi Vestnik*. No. 68. P. 426–444.
- Makeeva E., Mikhaleva I. (2019). Taxation regulation of the BRiCs' innovative Companies. *BRICS Law Journal*. Vol. 6. No. 1. P. 41–62.
- Shashkova A., Verlaine M. (2020) "Change of tax policy model as a base for innovation development while transferring from the pre-industrial to the industrial society", In Kovalchik J. (ed) *Post-industrial Society*. P. 137–147. Palgrave Macmillan. Cham. DOI 10.1007/978-3-030-59739_9_12.
- Shokhin S., Kudryashova E. (2019). Macroeconomic Coordination in the Eurasian Economic Union: Strategic Aspects. *Russian Law Journal*. Vol. 7. No. 3. P. 38–52.
- OECD (1998). *Electronic commerce: taxation framework conditions*. Report of Committee on Fiscal Affairs. 7 p.
- OECD (1999). *Taxation and electronic commerce*. Progress report, prepared by Secretariat OECD. 236 p.
- OECD (2013). Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. URL: <http://www.oecd.org/ctp/bepsactionplan.pdf> (accessed: 15.03.2021).
- OECD (2015). *Digital Economy Outlook*. OECD Publishing. Paris. 280 p.
- OECD (2018). *Tax challenges arising from digitalization – interim report 2018: inclusive framework on BEPS*. Paris. 243 p.
- Oki N. (2019). *The Digital Economy and Our Vanishing Tax Base*. URL <https://www.tkfd.or.jp/en/research/detail.php?id=666> (accessed 01.09.2019).
- Peitz M., Waldfogel J. (eds) (2012). *The Oxford Handbook of the Digital Economy*. Oxford University Press. 624 p.
- Queralto D. (2017). Protection Not for Sale, But for Tax Compliance. *International Studies Quarterly*. Vol. 61. Issue 3. P. 631–641.
- Schiller D. (1999). *Digital Capitalism: Networking the Global Market System*. Cambridge, Mass.: MIT Press. 294 p.
- Sergeev G.S. (2018) Stroitelstvo tsifrovoy ekonomiki v Rossii: geopoliticheskiy aspekt. *Economicheskoye vrozozhdenie Rossii*. Vol. 3 (57). P. 92–102.

- Shelepov A. (2016) BEPS Action Plan: Global Tax Cooperation. *International Organizations Research Journal*. Vol. 11. No. 4. P. 36–59.
- Szczepanski M. (2020) *Digital taxation. State of play and way forward*. European Parliament. URL: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2020/649340/EPRS_BRI\(2020\)649340_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2020/649340/EPRS_BRI(2020)649340_EN.pdf) (accessed: 20.10.2020).
- Terzi A. (2015) Global Trends in Brain Drain and Likely Scenario in the Coming Years. In Archibugi D., Filippetti A. (eds.) *The Handbook of Global Science, Technology, and Innovation*. John Wiley & Sons. P. 407–417.
- UNCTAD (2002). *E-commerce and development report*. UNCTAD. UN. New York and Geneva 2002. URL: https://unctad.org/en/Docs/ecdr2002p1_en.pdf (accessed: 01.03.2021).
- UNCTAD (2017). *World investments report*. URL: https://unctad.org/system/files/official-document/wir2017_en.pdf (accessed: 20.10.2020).
- UNCTAD (2019). *Digital economy report 2019. Value creation and capture: implications for developing countries*. URL: https://unctad.org/system/files/official-document/der2019_en.pdf (accessed: 15.03.2021).
- Valente P. (2018) Digital Revolution. Tax Revolution? *Bulletin for International Taxation*. Vol. 72. No. 4a. P. 9–13.
- Weidemaier C. (2017). A (very thin) market for sovereign control. *Duke Law Journal*. Vol. 66. P. 67–77.
- Yudina T.M. (2016). Osmyslenie tsifrovoi ekonomiki. *Teoreticheskaya ekonomika*. No. 3. P. 12–16.