

ОСОБЕННОСТИ КОНТРОЛЯ ЗА НАЛОГООБЛОЖЕНИЕМ В УСЛОВИЯХ РАЗВИТИЯ ЦИФРОВОЙ ЭКОНОМИКИ¹

А.Ю. Пекарская*

Изучены основные модели цифровой экономики. Дана оценка ее функционирования и развития в Республике Беларусь. Исследованы Мероприятия Организации экономического сотрудничества и развития по противодействию размыванию налогооблагаемой базы и выводу прибыли из-под налогообложения и соответствие им белорусского налогового законодательства в области регулирования сектора информационно-коммуникационных технологий. Сделан вывод, что с учетом его интенсивного функционирования в Республике Беларусь требуется дальнейшее развитие налогового контроля в части введения специальных положений.

Ключевые слова: цифровая экономика, Республика Беларусь, налогообложение, электронная коммерция.

JEL-классификация: H25, H26.

Материал поступил 27.11.2017 г.

В настоящее время информационно-коммуникационные технологии (ИКТ) интенсивно развиваются, проникая во все сферы жизни человека, в деятельность компаний и государства. При этом развитие бизнеса характеризуется полной интеграцией цифровых технологий в бизнес-процессы, то есть его дигитализацией, что позволяет говорить о развитии цифровой экономики.

Сама по себе она не создает проблемы размывания налоговой базы и вывода прибыли из-под налогообложения (BEPS), однако способствует ее обострению (Hadzieva, 2016). Возрастающее число финансовых расследований в отношении таких цифровых гигантов, как Google, Amazon, Apple, Facebook, свидетельствует о том, что ИКТ-сектор самым непосредственным образом вовлечен в агрессивное налоговое планирование, что дает возможность крупнейшим компаниям мира сводить суммы налоговых платежей практически к нулю.

Цифровая продукция не имеет материальной формы и обладает высокой сте-

пенью мобильности, физического присутствия компаний на рынке в цифровом секторе не требуется, а новые бизнес-модели (подписка, предоставление доступа, реклама) и новые технологии (робототехника, 3D-принтинг) не ограничены рамками национальных законодательств, в связи с чем компании, их применяющие, могут с легкостью избегать налоговых обязательств, направляя свои роялти-платежи в офшорные юрисдикции.

Налогообложение электронной коммерции проблематично ввиду ее анонимности, сложности определения суммы налоговых обязательств, отсутствия «бумажного следа», наличия налоговых обязательств в нескольких государствах одновременно, недостаточной технической оснащенности налоговых администраций для идентификации компаний и взимания НДС.

Использование патентных боксов, постоянных представительств, правил трансфертного ценообразования, тонкой капитализации, преференциальных налоговых режимов, искусственных соглашений – это

¹ Работа выполнена при финансовой поддержке Белорусского республиканского фонда фундаментальных исследований в рамках выполнения научного проекта «Наука М-2017»: «Модернизация системы налогообложения субъектов малого предпринимательства в Республике Беларусь» (Г17М-080).

* Пекарская Анастасия Юрьевна (anastasiya_pekarskaya@mail.ru), кандидат экономических наук, доцент кафедры налогов и налогообложения Белорусского государственного экономического университета (г. Минск, Беларусь).

инструмент, повсеместно применяемый многонациональными компаниями для уклонения от уплаты налогов в цифровом секторе.

В условиях динамичной рыночной экономики государство должно своевременно обнаруживать негативные отклонения в экономических и институциональных процессах и осуществлять их коррекцию, в том числе и посредством мер налоговой политики (Киреева, Лукьянова, 2015).

С учетом активного развития информационно-коммуникационных технологий в Республике Беларусь, присутствия большого количества иностранных IT-компаний проблемы налогообложения цифровой экономики для нашей страны становятся все более актуальными и требуют реформирования законодательства в соответствии с данными тенденциями.

Цифровая экономика: основные определения

В настоящее время в литературе отсутствует общепринятое определение цифровой экономики. Например, Р. Мещеряков выделяет два подхода. Первый – «классический», в соответствии с которым цифровая экономика – это экономика, основанная на цифровых технологиях (в данном случае речь идет исключительно об электронных товарах и услугах: телемедицине, дистанционном обучении, продажах медиаконтента – кино, ТВ, книги и пр.). Второй подход – расширенный: цифровая экономика – это экономическое производство с использованием цифровых технологий².

А. Энговатова полагает, что цифровая экономика – это экономика, основанная на новых методах генерирования, обработки, хранения, передачи данных, а также цифровых компьютерных технологиях³.

Т. Мезенбург выделяет три основных компонента концепции цифровой экономики:

1) поддерживающая инфраструктура (аппаратное и программное обеспечение, телекоммуникации, сети и др.);

2) электронный бизнес (ведение хозяйственной деятельности и любых других бизнес-процессов через компьютерные сети);

3) электронная коммерция (дистрибуция товаров через интернет)⁴.

Согласно докладу ОЭСР, цифровая экономика является результатом трансформационных процессов, обусловленных развитием информационно-коммуникационных технологий, обеспечившим проникновение инноваций во все секторы экономики (розничная торговля, логистика, финансовые услуги, производство, образование, здравоохранение, медиа-индустрия).

К бизнес-моделям, формирующим цифровую экономику, можно отнести электронную коммерцию (включая модели business-to-business, business-to-consumer, consumer-to-consumer); app stores (интернет-магазины приложений); онлайн-рекламу; облачные технологии (включая infrastructure-as-a-service, platform-as-a-service, software-as-a-service, content-s-a-service, data-as-a-service); платежные сервисы; высокочастотную торговлю; совместные сетевые платформы.

Цифровая экономика обладает следующими чертами:

- мобильность нематериальных активов. Зачастую исключительные права на объекты интеллектуальной собственности, являющиеся нематериальными активами, отделены от деятельности, которая привела к их созданию. Их передача компаниям, расположенным в низконалоговых юрисдикциях, в рамках одной группы компаний может приводить к эффективному снижению размера налогооблагаемой базы (Денисюк, 2017. С. 82);

- мобильность пользователей и клиентов, в результате чего становится трудно определить место совершения сделки;

- мобильность бизнес-функций, то есть компании свободны при создании разветвленной корпоративной структуры, могут с легкостью распределять различные части своей операционной деятельности между юрисдикциями, предоставляющими наиболее выгодные условия для осуществления разных видов деятельности;

² Цифровая экономика: как специалисты понимают этот термин. РИА-Новости. 2017. URL: http://www.ng.ru/economics/2017-06-06/100_digitak060617.html

³ URL: <https://www.newsru.com/russia>

⁴ URL: <https://www.ictsd.org/bridges-news>

- использование big data и персональных данных. Это предполагает применение цифрового продукта или услуги (например, программное обеспечение, интерактивный маркетинг), которые для улучшения их качества продавцом требуют предоставления пользователем личных данных, имеющих коммерческую ценность;

- наличие сетевых эффектов, означающих, что действия пользователей могут влиять на их собственные доходы (например, от числа просмотров видео на YouTube может зависеть доход его автора).

Согласно отчету ОЭСР, с начала мирового финансового кризиса добавленная стоимость, созданная в секторе ИКТ, а также созданная добавленная стоимость в целом оставались практически неизменными⁵.

В то же время в секторах наблюдались изменения под влиянием различных факторов. В период с 2008 по 2015 год добавленная стоимость в области телекоммуникаций и компьютерной и электронной промышленности снизилась на 10% и 7% соответственно в результате возросшего использования продукции, производимой странами – партнерами ОЭСР. Увеличение спроса на устройства и услуги в некоторой

степени повлекло снижение цен в результате усиления локальной и глобальной конкуренции. Кроме того, снижение добавленной стоимости в сфере телекоммуникаций произошло, отчасти, по причине широкого применения услуг по разработке программного обеспечения. Таким образом, добавленная стоимость в сфере ИТ-услуг увеличилась на 16%, в области разработки программного обеспечения – на 12%⁶.

В 2015 г. в секторе ИКТ производилось 5,4% ВВП стран – членов ОЭСР (рис. 1). Следует отметить значительную дифференциацию данного показателя по странам: от более 10% в Корее до менее 3% в Исландии и Мексике.

В большинстве стран ОЭСР добавленная стоимость сконцентрирована преимущественно в сфере ИКТ-услуг и составляет порядка 3/4 добавленной стоимости, созданной в ИКТ (4% общей добавленной стоимости), отражая более широкую тенденцию специализации на оказании услуг, а не на производстве. Для большинства стран в рамках ИКТ-услуг наиболее характерны ИТ и другие информационные услуги. Исключением являются Люксембург, Греция и Мексика, где основу создаваемой добавленной стоимости составляют телекоммуникации.

⁵ OECD. 2017. OECD Digital Economy Outlook 2017. Paris: OECD Publishing. URL: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264276284-en>

⁶ Там же.

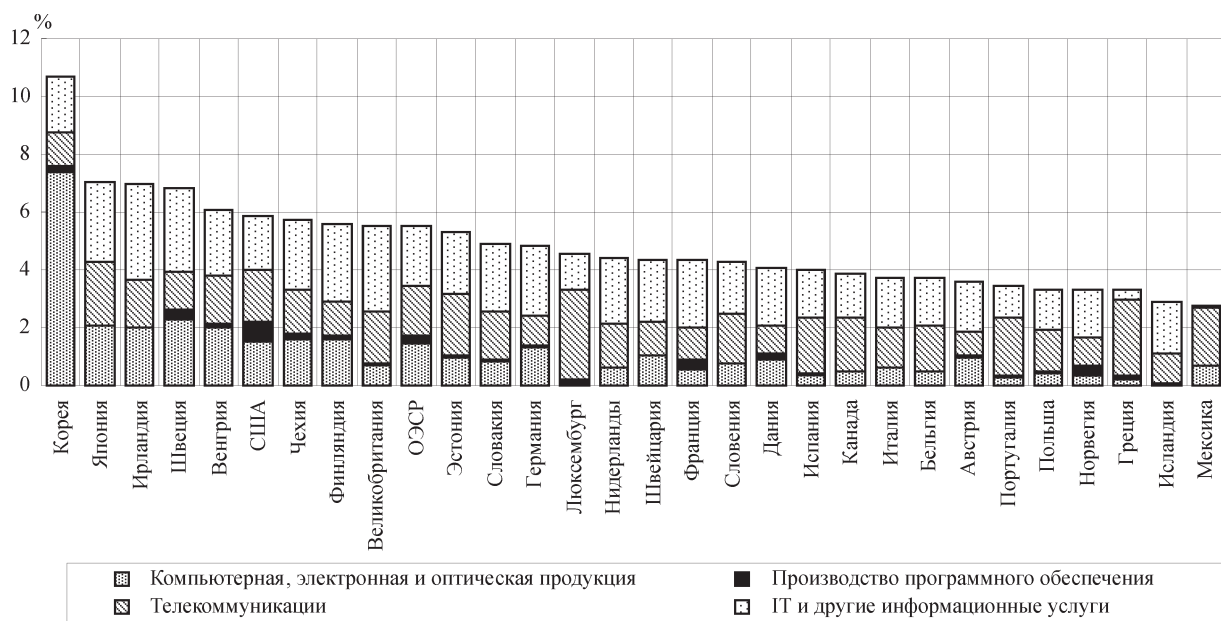


Рис. 1. Производство добавленной стоимости в секторе ИКТ и его подсекторах в странах ОЭСР, % ВВП
 Источник. URL: <http://www.oecd.org/sti/ieconomy/oecdkeyictindicators.htm>

В период с 2008 по 2015 год занятость в секторе ИКТ демонстрировала стабильный рост и увеличивалась со скоростью, превышающей темпы роста занятости в целом по экономике. Прежде всего это обусловлено увеличением числа занятых в отдельных подсекторах, таких как ИТ и другие информационные услуги, а также производство программного обеспечения. С другой стороны, телекоммуникации и производство ИКТ так и не восстановились после финансового кризиса и продолжают демонстрировать сокращение числа занятых.

В 2015 г. сектор ИКТ в странах ОЭСР насчитывал порядка 3% занятых (рис. 2). Причем доля занятых в данной сфере в Финляндии, Швеции и Люксембурге превышает 5%. Самые низкие показатели зафиксированы в Греции и Турции (менее 2% общего числа занятых). Производство программного обеспечения, телекоммуникации, ИТ и другие информационные услуги суммарно предоставляют рабочие места для 80% занятых в ИКТ-секторе⁷.

⁵ OECD. 2017. OECD Digital Economy Outlook 2017. Paris: OECD Publishing. URL: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264276284-en>

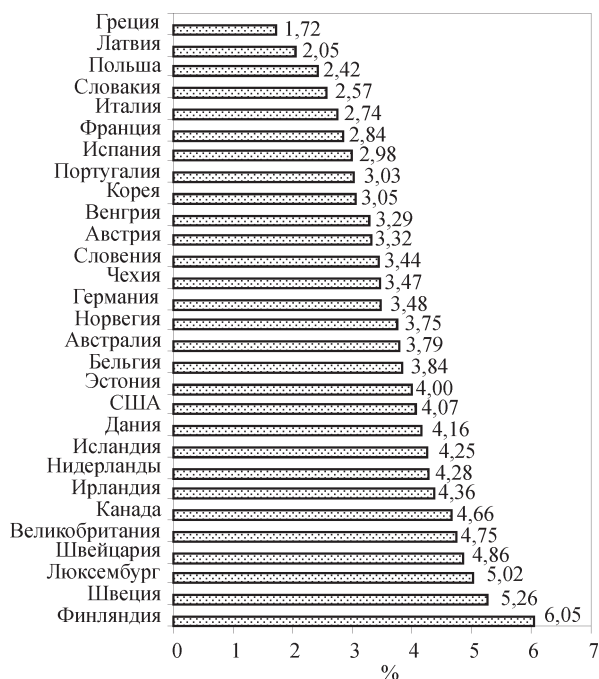


Рис. 2. Доля занятых в секторе ИКТ в общем числе занятых в экономиках стран ОЭСР, %

Источник. URL: <http://www.oecd.org/sti/ieconomy/oecdkeyictindicators.htm>

В 2010–2016 гг. объем экспорта ИКТ-услуг возрос на 40%, что ниже прироста мировой торговли ИКТ-услугами, но выше увеличения общего объема торговли услугами в целом. В частности, в 2016 г. мировой экспорт ИКТ-услуг возрос на 5% (до 493 млрд долл. США), в результате чего доля мирового экспорта ИКТ-услуг в общем объеме торговли услугами увеличилась на 2 п.п., достигнув в 2016 г. 10%.

Согласно докладу ОЭСР сфера ИКТ является двигателем инновационной деятельности. В большинстве стран ОЭСР именно для сферы ИКТ характерна наибольшая доля затрат на исследования и разработки. В среднем она составляет 24% от общей суммы затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки (R&D), или 0,4% от ВВП⁸. Среди лидеров следует отметить Китайский Тайбэй (1,77%), Корею (1,73%), Израиль (1,61%) и Финляндию (1,04%).

Применение BEPS Action 1 странами ОЭСР в условиях глобальных вызовов

Ввиду перечисленных специфических черт цифровой экономики в настоящее время налоговые администрации различных стран столкнулись с глобальными вызовами, обусловленными возможностью компаний иметь существенное цифровое коммерческое присутствие без высокой налоговой нагрузки (табл. 1).

В 2013 г. ОЭСР опубликовала первый отчет по проблемам BEPS (Addressing Base Erosion and Profit Shifting, 2013), а позднее и глобальный план действий по их преодолению (Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 2013). Последний включает 15 направлений, в рамках которых проводятся мероприятия по борьбе с размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения.

Мероприятие 1 «Урегулирование вопросов налогообложения цифровой экономики» направлено на разрешение проблем применения правил международного налогообложения в условиях «цифрового» присутствия без налогооблагаемого присут-

⁸ OECD. 2013. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. OECD Publishing. URL: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>

**Глобальные проблемы в области налогообложения, возникающие
в результате развития цифровой экономики**

| Причины | Проблемы |
|--|---|
| сегодня | |
| Персональные девайсы (компьютер, планшет, мобильный телефон) | Сложность определения места потребления услуги |
| Телекоммуникационные сети | Количество и скорость заключения сделок |
| Программное обеспечение, базирующееся на интерфейсе | Сложность определения субъекта потребления |
| Производство контента | Производство контента частными лицами стирает грань между С2С и В2С |
| Облачные технологии | Проблемы разграничения налоговых юрисдикций |
| в перспективе | |
| Интернет вещей | Правовой статус М2М (Machine-to-Machine) транзакций |
| Виртуальные валюты | Использование в налогооблагаемых сделках |
| Роботизация бизнес-процессов | Уменьшение стадий производственных процессов и перепродаж, что актуально для взимания НДС |
| 3D-принтеры | Налогообложение импортным НДС |
| Краудфандинг | Эффективность налогового контроля при уменьшении количества налогооблагаемых операций и увеличении количества проверяемых субъектов |

Источник. URL: <http://docplayer.ru/47557865-Cifrovaya-ekonomika-vyzovy-nalogovoy-sisteme-i-zakonodatelnyy-otvet-grachev-andrey-15-dekabrya-2016-g.html>

ствия, в частности, обеспечение сбора косвенных налогов в отношении цифровых продуктов и оказания услуг⁹.

В окончательном отчете BEPS о Мероприятии 1, опубликованном в 2015 г., указано, что цифровую экономику нельзя рассматривать в качестве отдельного сегмента экономики, поскольку вся экономика переводится на использование цифровых технологий. В связи с этим обозначено, что разработка специальных правил исключительно для цифровой экономики не представляется возможной¹⁰. Фактически это означает, что создания специальных режимов налогообложения вовсе не требуется. Однако в уже существующие правила следует внести изменения, которые будут препятствовать размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения.

В результате проведенных обсуждений и дальнейших разработок Действия BEPS предполагают реализацию следующих ме-

роприятий в рамках регулирования прямого налогообложения:

- предотвращение злоупотребления льготами, предоставляемыми соглашениями об избежании двойного налогообложения (установление минимальных стандартов для оценки соглашений субъектов на предмет того, ведет ли их заключение к неправомерному использованию льгот; предотвращение создания и использования компаний с двойным резидентством исключительно в целях получения льгот по соглашениям об избежании двойного налогообложения путем включения в соглашения об избежании двойного налогообложения положений, в соответствии с которыми устанавливаются более жесткие требования к лицам, которые могут получить налоговые льготы);

- предотвращение искусственного избежания статуса постоянного представительства (расширено понятие «постоянного представительства», которое возникает, когда отдел продаж взаимозависимого лица компании или онлайн-поставщик продукции (рекламных услуг) играет ключевую роль в заключении компанией контрактов покупателями, при этом формально их не заключая. В целях противодействия зло-

⁹ OECD. 2013. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. OECD Publishing. URL: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>

¹⁰ OECD. 2015. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1-2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. URL: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>

употреблению применением исключений из понятия постоянного представительства планируется также дополнить ст. 5 Модельной конвенции ОЭСР новым правилом против фрагментации деятельности иностранной компании. Так, иностранная компания не сможет уклониться от признания ее деятельности деятельностью через постоянное представительство путем фрагментации своего бизнеса, то есть разделения его на более мелкие составляющие, которые сами по себе не приводят к возникновению постоянного представительства) (Requena, Gonzalez, 2017);

- устранение эффектов гибридных трансграничных схем (то есть схем, использующих различия в налогообложении инструментов, лиц, сделок купли-продажи между двумя или более странами) для достижения двойного не-налогообложения (double non-taxation) или уплаты налога с отсрочкой. Последствия их использования могут быть устранены путем установления новых правил Модельной конвенции, а также национальным законодательством стран – участников ОЭСР (например, в виде установления запрета на осуществление вычетов одного и того же расхода в нескольких юрисдикциях или применения налоговых вычетов в одной юрисдикции без соответствующего налогообложения доходов в другой);

- ограничение размывания налогооблагаемой базы путем применения процентных вычетов и других аналогичных платежей (компании, занятые в цифровой экономике, часто участвуют в финансировании венчурных предприятий, приобретают стартапы и другие активы путем использования долевых инструментов в рамках группы компаний. Например, компания, зарегистрированная в низконалоговой юрисдикции, выдает займы компании с более высоким уровнем налогообложения. Процентные вычеты, возникающие у должника и уменьшающие его налогооблагаемую базу, будут рассматриваться в качестве BEPS. Одним из возможных направлений борьбы с этим является установление фиксированного порога, который разграничивал бы сумму чистых процентных вычетов компании должника и выра-

жался бы в проценте от полученной ею EBITDA. Согласно рекомендациям ОЭСР, размер такого порога должен составлять порядка 10–30%);

- эффективное противодействие недобросовестным налоговым практикам (злоупотребление так называемыми патентными боксами, т. е. специальными преференциальными налоговыми режимами для доходов от объектов интеллектуальной собственности. Они могут недобросовестно использоваться компаниями в тех юрисдикциях, в которых у них отсутствуют затраты на научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки или какая-либо деятельность, направленная на создание и / или использование объекта интеллектуальной собственности. Для борьбы с такими практиками был введен подход об обязательном наличии связи между издержками и возникающим доходом от использования объекта интеллектуальной собственности (nexus approach). Предложена также модифицированная версия данного подхода (modified nexus approach), в соответствии с которой общая сумма затрат на R&D, учитываемых для целей получения налоговых льгот компанией, может быть увеличена максимум на 30% за счет расходов на приобретение готового продукта или аутсорсинга работников);

- обеспечение соответствия финансового результата создаваемой стоимости при применении правил трансфертного ценообразования. В этих целях установлены отдельные подходы к определению принципа вытянутой руки для передачи и использования материальных активов, а также четко определено понятие «нематериальный актив» для применения правил трансфертного ценообразования.

В отношении косвенного налогообложения рекомендовано следующее: если речь идет об уплате НДС продавцом по месту нахождения покупателя, предполагается ввести единую упрощенную систему регистрации продавца для целей НДС в государстве покупателя, например, для поставок товаров и услуг. Это позволит снизить стоимость издержек продавца на административные расходы и увеличить количество таких регистраций и как результат – сумму уплаченного в бюджет НДС.

Последующая работа, связанная с Мероприятием 1, будет проводиться с учетом мнений заинтересованных сторон в соответствии с правами и обязанностями, которые ОЭСР разработает в контексте подготовки всеобъемлющего процесса мониторинга следующего этапа после реализации проекта BEPS.

Дигитализация экономики Республики Беларусь

Беларусь активно вовлечена в процессы развития мировой цифровой экономики, о чем свидетельствует интенсивное развитие интернет-среды в стране (рис. 3).

Ежегодно возрастает количество абонентов сотовой связи, а также пользователей интернета – как с использованием стационарного широкополосного доступа, так и с применением сотовой подвижной электросвязи.

Объем реализации в сфере электронной торговли за 2016 г. составил 380 млн долл. США, а его доля в общем розничном товарообороте Республики Беларусь достигла 2%¹¹.

¹¹ URL: <https://www.slideshare.net/Marketingby/onlineoffline-retail-in-belarus-2017>



Рис. 3. Факторы развития информационного общества Республики Беларусь в 2011–2016 гг.

Источник. Информационное общество в Республике Беларусь: стат. сборник. 2017. Минск: Национальный статистический комитет Республики Беларусь.

При этом количество зарегистрированных интернет-магазинов превысило 12 тыс., увеличившись за последние 5 лет в 6,2 раза.

Расходы белорусских пользователей на покупки в интернете увеличились в 2016 г. более чем на 25% по сравнению с предыдущим годом, а число платежей – на 10%. Наиболее популярными в Беларуси категориями платежей стали онлайн-игры, заказы в интернет-магазинах, сотовая связь, платные опции в социальных сетях, телефония и интернет¹².

В результате активного развития информационно-коммуникационных технологий Республика Беларусь в рейтинге «Индекс развития ИКТ 2016» среди 175 стран поднялась в 2008 г. с 58-го места на 31-е, став лидером среди стран СНГ.

Согласно отчету ООН «Электронное правительство. Обзор 2016: Электронное правительство как поддержка устойчивого развития» Беларусь заняла 49-е место, поднявшись на 15 позиций относительно уровня 2010 г.

В поддержку дигитализации в Республике Беларусь принята Государственная программа развития цифровой экономики и информационного общества на 2016–2020 годы, включающая три направления: информационно-коммуникационная инфраструктура (11 мероприятий); инфраструктура информатизации (8 мероприятий); цифровая трансформация (42 мероприятия)¹³.

Декрет № 8 от 21 декабря 2017 г. «О развитии цифровой экономики» предполагает легализацию криптовалют, упрощение документооборота, послабления в сфере валютного контроля, продление действия льгот для резидентов Парка высоких технологий и др.¹⁴ Это позволит повысить конкурентоспособность Республики Беларусь на международных рынках и привлечь иностранные инвестиции, необходимые для развития экономики страны.

Важным двигателем цифровой экономики выступает развитие IT-сферы, предо-

¹² URL: <https://mogilevnews.by/news/news1499.html>

¹³ Информация о ходе выполнения Государственной программы развития цифровой экономики и информационного общества на 2016–2020 годы в 2016 г.

¹⁴ URL: http://president.gov.by/ru/official_documents_ru/view/dekret-8-ot-21-dekabrja-2017-g-17716

ставляющей инструменты для появления и функционирования новых бизнес-моделей.

К концу 2016 г. в Республике Беларусь функционировало 3962 организации сектора ИКТ, что на 574 меньше по сравнению с 2015 г., но составляет 3,4% от общего количества коммерческих организаций, зарегистрированных в Республике Беларусь (рис. 4). При этом отношение номинальной начисленной среднемесячной заработной платы работников организаций сектора ИКТ к среднереспубликанскому уровню заработной платы достигло 278,2% (еще в 2011–2013 гг. этот показатель составлял около 150%).

Данные компании обеспечивали рабочими местами 3,2% занятых в коммерческих организациях страны, причем до 2016 г. данный показатель возрастал. Доля валовой добавленной стоимости сектора ИКТ в ВВП Республики Беларусь к концу 2016 г. составила 4,5%, что ниже, чем в странах ОЭСР. Однако в случае сохранения темпов прироста данного показателя у нашей страны есть шансы обогнать многие развитые страны.

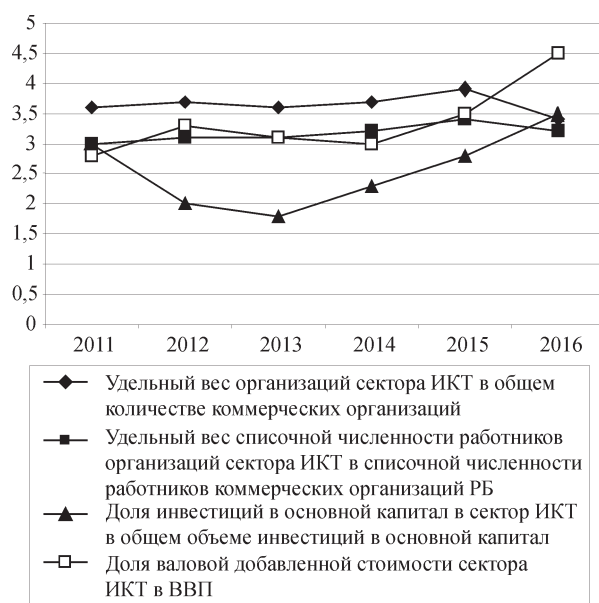


Рис. 4. Основные показатели развития организаций сектора ИКТ в Республике Беларусь в 2011–2016 гг., %

Источник. Построено по данным: Информационное общество в Республике Беларусь: стат. сборник. 2017. Минск: Национальный статистический комитет Республики Беларусь.

Кроме того, следует отметить активную роль организаций сектора ИКТ в инвестиционной и инновационной деятельности страны. Так, доля их инвестиций в основной капитал в общем объеме таких инвестиций достигла 3,5% (еще в 2013 г. – 1,8%), а вклад в финансирование расходов на научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки достиг 1,53% (это гораздо ниже среднего показателя стран ОЭСР). При этом удельный вес затрат на R&D в общем объеме затрат сектора ИКТ остается довольно низким – 0,5%.

Следует отметить, что сектор ИКТ в Республике Беларусь менее подвержен воздействию экономических шоков по сравнению с другими секторами, в связи с чем он обеспечивает стабильный приток прямых иностранных инвестиций (ПИИ) в страну. Так, сумма ПИИ в 2015 г. составила 1,4 млрд долл. США, достигнув 12,96% от их общего объема (в 2011 г. – 2,7%)¹⁵.

Эффективность деятельности организаций сектора ИКТ в Республике Беларусь, несмотря на падение рентабельности продаж отечественных организаций в 2011–2016 гг., превышала общереспубликанский

¹⁵ URL: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-it-industry-in-belarus-2017-and-beyond/\\$FILE/ey-it-industry-in-belarus-2017-and-beyond.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-it-industry-in-belarus-2017-and-beyond/$FILE/ey-it-industry-in-belarus-2017-and-beyond.pdf)

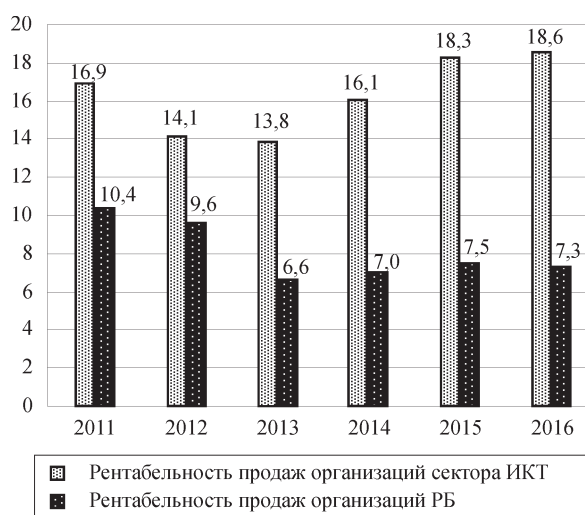


Рис. 5. Рентабельность продаж организаций сектора ИКТ и организаций Республики Беларусь в целом в 2011–2016 гг., %

Источник. Информационное общество в Республике Беларусь: стат. сборник. 2017. Минск: Национальный статистический комитет Республики Беларусь.

показатель и имела тенденцию к возрастанию. Рентабельность продаж в секторе ИКТ к концу 2016 г. достигла 18,6% (см. рис. 5).

Доля экспорта услуг сектора ИКТ в общем объеме экспорта услуг нашей страны достигла 18,5% (в 2011 г. – 9,0%), что существенно превышает средний показатель по странам ОЭСР (10%). Удельный вес экспорта IT-услуг в Республике Беларусь составил около 70% (за последние восемь лет данный показатель вырос в 5 раз).

В Республике Беларусь находятся центры разработки таких IT-компаний, как EPAM Systems, Viber Media, Game Stream (Wargaming), Playtika, Fitbit, Ciklum, Yandex и др. Примечательно, что головные компании данных корпораций располагаются в юрисдикциях с низким уровнем налогообложения. Например, головной офис компании Game Stream находится на Кипре, Viber Media – в Люксембурге, что, с учетом специфики налогообложения в данных странах, а также наличия соглашений об избежании двойного налогообложения с Республикой Беларусь, дает возможность использовать легальные способы налогового планирования. Размещая центры разработки в Республике Беларусь, иностранные IT-компании получают весь пакет преимуществ регистрации, к примеру, в качестве резидента ПВТ.

Таким образом, Республика Беларусь активно вовлечена в развитие цифровой экономики, что подтверждается активным внедрением и использованием ИКТ. В то же время, функционирование большого количества IT-компаний иностранного происхождения, рост электронной коммерции бросают существенные вызовы в области налогообложения.

Перспективы развития налогообложения в Республике Беларусь с учетом глобальных вызовов цифровой экономики

Республика Беларусь в лице Министерства по налогам и сборам с 1999 г. тесно сотрудничает с ОЭСР, в частности с Центром ОЭСР по налоговой политике и администрированию. Однако документы ОЭСР не могут являться частью белорусского законодательства или быть обязательными для исполнения, так как Беларусь не явля-

ется ни членом, ни наблюдателем данной организации. Предпринимаемые или планируемые в Республике Беларусь меры налогового администрирования соответствуют скорее общемировым тенденциям в области налогообложения, нежели пунктам Плана BEPS.

Так, в Республике Беларусь взимается налог на доходы от электронных интерактивных игр. Кроме того, с 2017 г. Налоговый кодекс Республики Беларусь дополнен понятиями «электронные деньги», «электронный кошелек», «оказание услуг в электронной форме».

Получение льгот в соответствии с соглашениями об избежании двойного налогообложения в форме полного или частичного освобождения от уплаты налога в Беларуси возможно лишь после предоставления в налоговые органы подтверждения резидентства иностранной компании и (или) предоставления документа, подтверждающего уплату налога в другой юрисдикции. В то же время соглашения субъектов и используемые ими схемы, как правило, не проверяются налоговыми органами на предмет того, может ли их заключение привести к злоупотреблению льготами, которые предоставляют соглашения об избежании двойного налогообложения.

Существенным плюсом представляется и то, что объектом регулирования правилами трансфертного ценообразования являются в том числе и имущественные права, что должно обеспечить соответствие финансового результата создаваемой стоимости.

Говоря про «патентные боксы», отметим, что для компаний, занятых в цифровой экономике и являющихся резидентами Парка высоких технологий, установлен преференциальный налоговый режим (т. е. освобождение доходов его резидентов от разработки программного обеспечения и других смежных видов деятельности в сфере IT, осуществление которых допускается резидентами ПВТ, практически от всех налогов, подлежащих уплате на территории Беларуси). По сути, применение данного преференциального режима для другой деятельности или другим субъектом невозможно, а значит, вероятность возникнове-

ния недобросовестной практики в данном случае минимальна.

Кроме того, в налоговом законодательстве Республики Беларусь с недавнего времени имеются общие правила тонкой капитализации, хотя специально установленное ограничение размывания налогооблагаемой базы путем применения процентных вычетов и других аналогичных платежей для компаний, занятых в цифровой экономике, отсутствует.

Тем не менее далеко не все предпринимаемые в иностранной практике меры нашли применение в налоговом законодательстве Республики Беларусь. Например, НК не содержит понятия «гибридная трансграничная схема», а также специальных норм в отношении регулирования противодействия гибридным трансграничным схемам. Определенный риск здесь может возникать, например, в связи с тем, что в странах ЕАЭС действуют разные налоговые режимы в отношении операций с нематериальными активами (Великова, Гуляева, Корниенко, Постникова, 2015).

Также НК не содержит специальных положений о «постоянном представительстве» иностранной компании, осуществляющей деятельность с использованием так называемого цифрового элемента, когда одна операция, являющаяся для электронного бизнеса ключевой, разделяется на несколько, попадающих под категорию «подготовительных и вспомогательных видов деятельности». При этом согласование существенных условий сделок в соответствии с НК может привести к возникновению постоянного представительства в Республике Беларусь.

В связи с этим целесообразным является внесение в налоговое законодательство страны поправок в определение постоянного представительства для противодействия искусственным механизмам, реализуемым с помощью «заключения договоров». Кроме того, считаем необходимым внесение поправок в список исключений к определению «постоянного представительства» относительно подготовительных или вспомогательных видов деятельности, связанных с рынком цифровых технологий, и введение новых антифрагментационных правил, противодействующих получению

выгоды за счет указанных исключений на основе разделения некоторых видов коммерческой деятельности.

В частности, считаем целесообразным внести изменения в пункты 4 статей 5 типовых форм соглашений между Республикой Беларусь и иностранными государствами об избежании двойного налогообложения посредством исключения упоминания о деятельности подготовительного или вспомогательного характера путем добавления следующих положений:

«д) содержание постоянного места деятельности исключительно для целей осуществления любой другой деятельности независимо от ее характера;

е) содержание постоянного места деятельности исключительно для осуществления любой комбинации видов деятельности, перечисленных в подпунктах от а) до д), при условии, что такая деятельность или, в случае подпункта е), общая деятельность – постоянного места деятельности, имеет подготовительный или вспомогательный характер».

Также считаем нужным дополнить статью 5 «антифрагментационным правилом»: «Пункт 4 не применяется к постоянному месту деятельности, которое используется или поддерживается предприятием, если предприятие или связанное с ним ассоциированное предприятие осуществляет предпринимательскую деятельность в том же месте или в другом месте в том же Договариваемом государстве и

а) это место или другое место является постоянным представительством для предприятия или для связанного с ним ассоциированного предприятия в соответствии с положениями настоящей статьи, или

б) общая деятельность в результате комбинации деятельности, осуществляемой двумя предприятиями в том же месте, или же общая деятельность предприятия или связанных ассоциированных предприятий в двух местах не имеет подготовительного или вспомогательного характера при условии, что предпринимательская деятельность осуществляется двумя предприятиями в том же месте или же предприятие или связанные ассоциированные предприятия в двух местах представ-

ляют собой взаимодополняющие функции, которые являются частью связующей предпринимательской операции».

По нашему мнению, важным шагом в сторону соответствия мировым веяниям является введение в Республике Беларусь с 2018 г. так называемого налога на Google, что было отмечено как один из главных трендов в международном налогообложении цифровой экономики¹⁶. Это означает, что с 1 января 2018 г. иностранные организации, оказывающие услуги в электронной форме физическим лицам с местом жительства в Республике Беларусь, обязаны уплачивать НДС.

Налоговые обязательства по НДС у иностранной организации возникают при одновременном соблюдении следующих условий: организация оказывает услуги в электронной форме; местом реализации услуг признается Республика Беларусь; услуги оказываются физическим лицам с местом жительства в Республике Беларусь.

Для уплаты налога иностранной организации следует зарегистрироваться в белорусских налоговых органах путем подачи заявления, в котором организация указывает сведения о себе и об услугах, которые она оказывает или планирует оказывать белорусским потребителям. После этого иностранной организации будет присвоен УНП и открыт личный кабинет плательщика.

Если иностранная компания оказывает электронные услуги через белорусского агента (например организацию, индивидуального предпринимателя, постоянное представительство иностранной компании, непосредственно участвующих в расчетах с потребителями), уплатить НДС будет обязан белорусский агент. В свою очередь, при оказании услуг через иностранного агента (компанию, непосредственно участвующую в расчетах с потребителем) иностранный агент будет обязан стать на налоговый учет и уплачивать НДС.

Согласно НК под услугами в электронной форме понимают услуги, оказанные иностранной организацией через глобальную компьютерную сеть Интернет автоматически с использованием информационных технологий, в частности:

- предоставление через Интернет прав на использование программного обеспечения (включая компьютерные игры) и баз данных, информации в электронном виде (музыкальных и аудиовизуальных произведений, электронных книг, графических изображений и др.);

- рекламные услуги в Интернете;
- услуги по поиску и (или) предоставлению заказчику информации о потенциальных покупателях;

- оказание через Интернет услуг по предоставлению торговой площадки в режиме реального времени;

- хранение и обработка информации при условии, что лицо, предоставившее эту информацию, имеет к ней доступ через Интернет;

- предоставление доменных имен, оказание услуг хостинга;

- предоставление доступа к поисковым системам в Интернете¹⁷.

В то же время к услугам в электронной форме не относятся:

- реализация товаров (работ, услуг), если при заказе через Интернет поставка товаров осуществляется без использования Интернета;

- реализация (передача прав на использование) программ для ЭВМ, включая компьютерные игры, баз данных на материальных носителях;

- оказание консультационных услуг по электронной почте;

- оказание услуг по предоставлению доступа к Интернет.

При этом Республика Беларусь будет считаться местом реализации электронных услуг, если покупателем таких услуг является физическое лицо с местом жительства в Беларуси. Для этого должно выполняться одно из следующих условий:

- местом фактического нахождения физического лица является Беларусь;

- местом нахождения банка, в котором открыт счет, используемый для оплаты услуг, или оператора электронных денежных средств, через которого осуществляется оплата, является Беларусь;

¹⁷ Налоговый кодекс Республики Беларусь (общая часть): Закон Республики Беларусь от 19.12.2002 г. № 166-3: с изм. и доп. URL: http://etalonline.by/?type=text®num=Nk0200166#load_text_none_1_

- сетевой (IP) адрес устройства, использованного покупателем при приобретении услуг в электронной форме, зарегистрирован в Республике Беларусь;

- международный код страны телефонного номера, используемого для приобретения или оплаты услуг, присвоен Беларуси¹⁸.

Объектом налогообложения НДС будет являться выручка от реализации услуг в электронной форме физическим лицам в Республике Беларусь, а налоговой базой – стоимость этих услуг за отчетный квартал с учетом суммы налога на добавленную стоимость. Сумма НДС будет определяться как произведение налоговой базы и налоговой ставки в размере 20%, деленное на 120. Отчетным периодом будет признаваться календарный квартал.

Полагаем, что введение «налога на Google» не должно вызвать трудности у иностранных компаний, оказывающих услуги в электронной форме. Это связано с тем, что, во-первых, белорусская практика будет основана на европейских нормах, где взимание НДС от реализации электронных услуг было введено еще в 2006 г. Во-вторых, декларация подается через личный кабинет плательщика в электронной форме, что не вызовет существенных расходов на соблюдение налогового законодательства.

Например, в Российской Федерации, где НДС при продаже электронных услуг был введен с 1 января 2017 г., по итогам I квартала 2017 г. поставщики электронных услуг подали в налоговую службу 92 декларации по НДС на общую сумму около 2 млрд руб. Предполагается, что в 2018 г. данный налог пополнит бюджет на 9,5 млрд руб., а в 2019–2020 гг. – на сумму от 9,9 млрд до 10,2 млрд руб.¹⁹

* * *

Оценка текущего развития цифровой экономики позволила заключить, что она характеризуется высокими темпами роста, быстрым внедрением инноваций и широким применением в других экономических

секторах. Цифровая экономика играет все более важную роль в обеспечении глобального экономического роста, ускорении темпов экономического развития, повышении производительности существующих отраслей, формировании новых рынков и отраслей. Появление новых бизнес-моделей привело к возникновению глобальных вызовов действующим налоговым системам различных стран, что требует реализации особых мероприятий с целью борьбы с минимизацией налогообложения и выводением прибыли.

Налоговая система Республики Беларусь постепенно подстраивается под общемировые тенденции, в том числе диктуемые планом BEPS, что находит свое отражение в изменениях, вносимых в Налоговый кодекс. Закрепление понятий «услуги, оказываемые в электронной форме», «электронный кошелек», «электронные деньги», введение «налога на Google» свидетельствуют о том, что государство дает отпор существующим налоговым вызовам с учетом специфики социально-экономического развития и достигнутого уровня информационно-коммуникационных технологий, а также степени вовлечения Республики Беларусь в международные отношения.

В то же время, с учетом развития интеграционных отношений в рамках ЕАЭС и необходимости гармонизации налоговых законодательств стран-членов, следует предпринимать дальнейшие шаги в направлении корректировки списка исключений к определению «постоянного представительства» относительно подготовительных или вспомогательных видов деятельности, связанных с рынком цифровых технологий и введением новых антифрагментационных правил, противодействующих получению выгоды за счет указанных исключений на основе разделений некоторых видов коммерческой деятельности, а также устранения эффектов гибридных трансграничных схем, используемых для достижения «двойного не-налогообложения». Это будет способствовать снижению рисков, связанных с размытием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения в условиях функционирования новых бизнес-моделей цифровой экономики.

¹⁸ НДС на электронные услуги. PricewaterhouseCoopers. URL: <https://www.pwc.by/ru/>

¹⁹ URL: <https://www.vedomosti.ru/technology/articles/2017/09/18/734318-nalog-na-google-dolzhen>

**СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ
(REFERENCES)**

Великова Е.Е., Гуляева С.А., Корниенко Н.Ю., Постникова Н.Ю. 2015. Налоговая конкуренция между странами и объединениями стран на постсоветском пространстве. *Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации*. URL: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2610105> [Velikova E.E., Gulyaeva S.A., Kornienko N.Yu., Postnikova N.Yu. 2015. Tax Competition between countries and associations of countries in the Former Soviet Union. *Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration*. URL: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2610105> (In Russ.)]
Денисюк Д. 2017. Налогообложение в цифровой экономике: международный и национальный аспекты. *Юрист*. № 2. С. 81–88. [Denisyuk D. 2017.

Taxation of the digital economy: International and national aspects. *Yurist*. No 2. PP. 81–88. (In Russ.)]

Киреева Е.Ф., Лукьянова И.А. 2015. Национальная налоговая система: направления и перспективы модернизации. *Белорусский экономический журнал*. № 2. С. 84–98. [Kireeva E.F., Luk'yanova I.A. 2015. National tax system: Trends and prospects of modernization. *Belorusskiy Ekonomicheskij Zhurnal*. No 2. PP. 84–98. (In Russ.)]

Hadzieva E. 2016. Tax challenges in the digital economy. Study for the TAXE 2 Committee. *European Parliament*. 91 P.

Requena J.A.G., Gonzalez S.M. 2017. Adapting the concept of permanent establishment to the context of digital commerce: From Fixity to Significant Economic Presence. Kluwer Law International BV. The Netherlands. *INTERTAX*. Vol. 45. Iss. 11. PP. 732–741.

In citation: *Belorusskiy Ekonomicheskij zhurnal*. 2018. No 1. PP. 84–96.

Belarusian Economic Journal. 2018. No 1. PP. 84–96.

**SPECIFIC OF TAXATION SURVEILLANCE
IN THE CONTEXT OF DIGITAL ECONOMICS
DEVELOPMENT**

A. Piakarskaya¹

Author affiliation: ¹ Belarus State Economic University (Minsk, Belarus).

Corresponding author: Anastasiya Piakarskaya (anastasiya_pekarskaya@mail.ru).

ABSTRACT. Studied are the main models of digital economics. Provided is the assessment of its functioning and development in the Republic of Belarus. Researched are the Organisatin for Economic Co-operation and Development measures on counteracting the erosion of the taxed base and shifting profit out of taxation and its corresponding to the Belarusian tax legislation in the field of regulating Inforvation and Communication Technologies sector. Drawn is the conclusion that given intensive ICT sector performance in Belarus, there is a necessity of further development of taxation surveillance in terms of introducing special provisions.

KEYWORDS: digital economics, Republic of Belarus, taxation, e-commerce.

JEL-code: H25, H26.

Received 27.11.2017

