

Налогообложение цифровых услуг: вопросы теории, зарубежной практики и отечественных предпосылок



Людмила Павловна КОРОЛЕВА

Мордовский государственный университет имени Н.П. Огарева
Саранск, Республика Мордовия, Российская Федерация, 430005,

ул. Большевистская, д. 68

E-mail: korol.l@mail.ru

ORCID: 0000-0002-8375-8524; ResearcherID: N-8494-2017

Аннотация. Реформирование корпоративного налогообложения с учетом концепции создания стоимости пользователями является необходимым этапом трансформации налоговой системы России для обеспечения ее справедливости и эффективности в условиях цифровой экономики, позволяющей крупнейшим ИТ-корпорациям извлекать сверхприбыль от использования в качестве фактора производства больших данных и оказания цифровых услуг, стоимость которых во многом зависит от участия пользователей. Цель исследования – обосновать теоретические предпосылки для повышения налоговой нагрузки на компании, использующие большие данные в качестве фактора производства; выявить тенденции и закономерности, присущие современному этапу реформирования налогообложения доходов от оказания цифровых услуг в зарубежных странах, и обосновать наличие потенциала для его применения в России. В результате проведенного исследования определены особенности больших данных как фактора производства, которые демонстрируют необходимость особого подхода к налогообложению доходов от его использования и имеют значимость для идентификации объекта налогообложения. В свете европейской налоговой реформы по созданию справедливой и эффективной системы налогообложения в условиях цифровой экономики освещены действующая практика по введению налога на цифровые услуги в странах-членах ЕС, а также полемические положения, требующие дополнительных исследований. Проведенный анализ финансовых результатов деятельности и налоговой нагрузки крупнейших ИТ-компаний Yandex N.V. и Mail.Ru

Для цитирования: Королева Л.П. Налогообложение цифровых услуг: вопросы теории, зарубежной практики и отечественных предпосылок // Экономические и социальные перемены: факты, тенденции, прогноз. 2019. Т. 12. № 3. С. 91–106. DOI: 10.15838/esc.2019.3.63.6

For citation: Koroleva L.P. Taxation of digital services: theory, international practice and domestic prerequisites. *Economic and Social Changes: Facts, Trends, Forecast*, 2019, vol. 12, no. 3, pp. 91–106. DOI: 10.15838/esc.2019.3.63.6

Group за период 2013–2018 гг. позволил выявить тенденцию опережающего роста валового дохода и прибыли по сравнению с суммой уплачиваемого налога, преобладание в структуре доходов статей, попадающих под обложение налогом на цифровые услуги, а также факторы, способствующие сокращению налоговой нагрузки. Сделан вывод о наличии в России потенциала для введения налога на цифровые услуги в среднесрочной перспективе.

Ключевые слова: налог на цифровые услуги, большие данные, цифровой капитал, цифровая рента, создание стоимости пользователями, налог GAFA, налог на Google, транснациональная IT-компания.

Введение

В условиях цифровой экономики меняется структура капитала как фактора производства, а вместе с ней и источники накопления богатства. «Цифровой капитал не только заменяет различные виды человеческого труда, но и легко и дешево воспроизводит сам себя при минимальных затратах других факторов. Новые „цифровые“ технологии, интегрируя существующие источники труда и капитала и создавая новые продукты, услуги и бизнес-модели, вытесняют труд и материальный и интеллектуальный капитал» [1, с. 11]. Ярким примером данного эффекта является вытеснение с местных рынков мелких производителей и торговцев при расширении сети цифровых платформ в сфере интернета вещей.

Цифровая экономика усиливает рыночную концентрацию, монопольную власть и доходы (в том числе за счет получаемых от государства субсидий и налоговых льгот) IT-компаний и компаний в иных отраслях, в которых цифровизация становится конкурентным преимуществом. В 2018 г. в мире 50 % крупных компаний получали доходы от использования больших данных. Объем мирового рынка больших данных к 2025 г. увеличится в 4 раза по сравнению с 2015 г. и составит 90 млрд. долларов¹.

Существенно отстает от темпов развития цифровой экономики теория и практика налогообложения новых источников доходов и богатства. С одной стороны, в условиях цифровизации вполне применимы традиционные и хорошо разработанные инструменты налогообложения ренты, в данном случае цифровой. С другой стороны, специфический объект налогообложения — доходы от использования боль-

ших данных и широкий круг возможных налогоплательщиков, осуществляющих обработку персональных данных и контента, — требуют особых налоговых конструкций, позволяющих объективно оценить, а также справедливо и эффективно изъять часть цифровой ренты, не замедлив при этом темпы экономического развития. Так, в повестке XIII Саммита лидеров стран G20 ставились фундаментальные вопросы о том, «как цифровая экономика порождает ценность, когда создается ценность и как можно сообщать и собирать налоги, справедливо и эффективно, не создавая препятствий для инноваций»² (Буэнос-Айрес, 2018 г.).

Ввиду этого гипотеза исследования базируется на утверждении, что реформирование корпоративного налогообложения с учетом концепции создания стоимости пользователями является необходимым этапом трансформации налоговой системы России для обеспечения ее справедливости и эффективности в условиях цифровой экономики, позволяющей крупнейшим IT-корпорациям извлекать сверхприбыль от использования в качестве фактора производства больших данных и оказания цифровых услуг, стоимость которых во многом зависит от участия пользователей.

Проблема реформирования налогообложения цифровых услуг обусловлена отсутствием в теории и мировой практике адекватного общепризнанного инструмента (налога), позволяющего наложить справедливую налоговую нагрузку на доходы от оказания цифровых услуг.

1. Современная международная система налогообложения добавленной стоимости облагает выручку от реализации услуг, оказываемых в электронной форме, по европейской мо-

¹ Индикаторы цифровой экономики: 2018 : стат. сб. / Г.И. Абдрахманова, К.О. Вишневецкий, Г.Л. Волкова, Л.М. Гохберг и др.; Нац. исслед. ун-т «Высшая школа экономики». М.: НИУ ВШЭ, 2018. С. 242.

² *Overview of Argentina's G20 Presidency 2018: Building Consensus for Fair and Sustainable Development*. 01.12.2017 г. Available at: <http://www.g20.utoronto.ca/2018/2018-Overview-en.html>

дели (в зависимости от сегмента оказания услуг по месту основного ведения деятельности покупателя или по месту его нахождения) или по новозеландской модели (по месту фактического потребления услуг). В России НДС взимается по европейской модели с 2017 г. при оказании иностранными организациями услуг в электронной форме. С 2019 г. Федеральная налоговая служба России ужесточила требования в части обязательной постановки на учет иностранных организаций. Однако существующий порядок обложения российских поставщиков электронных услуг, предполагающий ряд освобождений от уплаты в интересах стимулирования отечественной ИТ-индустрии, нередко используется транснациональными компаниями для оптимизации налоговой нагрузки, что позволяет им снижать эффективную налоговую ставку. Так, расчет фактического размера эффективной ставки по налогу на добавленную стоимость, взимаемому с иностранных и российских ИТ-компаний при предоставлении услуг в сфере цифрового контента, показал, что увеличение рентабельности их деятельности на 1% влечет за собой уменьшение начисленного к уплате в бюджет НДС на 0,1525% [2].

2. Современная международная система корпоративного налогообложения предполагает обложение доходов в странах, в которых бизнес создает стоимость. Однако этот принцип неэффективен в отношении бизнес-моделей, для которых создание стоимости частично зависит от привлечения и участия пользователей, возможно, находящихся в другой стране. Это обуславливает необходимость трансформации системы корпоративного налогообложения с учетом концепции создания стоимости пользователем. Однако это перспектива долгосрочного периода, эффективная реализация которой возможна только в странах, применяющих в отношении транснациональных компаний правила консолидированного налогообложения доходов. Как известно, в России действует мораторий на создание консолидированных групп налогоплательщиков даже внутри страны.

В связи с этим для России единственным возможным инструментом формирования справедливой налоговой нагрузки на транснациональные организации, оказывающие услуги в

электронной форме, является обсуждаемый в настоящее время в странах ЕС косвенный налог на доходы от определенных видов цифровой деятельности, так называемый налог GAFА, исследованию которого и посвящена данная статья. Его введение в России может повысить справедливость в распределении налоговых доходов между субъектами РФ в зависимости от того, где формируется прибыль от цифровых услуг (с учетом нахождения пользователя при получении услуги).

Предлагаемая в странах Европы модель налога GAFА вполне может быть встроена в российское налоговое законодательство, сформированное по образцу и во многом по подобию европейского. Однако в России данная инициатива не получила широкого освещения. В настоящее время большое внимание уделяется только совершенствованию порядка взимания НДС с цифровых услуг, так называемого налога на Google. Данное исследование привлекает внимание научной общественности, налоговых органов и иных заинтересованных групп к дискуссии по вопросам реформирования налогообложения доходов от оказания цифровых услуг в контексте концепции создания стоимости пользователем, что обуславливает его практическую значимость.

Цель исследования – обосновать теоретические предпосылки для повышения налоговой нагрузки на ИТ-компании, использующие большие данные в качестве фактора производства; выявить тенденции и закономерности, присущие современному этапу реформирования корпоративного налогообложения доходов от оказания цифровых услуг в контексте концепции создания стоимости пользователями, и обосновать наличие потенциала для его применения в России.

Методология и данные исследования

Теоретико-методологическую основу исследования составили труды Д.С. Львова [3], С.А. Кимельмана [4], Е.А. Куклиной [5], С.В. Чернявского [6], В.В. Понкратова [7] и других ученых-экономистов, занимающихся исследованием проблем рентного налогообложения природопользования [8]. Феномен «цифровой» ренты использован в содержании, предлагаемом в работах Т.Н. Юдиной [9]. Исходной информационной базой исследования

послужили публикации в зарубежной научной литературе, посвященные оптимальному налогообложению в цифровой экономике с учетом следующих ее особенностей: крупные сетевые эффекты, наличие двусторонних платформ, сбор и использование персональных данных, стирание территориальных границ для экономической деятельности [10–15]; труды группы авторов под руководством М.Р. Пинской по вопросам международного налогообложения [16], а также ряд публикаций, посвященных налогообложению операций по реализации электронных услуг [17–19].

Вместе с тем анализ перечисленных работ российских ученых позволил заключить, что совершенствованию налогообложения цифрового бизнеса в контексте концепции создания стоимости пользователями уделено недостаточно внимания. В современной научной литературе круг вопросов, связанных с налогообложением, включая выделение и идентификацию объекта налогообложения (имущество, оборот или прибыль), определение категории налогоплательщика (бизнес (корпорация), цифровой рантье, потребитель цифровых услуг) и момента возникновения обязанности по уплате налога (достижения определенного масштаба деятельности), признается одним из наиболее актуальных [20, с. 124]. Однако исследований, посвященных совершенствованию налогообложения доходов крупнейших ИТ-холдингов от обработки больших данных в контексте концепции создания стоимости пользователями, а также освещающих современную зарубежную практику налогообложения в этой сфере, нам найти не удалось. Как справедливо отметил А.Н. Козырев, «пока в дискуссиях о цифровой экономике преобладает обсуждение ее возможностей и перспектив, а также новых форм бизнеса на основе цифровых платформ и технологии блокчейн, вопросы налогообложения, как и вопросы создания и уничтожения стоимости, остаются в тени, хотя они затрагивают интересы всех субъектов экономики, включая население, бизнес и государство»³. Данное исследование по-

³ Козырев А.Н. Стоимость и налогообложение в цифровой экономике: доклад на Ученом совете ЦЭМИ РАН 16.05.2017 г. Available at: <https://medium.com/cemi-ras>

священо заполнению указанных пробелов, чем и обусловлена его научная актуальность.

Для достижения поставленной в статье цели были использованы общенаучные методы исследования (анализ и синтез, сравнение, аналогия), методы вертикального и горизонтального экономического анализа результативности деятельности организации в рамках следующих этапов:

- обоснование необходимости повышения налоговой нагрузки на получателей цифровой ренты на основе уточнения содержания категории «большие данные» как фактора производства в условиях цифровой экономики;
- исследование инициатив и опыта зарубежных стран по введению налога GAFA и его аналогов;
- анализ доходов и налоговой нагрузки крупнейших российских ИТ-компаний (Yandex N.V. и Mail.Ru Group) на предмет оценки предпосылок использования в России опыта зарубежных стран по налогообложению цифровых услуг.

Информационной базой исследования выступили резолюции стран-членов ЕС по совершенствованию корпоративного налогообложения в условиях цифровой экономики, представленные на официальных сайтах их органов власти, а также данные публичной финансовой отчетности компаний Yandex N.V. и Mail.Ru Group. Данные о финансовых результатах представлены в соответствии с управленческой отчетностью компаний, в связи с чем могут отличаться от данных на основе отчетности по МСФО. Некоторые показатели финансовых результатов деятельности компаний за 2018 г. переведены в евро по курсу 74,81, рассчитанному как среднеарифметическое значение номинального курса евро к рублю на конец каждого квартала 2018 г. (70,56; 72,99; 76,23; 79,46)⁴.

Для сравнительного анализа налоговой нагрузки на ИТ-компании Yandex N.V. и Mail.Ru Group рассчитан показатель эффективной налоговой ставки как отношение суммы налога на доходы к прибыли до налогообложения текущего года.

⁴ Данные ЦБ РФ – обменный курс рубля. Available at: <https://www.cbr.ru/statistics/?PrId=svs>

Результаты исследования

Большие данные как особый фактор производства в цифровой экономике

Большие данные характеризуются такими тремя основными признаками, как объём (англ. volume), скорость прироста, обработки и получения результата (velocity), многообразии (variety), и рядом дополнительных: достоверностью (veracity), жизнеспособностью (viability), ценностью и экономической целесообразностью обработки (value), переменчивостью (variability) и визуализацией (visualization). Во всех случаях в этих признаках подчёркивается, что определяющей характеристикой является не только физический объём больших данных, но и другие категории, существенные для представления о сложности задачи их обработки и анализа. Эти характеристики, а также базовые свойства информации, по нашему мнению, определяют ряд особенностей больших данных как фактора производства:

1. Они являются вторичным ресурсом, результатом обработки и анализа огромных объёмов первичной многообразной, структурированной и неструктурированной информации, в том числе персональных данных.

2. Имеют свойство самовозрастания — первичная информация ежеминутно возникает, непрерывно накапливается, структурируется, обрабатывается, что приводит к появлению нового информационного продукта, способного приносить специфический доход. При этом для большинства собственников первичные данные или созданный ими контент являются неэкономическим благом, имеющим малую потребительную и меновую ценность (за исключением медийных личностей, блогеров и иных физических лиц, имеющих определенный уровень известности). В противоположность им, большие данные — это экономическое благо производственного характера с высокой потребительной и меновой ценностью.

3. Имеют нулевые предельные издержки ресурса, обусловленные добровольным, обязательным и условно безвозмездным (если не брать в расчет то, что собственник данных получает возможность использовать функционал цифровой платформы, которой передает и на которой размещает свои данные) характером получения («добычи») первичных, в том числе персональных, данных у индивидов; а также

сравнительно низкие предельные издержки накопления, обработки и распространения больших данных.

4. Имеют универсальный характер, так как при должной обработке и анализе большие данные могут быть полезны и востребованы в разных производственных и непроизводственных сферах, что позволяет сделать вывод о меньшей производности спроса на большие данные от спроса на рынках конечных товаров и услуг по сравнению с другими факторами производства.

5. Являются неисчерпаемыми, неуничтожаемыми (сохранение свойств в процессе потребления) и могут приносить доход собственнику многократно (чаще всего в форме нематериального актива).

6. Имеют частичную взаимозаменяемость с другими факторами производства, высокую мобильность и легкость тиражирования, что обуславливают существование устойчивого спроса на рынке конечных товаров и услуг.

7. Приносят специфический доход — информационную дифференциальную ренту II рода, связанную с получением дополнительной прибыли при использовании информационных продуктов и услуг, повысивших свою ценность (полезность) в результате дополнительных инвестиций. Классическими источниками больших данных признаются интернет вещей и социальные медиа, которые имеют возможность получать монопольную информационную ренту в виде фиксированного избыточного дохода. В отличие от дифференциальной, монопольная информационная рента имеет устойчивый, фиксированный характер и возникает у собственников особо ценных, редких информационных ресурсов [21]. Более того, в современный научный оборот вводятся понятия информационно-цифрового капитала (большие данные и инструменты их обработки и анализа) и цифровой ренты, получаемой цифровыми платформами за счет обладания исключительным правом на использование уникального и ценного информационно-цифрового капитала [22].

Эти особенности позволяют собственникам больших данных, как части цифрового капитала — ключевого фактора производства в условиях цифровой экономики, не только быть высококонкурентоспособными, но и получать огромные доходы в виде цифровой ренты, обусловленной монопольной властью, возник-

шей в результате охвата большого количества потребителей. При этом доминирующее положение технологических компаний чаще всего обусловлено первенством выхода на рынок и консервативностью или привычкой потребителей, для которых переход на другие цифровые платформы (услуги) чреват затратами времени и потерей части данных и контактов, а иногда и вовсе невозможен, к примеру, если корпоративный бизнес (общение) ведется на определенной платформе. Ограниченность числа потребителей на планете и их физической способности (в силу ограниченности времени) использовать цифровые продукты становится одним из основных барьеров выхода на рынок новых участников, наряду с барьерами традиционными для рынков несовершенной конкуренции. Возможность иметь доступ к данным как можно большего числа потребителей – ключевой фактор конкурентоспособности бизнеса. Сами же потребители «становятся природным ресурсом, за доступ к которому (в условиях сохраняющихся суверенных стран) можно и разумно взимать плату, как за доступ к любой естественной монополии» [1, с. 13]. Плата в форме обязательного налога, который будет выступать инструментом перераспределения дивидендов цифровой экономики, представляется нам единственно адекватной масштабу получаемого дохода.

Инициативы зарубежных стран по введению налога GAFA

В настоящее время «экономика данных существует не только как нерегулируемая, но и как необлагаемая, неудивительно, что за время стремительной массовой рыночной капитализации (основанной во многих случаях на накопленных данных, хранящихся у компаний) государственные бюджеты сокращаются»⁵. Эффективная ставка налога на доходы для цифровых бизнес-моделей лежит в диапазоне от 10 до 25%. Доходы цифровых бизнес-моделей в среднем облагаются налогом по ставке 10,2%, а доходы традиционных бизнес-моделей – по ставке 22%⁶. Поэтому введение дополнительного налога на использование персональных

данных в настоящее время активно обсуждается в странах ЕС.

В январе 2013 г. Франция рассматривала инициативу по взиманию интернет-налога на сбор «сырья» интернет-бизнеса со стороны Facebook, Google, Amazon и других технологических компаний. Предлагалось установить зависимость налоговых ставок от количества пользователей, отслеживаемых специальной интернет-фирмой, которые будут проверены внешними аудиторами⁷. Конкретные элементы данного налога не были представлены широкой общественности, но развернувшаяся при этом дискуссия вышла на уровень ЕС и ОЭСР. В 2017 году уже предлагался ряд альтернатив: уравнивающий налог с оборота цифровых компаний в виде самостоятельного или встроенного в корпоративный подоходный налог; автономный налог на цифровые транзакции; налог на доходы, полученные от предоставления цифровых услуг или рекламной деятельности⁸.

В марте 2018 г. Европейская комиссия в рамках реформы справедливого налогообложения цифрового бизнеса наряду с прочими предложила инициативу по введению налога на оборот крупнейших цифровых гигантов, получившего название налога GAFA (Google, Apple, Facebook, Amazon). Предложено ввести данный налог по ставке 3% с дохода, получаемого от деятельности, в которой пользователи играют важную роль в создании стоимости и которую труднее всего учитывать в соответствии с действующими налоговыми правилами:

- размещение на цифровом интерфейсе рекламы, ориентированной на пользователей этого интерфейса;
- предоставление пользователям много-стороннего цифрового интерфейса, который позволяет находить других пользователей и взаимодействовать с ними и облегчает обеспечение основных поставок товаров или услуг непосредственно между пользователями;
- передача данных, собранных о пользователях и сгенерированных из действий пользователей, по цифровым интерфейсам.

⁵ Caulfield M. *A State Sales Tax on Personal Data*. 14.09.2017. Available at: <https://hapgood.us/2017/09/14/a-state-sales-tax-on-personal-data/>

⁶ PWC and ZEW. *Digital Tax Index*. 2017. 14 p. Available at: <https://www.pwc.de/de/industrielle-produktion/executive-summary-digitalisierungsindex-en.pdf>

⁷ Pfanner E. *France Proposes an Internet Tax*. *The New York Times*. Available at: https://www.nytimes.com/2013/01/21/business/global/21iht-datatax21.html?pagewanted=all&_r=1&

⁸ EU. *COM(2017) 547 final/ Brussels, 21.09.2017*. Available at: [ps://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2017:0547:FIN:PT:PDF](https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2017:0547:FIN:PT:PDF)

Необлагаемыми признаются цифровые услуги, в создание стоимости которых пользователи не вносят существенного вклада: например, услуги связи или платежей через интернет; услуги электронной коммерции; услуги по поставке цифрового контента при наличии прав на его распространение; услуги по сбору и использованию данных бизнесом для внутренних целей; ряд инвестиционных и краудфандинговых услуг и другие.

Плательщики налога GAFA – компании с годовым оборотом более 750 млн. евро, доходы которых в ЕС превышают 50 млн. евро. Под эти критерии попадают 120–150 компаний (технологические гиганты, половина из которых американские, четверть – азиатские и четверть – европейские). Планируется создать цифровой портал (One-Stop-Shop), который позволит контролировать соответствие компаний требованиям. В рамках предлагаемой системы налогообложения одно государство-член будет нести ответственность за идентификацию налогоплательщика, сбор налога и распределение его по мере необходимости в других государствах-членах в соответствии с количеством пользователей в каждой стране. При ставке 3% данный налог позволит государствам-членам ЕС собирать 5 миллиардов евро в год, из которых 500 миллионов планирует получить Франция⁹.

Официально заявлены две цели введения налога. Во-первых, наложить справедливую налоговую нагрузку на гигантов цифрового бизнеса, использующих в рамках ЕС легитимные способы оптимизации налогов, к примеру, такие как режим IP-Vox [23]. Во-вторых, избежать концентрации богатства в руках цифровых гигантов, которые, попадая в цепочки добавленной стоимости как субъект инфраструктуры, в конечном итоге реализуют так называемый подрывной сценарий цифровой трансформации рынка, предполагающий захват данной цепочки путем вытеснения малых и средних игроков.

⁹ Commission Européenne. *Directive du conseil concernant le système commun de taxe sur les services numériques applicable aux produits tirés de la fourniture de certains services numériques*. Bruxelles, le 21.03.2018 COM(2018) 148 final. Available at: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_common_system_digital_services_tax_21032018_fr.pdf

При этом подчеркивается временный характер налога GAFA, который будет существовать до принятия единых правил корпоративного налогообложения цифровой деятельности в ЕС, разработанных, в том числе, с учетом концепции создания стоимости пользователями (concept of «user value creation»), что позволит облагать вышеперечисленные доходы в рамках единого корпоративного налога.

Инициатива довольно тяжело проходит в Европейском Совете. В ходе обсуждений в начале декабря 2018 г. было предложено облагать только доходы от интернет-рекламы и перенести дату введения налога на 1 января 2021 году, в случае если к этому сроку не будут приняты единые правила корпоративного налогообложения цифровой деятельности в ЕС и ОЭСР. Но даже в таком усеченном виде проект не был поддержан Ирландией, Данией, Швецией, Финляндией и его обсуждение было перенесено на март 2019 г., несмотря на заявления ряда стран (Франция, Великобритания) о готовности ввести данный налог в рамках своей страны с 2019 г., даже при отсутствии общеевропейского консенсуса.

Великобритания в 2018 г. также провела открытое обсуждение вопроса по налогообложению корпоративных доходов в условиях цифровой экономики и считает необходимым дополнительно облагать цифровой бизнес, для которого сбор данных о пользователях является результатом более широкого и более активного взаимодействия с бизнесом, нежели просто формирование оперативной базы данных о клиентах. Выделены четыре канала, в рамках которых сами пользователи становятся участниками цепочки создания стоимости: создание контента; глубокое и долгосрочное взаимодействие с цифровой платформой; сетевые и внешние эффекты от участия большого числа пользователя; вклад пользователей в бренд¹⁰.

В марте 2019 г. Франция обнародовала законопроект о введении налога на цифровые услуги с 1 января 2019 г. Под обложение во Франции попадают компании с глобальным оборотом в цифровой деятельности более 750 млн. евро,

¹⁰ GOV.UK. *Corporate tax and the digital economy: position paper. Closed consultation. 13.03.2018 г.* Available at: <https://www.gov.uk/government/consultations/corporate-tax-and-the-digital-economy-position-paper>

из которых более 25 млн. евро — во Франции. Ставка дифференцирована в зависимости от оборота, максимальный пот%. Налог на цифровых гигантов коснется в общей сложности около тридцати групп, большинство из которых иностранные. Уплаченные суммы налога GAFa будут сокращать налогооблагаемую прибыль по корпоративному подоходному налогу. Данная реформа позволит к 2022 г. снизить базовую ставку корпоративного налога с 33,3 до 25% для всех компаний¹¹.

В бюджете Италии на 2019 г. вводится аналогичный косвенный налог с оборота компаний более 5,5 млн. евро на территории страны по ставке 3%. Налогооблагаемой базой является сумма выручки от цифровых услуг (за вычетом налога на добавленную стоимость)¹².

Таким образом, активная налоговая конкуренция между странами за доходы от крупнейших налогоплательщиков цифровой сферы приводит к продвижению налога на цифровые услуги. Для разработки эффективного и справедливого порядка международного налогообложения доходов от оказания цифровых услуг необходимо:

- 1) признание участия пользователя в качестве важного фактора ценности в определенных видах бизнеса;
- 2) разработка метода измерения участия пользователя;
- 3) определение системы критериев отнесения компаний в бизнес-группе к категории плательщиков;
- 4) предоставление юрисдикциям, в которых пользователи находятся, права облагать компании-нерезиденты без постоянного представительства;
- 5) разработка метода определения доли прибыли этих компаний, которая создана пользователями, которая должна быть распределена между странами юрисдикцией, получившей право на взимание налога¹³.

¹¹ *Taxation: the outlines of the GAFa tax revealed*. 06.03.2019 г. Available at: <https://www.gouvernement.fr/en/taxation-the-outlines-of-the-gafa-tax-revealed>

¹² *Italy introduces new digital services tax*. Available at: <https://taxinsights.ey.com/archive/archive-news/italy-introduces-new-digital-services-tax.aspx>

¹³ *GOV.UK. Corporate tax and the digital economy: position paper. Closed consultation*. 13.03.2018 г. Available at: <https://www.gov.uk/government/consultations/corporate-tax-and-the-digital-economy-position-paper>

Как показало исследование, в развитых странах активно ведутся дискуссии по поводу разработки новой налоговой конструкции, позволяющей повысить справедливость и эффективность корпоративного налогообложения в условиях цифровой экономики, в которых Россия пока не принимает участия, хотя налоговый потенциал в данной сфере есть и в российской экономике.

Анализ финансовых результатов и налоговой нагрузки крупнейших интернет-компаний русскоязычного сегмента сети

Yandex N.V. и Mail.Ru Group — крупнейшие IT-холдинги, владеющие русскоязычными социальными сетями и мессенджерами, поисковыми интернет-системами и другими продуктами, позволяющими генерировать и использовать для получения дохода большие данные о пользователях. В Топ 10 холдингов по данным на декабрь 2018 г. они занимают первые два места по охвату аудитории в России (12–64 лет): Mail.Ru Group — 49 080 тыс. человек; Yandex N.V. — 48 727 тыс. человек в среднем за месяц¹⁴.

Данные компании, являясь резидентами других стран (соответственно Нидерланды и Британские Виргинские острова), представлены в России филиалами ООО «Яндекс» и ООО «Мэйл.Ру». Оценить результативность деятельности только филиалов на территории России не представляется возможным из-за отсутствия в открытом доступе данных финансовой отчетности. В связи с этим воспользуемся сведениями консолидированной отчетности холдингов, согласно которой их выручка ежегодно стремительно растет.

Как видно из данных *таблицы 1*, в период 2013–2018 гг. консолидированная выручка компании Yandex N.V. увеличилась более чем в три раза (323%). За 2018 г. рост по сравнению с 2017 годом составил 136% — до 127 657 млн. рублей (1707 млн. евро).

Mail.Ru Group за анализируемый период выросла в 2,5 раза (241,5%), и по итогам 2018 г. выручка компании оказалась на 52 397 млн. рублей меньше аналогичного показателя Yandex N.V. За 2018 г. рост по сравнению с 2017 г. составил 133% — до 75 260 млн. рублей (1006 млн. евро).

¹⁴ WEB-Index: Аудитория интернет-проектов. Результаты исследования: Desktop, декабрь 2018, Россия 0+ Available at: <https://mediascope.net/data/>

Таблица 1. Динамика и структура выручки Yandex N.V. и Mail.Ru Group, млн. руб.

Показатель	2013	2014	2015	2016	2017	2018	Темп роста, %
<i>Yandex N.V.</i>							
Выручка, в т.ч.	39502	50767	59792	75925	94054	127657	323
– выручка от продажи интернет-рекламы;	38848	50147	58210	72579	87400	102737	264
доля выручки от продажи интернет-рекламы в общей величине выручки	98,3	98,8	97,4	95,6	92,9	80,5	-
– прочие доходы	654	620	1582	3346	6654	24920	3810
<i>Mail.Ru Group</i>							
Выручка	31165	32708	37986	43285	56789	75260	241,5
– выручка от продажи интернет-рекламы;	11486	12257	14630	18772	22975	31853	277,3
доля выручки от продажи интернет-рекламы в общей величине выручки	42,4	37,5	38,5	43,4	40,5	42,3	-
– прочие доходы	19679	20451	23356	24513	33814	43407	220,6
Источник: составлено по данным годовых и ежеквартальных отчетов за 2014–2018 гг. Yandex N.V. Available at: https://yandex.ru/company/prospectus ; а также Mail.Ru Group Available at: https://corp.mail.ru/ru/investors/reports/							

Таким образом, оборот холдингов существенно превышает минимальный рубеж, планируемый для применения налога GAFA в странах ЕС (750 млн. евро по всему миру). Однако так как основную часть выручки холдинги получают в России и ряде стран из ближнего к ней зарубежья, под обложение налогом GAFA при его введении в странах ЕС они не попадают.

Основным источником доходов IT-холдингов за анализируемый период является интернет-реклама, выручка от продажи которой ежегодно растет. В Yandex N.V. за анализируемый период доля рекламных доходов сократилась на 15% на фоне роста прочих доходов от сервисов онлайн-заказа такси, объявлений, доставки еды, экспериментальных направлений деятельности, но всё ещё является источником свыше 80% доходов (рис. 1).

Как видно по данным рисунка, при сохранении существенной доли доходов от поиска и портала Яндекса в 2018 г. был получен стремительный прирост прочих доходов от сервисов онлайн-заказа такси и доставки еды. За период 2015–2018 гг. они выросли в 19,5 раза и составили по итогам 2018 г. рекордные 19 213 млн. рублей. Для сравнения: доходы от поиска и портала выросли всего в 1,9 раза. Фактически Yandex N.V. проникла на наиболее прибыльный рынок услуг, на котором изначально участвовала только в роли платформы для ин-

тернет-рекламы. При этом выход цифровых платформ – сервисов онлайн-заказа такси на рынок коммерческой перевозки пассажиров существенно трансформировал его, превратив путем консолидации и вытеснения малых и средних конкурентов в олигополию. Так, по итогам 2018 г. рынок таксомоторных перевозок г. Москвы представлен четырьмя крупными игроками: «Яндекс. Такси» – 56,5%, «Ситимобил» – 24,5%, Gett – 9,4%, «Везет» – 5,3% от общего количества перевозок¹⁵. «Яндекс.Такси» – лидер российского рынка сервисов вызова такси, доля которого оценивается в 50%.

Обороты от прочих сервисов Яндекса и экспериментальных направлений растут не так значительно. В 2018 г. выросли доходы запущенного в данном году сервиса Яндекс.Драйв, а также доходы от продажи устройств.

В Mail.Ru Group продажа интернет-рекламы приносит в 3 раза меньше доходов по сравнению с Yandex N.V. и составляет в среднем 40% от их общей величины. В качестве приоритетных направлений деятельности на 2019 г. компания рассматривает стимулирование потребления контента, расширение рекламной сети и

¹⁵ Баулин А. Дорогие дети: «Яндекс.Такси» потратил четверть миллиарда на перезапуск автокресла // FORBES. 2019.12.02. Available at: <https://www.forbes.ru/tehnologii/372215-dorogie-deti-yandekstaksi-potratil-chetvert-milliarda-na-perezapusk-avtokresla>

Рис. 1. Выручка Yandex N.V. по сегментам оказываемых услуг, млн. рублей



Источник: данные годовых и ежеквартальных отчетов за 2014–2018 гг. Yandex N.V. URL: <https://yandex.ru/company/prospectus/>; а также Mail.Ru Group URL: <https://corp.mail.ru/ru/investors/reports/>

повышение эффективности рекламы за счет постоянного развития, новых инновационных рекламных продуктов, привлечения на платформу новых типов рекламодателей, таких как малый и средний бизнес и оффлайн-ритейлеры¹⁶.

Кроме рекламы Mail.Ru Group получает доходы в основном от ММО игр (массовая многопользовательская онлайн-игра – англ. Massively Multiplayer Online Game, ММО, ММОГ) – сетевая компьютерная (или консольная) игра, в которую одновременно играет большое количество игроков: Hustle Castle, War Robots, Warface и др.), и продажи виртуальных сервисов в социальных сетях «ВКонтакте», «Одноклассники» (рис. 2).

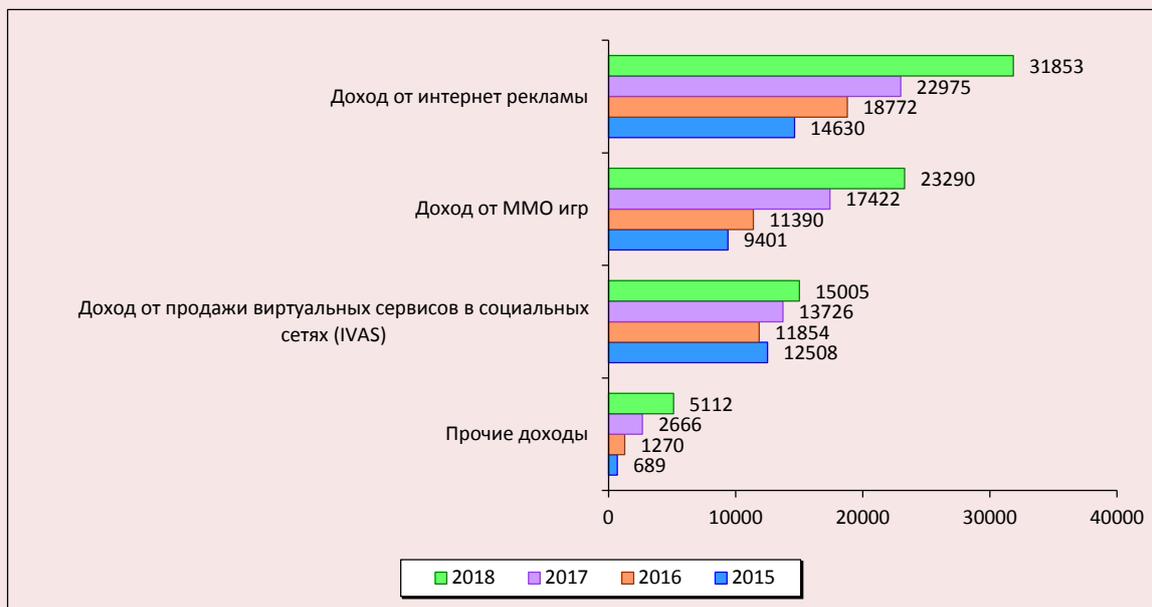
Как видно по данным рисунка, доходы Mail.Ru Group от ММО игр с 2015 по 2018 г. выросли в 2,5 раза. Наиболее успешная по итогам 2018 г. онлайн-игра Warface Console заняла 3-е место среди бесплатных игр по версии Sony PS4 для США, а также получила распространение в

Германии и Японии. Выручка от продажи виртуальных сервисов (IVAS) за анализируемый период выросла на 20%, что обеспечено в основном новыми мобильными продуктами. В социальных сетях данная категория доходов сокращается. Однако валовой доход от социальных сетей растет стремительными темпами. С 2014 года, в котором Mail.Ru Group получила контроль над сетью «ВКонтакте», валовые доходы от нее выросли в 4 раза за 4 года. В течение следующих 3–4 лет холдинг ожидает удвоения доходов от этой сети.

Кроме того, Mail.Ru Group активно осваивает рынки доставки еды (Delivery Club и ZakaZaka), объявлений (мобильная торговая площадка Youla), картографии (MAPS.ME), розничной торговли (международный маркетплейс Pandao, в перспективе – AliExpress Russia), он-лайн образования (GeekBrains) и др. Так, в 2018 г. Delivery Club (мобильная и десктопная платформа для доставки еды) вступил в партнерские отношения с McDonald's и KFC и теперь является единственной платформой в России, имеющей все крупнейшие франшизы для ресторанов быстрого обслуживания.

¹⁶ Mail.Ru Group Limited Audited IFRS results for FY 2018. 01.03.2019 г. Available at: <https://corp.mail.ru/en/press/releases/10381/>

Рис. 2. Выручка Mail.Ru Group по сегментам оказываемых услуг, млн. рублей



Источник: данные годовых и ежеквартальных отчетов за 2014–2018 гг. Yandex N.V. URL: <https://yandex.ru/company/prospectus/>; а также Mail.Ru Group URL: <https://corp.mail.ru/ru/investors/reports/>

Таблица 2. Динамика показателей прибыли и налога на прибыль Yandex N.V. и Mail.Ru Group, млн. руб.

Показатель	2013	2014	2015	2016	2017	2018	Темп роста, %
<i>Yandex N.V.</i>							
Прибыль до налогообложения	16713	22475	13596	11107	13582	54464	325,9
Налог на прибыль организаций	3239	5455	3917	4324	4926	8603	265,6
Чистая прибыль	13474	17020	9679	6783	8656	45861	340
Эффективная налоговая ставка	19,4	24,3	28,8	38,9	36,3	15,8	-
<i>Mail.Ru Group</i>							
Прибыль до налогообложения	14492	14558	12597	14319	16362	16710	115,3
Налог на прибыль организаций	3253	3079	2753	3410	3111	2611	80,3
Чистая прибыль	11239	11479	9844	10909	13251	14099	125,4
Эффективная налоговая ставка (по данным управленческой отчетности)	22,4	21,1	21,9	23,8	19,0	15,6	-

Источник: составлено по данным годовых и ежеквартальных отчетов за 2014–2018 гг. Yandex N.V. URL: <https://yandex.ru/company/prospectus/>; а также Mail.Ru Group URL: <https://corp.mail.ru/ru/investors/reports/>

Лидерские позиции на рынке интернет-услуг и широкий перечень направлений деятельности позволяют холдингам ежегодно увеличивать прибыль и добиваться высокой рентабельности (табл. 2).

Судя по данным таблицы, более высокие темпы роста прибыли демонстрирует холдинг Yandex N.V. Наиболее рентабельной его деятельность была в 2018 г. Чистая прибыль выросла на 430% по сравнению с уровнем 2017 г.

и составила 45,9 млрд. рублей (660,1 млн. долларов США), а рентабельность по чистой прибыли — 35,9%. Из них 27,5 млрд. рублей были получены от Яндекс.Маркет¹⁷. Темпы роста чистой прибыли Mail.Ru Group за весь анализируемый период составили 125,4 %, в 2018 г. по сравнению с 2017 г. — 106,4 %.

При этом в обоих холдингах налог на прибыль за анализируемый период увеличивался с меньшей прогрессией, чем суммы налогооблагаемой прибыли. Эффективная налоговая ставка на прибыль холдингов была максимальной в 2016 г. (Yandex N.V. — 38,9%; Mail.Ru Group — 23,8%) и сократилась в 2018 г. — соответственно до 15,8 и 15,6%, несмотря на стремительный рост показателей выручки и чистой прибыли.

При оценке данной динамики следует учитывать, что, как правило, холдинги отражают в своей консолидированной финансовой отчетности не только фактически уплаченные суммы налогов, но и резервы, формируемые для нейтрализации возможных налоговых рисков.

Налоговые льготы по неопределенным позициям по налогу на прибыль признаются в финансовой отчетности, только если существует большая вероятность того, что они будут подтверждены налоговыми органами при проверке, включая разрешение соответствующих апелляций или судебные процессы. Так, Yandex N.V. объясняет высокое значение эффективной налоговой ставки в 2016 г. влиянием определенных резервов, признанных на результаты налоговых проверок прошлых лет. Без учета таковых эффективная налоговая ставка по оценкам холдинга составила бы: в 2015 г. — 22,7 %, в 2016 г. — 23,4 %, в 2017 г. — 24,3%, то есть на 8–10 % меньше официально заявленных значений.

Кроме того, эффективная налоговая ставка отражает валовую налоговую нагрузку на прибыль холдингов с учетом ставок корпоративного налога в разных странах присутствия. Так, Mail.Ru Group, ее дочерние и зависимые компании, являющиеся резидентами Британских Виргинских островов, освобождены от уплаты

¹⁷ 27 апреля 2018 года Яндекс и Сбербанк создали совместное предприятие на базе платформы Яндекс.Маркет. С этой даты по методу долевого участия доля финансовых результатов Яндекс.Маркета отражается в составе прочих доходов. Финансовые результаты без учета Яндекс.Маркета исключают результаты Яндекс.Маркета, прибыль от деконсолидации и долю Яндекса в чистой прибыли Яндекс.Маркета после деконсолидации.

корпоративного подоходного налога и налога на прирост капитала. Дочерние и взаимозависимые компании холдинга, зарегистрированные в других странах, облагаются по ставкам: 12,5% — на Кипре; 20, 15 или 5% (на дивиденды) — в России; 25% — в Нидерландах; 35% — в США. На деятельность компании Yandex N.V. приходится более высокая налоговая нагрузка по сравнению с Mail.Ru Group в связи с резидентством в Нидерландах с базовой ставкой налога на прибыль в 25%.

На величину эффективной налоговой ставки существенное влияние оказывает также необлагаемый налогом на прибыль прирост капитала — доход холдингов от продажи акций. Так, эффективная налоговая ставка на Yandex N.V. снизилась в 2013 г. на 2,8% в связи с получением необлагаемой прибыли от продажи Яндекс.Деньги в июле 2013 г. В 2016 году Mail.Ru Group был получен необлагаемый единовременный доход в результате выбытия HeadHunter; в 2014 — от выбытия Qiwi и приобретения акций сети «ВКонтакте». Это объясняет снижение эффективной ставки за счет неизменного налога на прибыль при существенном приросте прибыли до налогообложения.

В связи с этим судить о справедливости налогообложения холдингов по показателю эффективной налоговой ставки можно только с определенной долей условности. При этом вышеописанные факты вполне позволяют предположить, что фактическая налоговая нагрузка на прибыль холдингов существенно меньше заявленной в консолидированной финансовой отчетности.

В пользу данного вывода свидетельствуют и некоторые общеизвестные факты из практики налогообложения доходов холдингов в России. Так, существенное понижение налоговой нагрузки на деятельность Mail.Ru Group произошло в 2016–2017 гг. в связи с положительным результатом судебных разбирательств холдинга с ФНС России, позволившим компании применять освобождение от НДС в отношении доходов от ММО игр и продажи виртуальных сервисов в социальных сетях¹⁸. При этом цены на

¹⁸ London Stock Exchange. *Mail.Ru Group receives confirmation from Russian tax authorities that IVAS revenues are eligible for VAT exemption.* 28.07.2017. Available at: <https://www.londonstockexchange.com/exchange/news/market-news/market-news-detail/MAIL/13275329.html>

услуги, освобожденные от НДС, понижены не были. Это позволило холдингу в 4 квартале 2016 г. дополнительно получить выручку около 342 млн. руб. от онлайн-игр, а в 2017 г. повысить долю доходов от сообщества IVAS в выручке на 17,6%.

И хотя официально инкорпорирование IT-холдингов за рубежом объясняется высшим менеджментом как вынужденно необходимая мера для привлечения иностранных инвестиций, а не для оптимизации уплачиваемых налогов, налоговая нагрузка на их деятельность в связи с данным фактом существенно снижается. Так, по собственным оценкам Mail.Ru Group, большая часть ее налогооблагаемой прибыли, а также расходов по налогу на прибыль генерируется в России, а прибыли и убытки до налогообложения (доходы от акций, переоценки справедливой стоимости, прибыли и убытки в иностранной валюте и другим статьям) — в других юрисдикциях, в которых они обычно не облагаются налогом.

Элементарные расчеты по схеме предложенного в странах ЕС налога GAFA со ставкой 3% от оборота, не включая прочих доходов, которые, как правило, образуются от стартапов, позволяют примерно оценить налоговый потенциал компаний. В 2018 г. доходы Yandex N.V. от поиска и портала, а также от сервисов онлайн заказа такси и еды составили 123 577 млн. рублей, условная сумма налога с которых составила бы 3707,31 млн. рублей; доходы Mail.Ru Group от интернет рекламы, MMO игр и продажи сервисов в социальных сетях — 70 148 млн. рублей, условная сумма налога — 2104,44.

Ограниченный перечень объектов и плательщиков позволит избежать существенного влияния налога GAFA на цены цифровых услуг для населения. В частности, под налогообложение попадает крайне ограниченный перечень рекламных и посреднических услуг, стоимость которых создается пользователями цифрового интерфейса, а не его собственником, получающим доход от их оказания третьим лицам. В связи с этим цифровые компании, заинтересованные в привлечении как можно большего числа пользователей, сохраняют для последних бесплатный доступ к своим цифровым интерфейсам. То есть введение указанного налога не

окажет влияния на цены услуг для пользователей цифровых интерфейсов, создающих стоимость. К примеру, вероятность введения платы за регистрацию и использование пользователями социальных сетей или почтовых сервисов практически нулевая. Напротив, компании активно продолжают предлагать сопутствующие бесплатные услуги, конкурируя за привлечение пользователей, например облачные хранилища данных и другие. Однако вполне вероятно, что плательщики налога GAFA, пользуясь своим доминирующим положением, повысят цены на налогооблагаемые услуги для третьих лиц — рекламодателей; организаций, приобретающих данные, сгенерированные из действий пользователей и др. В этом случае цены повысятся на рекламные и посреднические услуги, оказываемые собственником цифровых интерфейсов третьим лицам. Результатом может стать либо сокращение объема спроса на налогооблагаемые услуги, либо частичное переложение налоговой нагрузки на конечных потребителей продуктов и услуг третьих лиц (не обязательно цифровые). Степень переложения будет зависеть от специфики и конъюнктуры рынка, доли фирмы на рынке, преобладающего вида конкуренции (ценовая или неценовая), ценовой эластичности спроса на продукты и услуги и других факторов. В связи с этим влияние налога на цифровые услуги на цены не будет таким же прямо пропорциональным и однозначным как, к примеру, влияние НДС в отношении услуг, оказываемых в электронной форме (в России так называемый налог на Google). Оценка эффектов от введения налога GAFA требует дополнительных исследований.

Таким образом, в России есть потенциал для введения аналогичного налога. Однако, по нашему мнению, это перспектива среднесрочного периода. В настоящее время необходимо активизировать исследования налоговиков по разработке отмеченных в статье ключевых теоретических аспектов формирования справедливого налогообложения в условиях цифровой экономики, а также налоговых органов — по оценке эффективной налоговой нагрузки на крупнейшие российские и иностранные IT-холдинги, оказывающие цифровые услуги, попадающие под обложение.

Заключение

Обобщая вышеизложенное, отметим, что проведенное исследование позволило получить ряд результатов, содержащих приращение научного знания:

1. Определены особенности больших данных как фактора производства в цифровой экономике (вторичность; самовозрастание; экономическое благо производственного характера с высокой потребительной и меновой ценностью, нулевыми предельными издержками ресурса, а также сравнительно низкими предельными издержками накопления, обработки и распространения; универсальный характер; неисчерпаемость, сохранение свойств в процессе потребления и многократность использования для получения дохода; частичная взаимозаменяемость с другими факторами производства, высокая мобильность и легкость тиражирования; специфический доход — информационная дифференциальная рента II рода, монопольная информационная рента, цифровая рента), которые демонстрируют необходимость особого подхода к налогообложению доходов от данного фактора производства и имеют значимость для идентификации объекта налогообложения.

2. Охарактеризована дискуссия в рамках европейской налоговой реформы по созданию справедливой и эффективной системы налогообложения в условиях цифровой экономики, в

том числе ее положения, носящие полемический характер, и освещена действующая практика по введению налога на цифровые услуги в странах-членах ЕС, что привносит новые данные о зарубежной практике и способствует привлечению внимания российских исследователей к проблемам трансформации налогообложения в условиях цифровой экономики.

3. В деятельности компаний Yandex N.V. и Mail.Ru Group выявлены тенденция опережающего роста валового дохода и прибыли по сравнению с суммой уплачиваемого корпоративного налога на прибыль, преобладание в структуре доходов статей, попадающих под обложение налогом на цифровые услуги, а также факторы, способствующие сокращению эффективной налоговой ставки на прибыль IT-холдингов, что в условиях высокой рентабельности их деятельности доказывает нарушение справедливости в распределении налоговой нагрузки между цифровой и нецифровой сферами экономики.

Вклад автора заключается в обосновании необходимости повышения в РФ налоговой нагрузки на деятельность крупнейших IT-корпораций, имеющих возможность извлекать сверхприбыль от обработки больших данных и оказания цифровых услуг, путем реформирования налогообложения доходов в соответствии с концепцией создания стоимости пользователями.

Литература

1. Архипова Н.И., Родионов И.И. Изменение содержания и роли факторов производства как источника конкурентоспособности в современном мире // Вестник РГГУ. Серия: Экономика. Управление. Право. 2015. № 1 (1). С. 9–16.
2. Ахмадеев Р.Г., Быканова О.А., Малахова Л.И. Рынок цифрового контента: новый порядок взимания НДС // Азимут научных исследований: экономика и управление. 2017. Т. 6. № 4 (21). С. 43–46.
3. Львов Д.С. Концепция управления национальным имуществом // Экономическая наука современной России. 2002. № 2 (9). С. 5–24.
4. Кимельман С.А., Пителин А.К. Рентный потенциал и рентное налогообложение // Экономическая наука современной России. 2008. № 2 (41). С. 95–111.
5. Куклина Е.А. Рентное налогообложение пользователей недр и мифы сырьевой экономики // Научные труды Северо-Западного института управления. 2015. Т. 6. № 2 (19). С. 58–65.
6. Чернявский С.В., Золотарев Н.А. Теории природной (горной) ренты и совершенствование системы ее изъятия (налогообложения) // Вестник Томского государственного университета. Экономика. 2017. № 39. С. 71–79.
7. Понкратов В.В. Совершенствование налогообложения добычи нефти и газа в Российской Федерации // Журнал экономической теории. 2014. № 1. С. 40–52.

8. Налогообложение природных ресурсов. Теория и мировые тренды: монография для магистрантов / [И.А. Майбуров и др.]; под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. М.: Юнити-Дана, 2018. 479 с.
9. Юдина Т.Н. «Подглядывающий капитализм» как «цифровая экономика» и/или «цифровое общество» // Теоретическая экономика. 2018. № 4 (46). С. 13–17.
10. Bloch F., Demange G. Taxation and privacy protection on Internet platforms. *Journal of Public Economic Theory*, 2017, vol. 20 (1). DOI:10.1111/jpet.12243.
11. Bourreau M., Caillaud B., De Nijs R. Taxation of a digital monopoly platform: Bourreau et al. *Journal of Public Economic Theory*, 2017. Vol. 20 (1). DOI:10.1111/jpet.12255.
12. Belleflamme P., Toulemonde E. Tax incidence on competing two-sided platforms. *Journal of Public Economic Theory*, 2017, vol. 20 (1). DOI:10.1111/jpet.12275.
13. Kind H.J., Koethenbueger M., Schjelderup G. Tax responses in platform industries, *Oxford Economic Papers*, 2010, vol. 62 (4), pp. 764–783.
14. Kind H.J., Schjelderup G., Stähler F. Newspaper differentiation and investments in journalism: the role of tax policy, *Economica*, 2013, vol. 80 (317), pp. 131–148.
15. Shamim A., Tony S.W. The impact of sales taxation on internet commerce – an empirical analysis. *Economics Letters*, 2008, vol. 99, no. 3, pp. 557–560. Available at: <https://doi.org/10.1016/j.econlet.2007.10.001>.
16. Международное налогообложение: размывание налоговой базы с использованием офшоров: монография / под ред. М.Р. Пинской. М.: ИНФРА-М., 2015. 192 с.
17. Соколовская Е.В. Косвенное налогообложение трансграничных сделок в электронной торговле // Экономика и управление. 2017. № 8 (142). С. 37–47.
18. Тихонова А.В. Налог на Google: как не сделать шаг назад в ближайшем будущем? // Международный бухгалтерский учет. 2018. Т. 21. № 10 (448). С. 1129–1139.
19. Покровская Н.Н. Проблемы налогообложения инновационных бизнес-моделей в цифровой экономике // Экономика России в условиях ресурсных ограничений: сб. науч. трудов по итогам науч.-практич. конф. молодых учёных Санкт-Петербургского государственного экономического университета. СПб., 2016. С. 170–173.
20. Степнов И.М., Ковальчук Ю.А. Платформенный капитализм как источник формирования сверхприбыли цифровыми рантье // Вестник МГИМО-Университета. 2018. № 4 (61). С. 107–124.
21. Захаров А.В. Условия формирования и виды информационной ренты // Актуальные вопросы экономических наук. 2010. № 11-1. С. 39–42.
22. Гелисханов И.З., Юдина Т.Н. Цифровые платформы: особенности и перспективы развития // сборник материалов 71-й Всерос. науч.-технич. конф. студентов, магистрантов и аспирантов высших учебных заведений с международным участием. Ярославль: ЯГТУ, 2018. Т. 3. С. 637–640.
23. Королева Л.П. Налоговый режим IP-BOX: основные элементы и тенденции трансформации в зарубежных странах // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. 2016. Т. 12. № 5 (338). С. 152–164.

Сведения об авторе

Людмила Павловна Королева — кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры, Мордовский государственный университет имени Н.П. Огарева (430005, Российская Федерация, Республика Мордовия, г. Саранск, ул. Большевикская, д. 68; e-mail: korol.l@mail.ru)

Koroleva L.P.

Taxation of Digital Services: Theory, International Practice and Domestic Prerequisites

Abstract. Reforming corporate taxation taking into account customer value creation concept is a necessary stage in the transformation of the Russian tax system. It will help make it just and efficient in the context of the digital economy in which major IT corporations gain super profits from the use of big data and provision of digital services, the cost of which largely depends on the participation of customers. The goals of the present research are as follows: to substantiate theoretical prerequisites for increasing the tax burden on the companies that use big data as a factor of production, to identify trends and patterns in the modern stage of reforming the taxation of revenues resulting from the provision of digital services in foreign countries, and to substantiate the presence of potential for its application in Russia. In the course of our research we identify features of big data as a factor of production; they demonstrate the need for a special approach to the taxation of income from its use and are important for the identification of the object of taxation. In the light of the European tax reform aimed to create a fair and effective tax system in the digital economy we make an overview of the current practice of introducing digital services tax in the EU member states; we also consider some polemical provisions that require further research. Having analyzed the financial performance and tax burden of the largest IT companies Yandex N.V. and Mail.Ru Group for 2013–2018, we reveal the trend of outstripping growth of gross income and profit in comparison with the amount of tax paid. We also find out that the structure of income is dominated by the items falling under digital services taxation, as well as factors contributing to the reduction of the tax burden. We conclude that Russia has the potential to introduce digital services tax in the medium term.

Key words: digital services tax, big data, digital capital, digital rent, customer value creation, GAFA tax, Google tax, multinational IT company.

Information about the Author

Lyudmila P. Koroleva – Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor, associate professor at the department, Ogarev Mordovia State University (68, Bolshevistskaya Street, Saransk, Republic of Mordovia, 430005, Russian Federation; e-mail: korol.l@mail.ru)

Статья поступила 15.03.2019.