

# НЕКОТОРЫЕ АКТУАЛЬНЫЕ ТЕНДЕНЦИИ ТРАНСФОРМАЦИИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ<sup>1</sup>

**ОРДЫНСКАЯ Елена Валерьевна**, к.э.н., eord@mail.ru, ведущий научный сотрудник Институт народнохозяйственного прогнозирования РАН, Москва, Россия.  
<https://orcid.org/0000-0002-4266-6244>

*Статья посвящена наиболее актуальным проблемам современного налогообложения. Автором рассматриваются возможные направления трансформации налоговой системы. В статье обозначены возможные пути увеличения налоговых поступлений в бюджетную систему страны. В частности, рассматривается возможность увеличения налоговых платежей, взимаемых с крупнейших цифровых компаний. Также анализируется перспектива замены ныне действующих косвенных «цифровых» налогов налогообложением прибыли IT-компаний.*

*Ключевые слова:* Налоговая система, налоги, «цифровой» налог, прямые и косвенные налоги, налоговая нагрузка.

DOI: 10.47711/2076-318-2021-63-80.

**О распределении налогового бремени.** Проблемы, связанные с тяжестью налогового бремени<sup>2</sup>, издавна волнуют человечество. Еще в XVIII веке высказывалась точка зрения о том, что существует определенный минимальный доход, составляющий «святую часть человечества», которую нельзя трогать, а облагать можно лишь излишек – «свободный доход», остающийся после удовлетворения необходимых для жизни потребностей, «сообразно сословию плательщика» [1, с. 102; 2, с. 177-178]. Налоги традиционно непосредственно связаны с обеспечением возможности использовать получаемые доходы в интересах всего общества. Именно посредством использования налоговых механизмов происходит перераспределение общественного богатства.

---

<sup>1</sup> Статья подготовлена при финансовой поддержке Российского фонда фундаментальных исследований (проект № 19-010-00878 «Управление динамикой спроса на деньги с помощью процентной ставки – эмпирическое исследование»).

<sup>2</sup> Под налоговым бременем понимается выраженное в процентах отношение суммы налогов, взимаемых за определенный период, к величине доходов, полученных за тот же период.

Указанные вопросы оказывают влияние на уровень налогового бремени и его распределение между различными социальными группами [3, с. 154]. Одной из основных особенностей действующей в настоящее время в России модели налогообложения является высокая централизация налогов. Фактически ситуация складывается следующим образом. В 2018 г. налоговые доходы, которые полностью зачислялись в федеральный бюджет, составляли около 41% общей суммы доходов консолидированного бюджета Российской Федерации, а доля налоговых доходов, поступавших в консолидированные бюджеты субъектов РФ, составляла примерно 15% [4, с. 1380]. Таким образом, имеется существенный потенциал для перераспределения налоговых доходов между центром и регионами. Вопросы реформирования налоговой системы являлись предметом активного обсуждения задолго до возникновения проблем, обусловленных пандемией, не менее актуальными они остаются и сейчас.

Следует отметить, что Российская Федерация является далеко не единственной страной, налоговая система которой нуждается в реформировании. Представляется, что кризис мирового налогообложения носит всеобъемлющий системный характер. Действительно, необходимость реформирования существующего мирового порядка налогообложения стала очевидной еще до распространения нового коронавируса COVID-19. Проблемы трансформации мирового налогообложения и реформирования национальных налоговых систем активно обсуждались как налоговыми экспертами и практиками налогообложения, так и на уровне правительств отдельных стран и на межгосударственном уровне. В частности, бывшая председатель МВФ Кристин Лагард назвала существующие глобальные налоговые правила «в основном устаревшими» [5], а генеральный директор Apple Тим Кук отмечал, что глобальная налоговая система должна быть «пересмотрена» [5]. В свою очередь, Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) работает над созданием рамочного налогового решения для богатых стран, входящих в ее состав, включая Австралию, США, Францию и Ирландию.

Также нельзя не согласиться и с теми экспертами, которые утверждают, что пандемия коронавируса не столько привела к

очередному глобальному экономическому кризису, сколько подтолкнула его и обострила существующие противоречия<sup>3</sup>. Но в то же самое время она способствовала ускорению развития тех сфер деятельности, в которых уже намечались пути решения существующих насущных проблем.

**Основные глобальные налоговые проблемы.** В настоящее время многие исследователи утверждают, что пандемия COVID19 повлечет за собой такие же серьезные последствия, как и те эпидемии, которые охватывали мир в прошлом. Это приводило к смене технологий, возникновению новых моделей развития экономики, появлению новых налоговых инструментов и т.д.

Например, А.И. Погорлецкий отмечает, что чума 541-544 гг. вызвала усиление налогового администрирования и появление исламского налогообложения; эпидемия чумы 1346-1353 г. привела к введению в Англии налогообложения роскоши. В Российской империи чумной и холерный бунты 1771 г. и 1831 г. повлекли за собой реализацию ряда социальных мероприятий, в частности, осуществлялись отдельные меры по оказанию денежной поддержки населению, строительству больниц и т.д. [5, с. 168].

Вполне справедливо предположить, что пандемия COVID19 повлечет за собой не менее существенные последствия. И налоговая сфера не будет являться исключением. В настоящее время меры, предпринимаемые правительствами разных стран для ликвидации негативных последствий пандемии, а также для поддержки бизнеса и населения, имеют определенное сходство. В налоговой сфере многие правительства пошли по пути предоставления разного рода налоговых послаблений, включая освобождение от уплаты налогов отдельных категорий налогоплательщиков, предоставление отсрочек и рассрочек и т.д. Кроме того, значительные средства направлялись непосредственно в здравоохранение и на финансирование пострадавших от пандемии отраслей. Указанные меры несут дополнительную нагрузку на национальные бюджетные системы, увеличивают

---

<sup>3</sup> См.: *Patriotic Millionaires' letter to Davos calls for 'higher and fairer' taxes on the global elite. Published Wed, Jan 22 2020 7:00 AM Est. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.cnbc.com/2020/01/22/davos-2020-patriotic-millionaires-letter-calls-for-higher-taxes-on-global-elite.html>*

потребности в средствах, обеспечивающих возрастающие расходы. Соответственно, возникает вопрос об источниках финансирования данных расходов. Налоги традиционно являются основным источником формирования доходной части бюджетов. В связи с этим можно предположить, что основным источником компенсации «ковидных» расходов будут налоги, а в дальнейшем произойдет рост налоговой нагрузки.

В этой связи очень важным является вопрос о том, каким образом будет распределено указанное дополнительное фискальное бремя: вырастет ли нагрузка на бизнес, увеличатся ли налоги, подлежащие уплате гражданами, и т.д. На сегодняшний день получила широкое распространение точка зрения, согласно которой подавляющее большинство стран будет пытаться увеличить налоги, взимаемые с высокодоходных крупнейших цифровых компаний и платформ. Российская Федерация в данном случае не является исключением. Одним из основных направлений дальнейшей трансформации отечественной налоговой системы является увеличение сумм налогов, взимаемых с крупнейших международных компаний<sup>4</sup>. В то же самое время, как показывает мировой опыт налогообложения, в периоды различного рода кризисов государство стремится увеличить налоги, взимаемые с населения или с отдельных групп населения. Таким образом, с высокой долей уверенности можно утверждать, что в ближайшей перспективе произойдет увеличение налогового бремени, в том числе и в отношении доходов и имущества физических лиц. Более того, данные меры уже начинают реализовываться в России, например, через повышение ставок налога на доходы физических лиц применительно к высоким, свыше 5 млн. рублей, доходам населения, через налогообложение отдельных банковских вкладов. Также налоговая нагрузка на население увеличивается через косвенное налогообложение, в частности, путем повышения налоговой ставки по НДС, расширения налоговой базы, введения новых объектов налогообложения, постоянного увеличения налоговых ставок по акцизам, расширения перечня подакцизных товаров и т.д.

---

<sup>4</sup> Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2021 год и на плановый период 2022 и 2023 годов (утв. Минфином России)

Также нельзя не отметить и то обстоятельство, что наиболее глобальные направления трансформации международного налогообложения обозначились еще до начала пандемии. Одним из важнейших предполагаемых путей таких изменений явились предложения по увеличению сумм налогов, подлежащих уплате наиболее состоятельными людьми.

В частности, группа самых богатых представителей бизнеса призвала правительства постоянно увеличивать налоги на них самих и на других богатейших людей планеты, чтобы помочь финансировать восстановление экономики после кризиса COVID-19. Представители этой группы утверждают, что экономический эффект от коронавирусного кризиса «продлится десятилетиями» и может «привести еще полмиллиарда людей к нищете»<sup>5</sup>. По их мнению, проблемы, вызванные и выявленные COVID-19, не могут быть решены с помощью благотворительности, независимо от того, насколько такая благотворительная помощь велика. Ответственность за сбор необходимых средств, а также за справедливое их распределение должны взять на себя национальные правительства. При этом, налоги являются наиболее эффективным способом обеспечить адекватные инвестиции в общественно необходимом направлении<sup>6</sup>.

На сегодняшний день меры, реализуемые в рамках международного налогового сотрудничества, принесли определенные результаты. Борьба с агрессивным налоговым планированием, проводимая странами G20, позволила выявить, начиная примерно с 2006 г. по настоящее время, 107 млрд евро дополнительных доходов, это непосредственно неуплаченные налоги, а также пени и штрафы. Кроме того, суммы банковских депозитов, размещенных в международных финансовых центрах, за последнее десятилетие сократились на 410 млрд долл. Помимо этого, только за 2019 г. был осуществлен межстрановой обмен информацией о 84 миллионах финансовых счетов на общую сумму примерно 10 трлн евро<sup>7</sup>.

---

<sup>5</sup> *Super-rich call for higher taxes on wealthy to pay for Covid-19 recovery*. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.theguardian.com/news/2020/jul/13/super-rich-call-for-higher-taxes-on-wealthy-to-pay-for-covid-19-recovery>

<sup>6</sup> Там же

<sup>7</sup> Доклад: количество миллиардеров в мире достигло рекордного уровня [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://news.mail.ru/economics/33570647/?frommail=1>

С другой стороны, крайнее, дестабилизирующее неравенство очень быстро растет во всем мире. Количество миллиардеров на сегодняшний день больше, чем когда-либо прежде, и они при этом контролируют больший объем богатства, чем когда-либо. Доходы же самой бедной части человечества практически не изменились. Во многих странах напряженность, вызванная неравенством, достигла критического уровня, а пандемия COVID-19 лишь усугубила ситуацию. Сложившийся тренд может привести к тому, что мировое сообщество не сможет адекватно отреагировать на приближающуюся климатическую и эпидемиологическую катастрофу.

Кроме того, во всем мире за последние несколько десятилетий налоговые поступления от сверхбогатых граждан и крупнейших корпораций резко сократились, а в отдельных странах фактическая налоговая нагрузка на самые богатые группы населения существенно ниже, чем фискальное бремя самых бедных. В частности, такая картина наблюдается и в России.

Таким образом, справедливым будет являться утверждение о том, что в последние годы чрезвычайно возросла неравномерность распределения налоговой нагрузки между различными группами населения, а также между малым и крупным бизнесом. Неравенство налоговой нагрузки, в свою очередь, способствует дальнейшему росту неравенства в уровне доходов. В частности, в ряде стран самые богатые граждане фактически платят налоги по гораздо более низким эффективным налоговым ставкам, чем самые бедные, а глобальный корпоративный налог за последние 35 лет сократился вдвое – по данным МВФ, в 1985 г. он находился на уровне 49%, а на сегодняшний день составляет лишь 24% [5]. Помимо этого, согласно статистическим данным, по странам Евросоюза произошло снижение ставок налога на прибыль корпораций в период с 1995 по 2018 г. с 35 до 21,3%. В среднем по странам ЕС-15 размер ставок корпоративного налога на прибыль снизился с 38% в 1995 г. до 24,2% в 2018 г., таким образом снижение составило 13,8 проц. п. По странам ЕС-13 снижение указанных налоговых ставок за тот же период составило около 13,5 п. п. (с 31,4 до 18%) [6, с. 145-147].

Во многом возникновение данной ситуации связано с наличием более широких возможностей применения различных методов агрессивного налогового планирования у наиболее обеспеченных граждан и представителей крупного бизнеса по сравнению с иными экономическими агентами. Крупнейшие мировые корпорации злоупотребляют использованием налоговых убежищ, а некоторые вообще не платят налогов. На международном уровне уклонение от уплаты налогов достигло масштабов эпидемии и способствует значительному росту неравенства, который, в свою очередь, приводит к дальнейшей дестабилизации мировой экономики [5].

В настоящее время в мире насчитывается более 500 000 чел., относящихся к категории «сверхбогатых». Состояние каждого из них составляет не менее 30 млн долл. (или по текущему курсу 26,5 млн фунтов стерлингов). Это означает, что в мире больше сверхбогатых людей, чем все население Исландии, Мальты или Белиза [8]. А, например, в Новой Зеландии 20% домохозяйств располагают примерно 70% национального богатства<sup>8</sup>.

В целом же, по данным Forbes Real-Time, с 18 марта 2020 г. – дня самого ощутимого обвала фондового рынка – состояние участников ежегодного рейтинга миллиардеров к середине 2020 г. выросло на 14,7 млрд долл.<sup>9</sup> Количество сверхбогатых людей продолжает расти, несмотря на экономические последствия кризиса коронавируса и глобальных санкций. В частности, состояние Джеффа Безоса, самого богатого человека в мире и основателя Amazon, увеличилось на 75 млрд долл. в 2020 г. и достигло 189 млрд долл. [8].

Подобная ситуация не является чем-то специфическим, присущим периоду «ковидного» кризиса, она начала складываться задолго до появления COVID-19. Это явление носит фундаментальный характер. В частности, в 2017 г. количество миллиардеров увеличилось на 15% по сравнению с 2016 г. и достигло 2754 чел., а их общее состояние увеличилось на 24% [9].

---

<sup>8</sup> Newshub [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.newshub.co.nz/home/new-zealand/2020/07/former-prime-minister-jim-bolger-backs-letter-calling-tax-on-rich.html>

<sup>9</sup> В списке богатейших российских бизнесменов сменился лидер. [Электронный ресурс]. / Режим доступа: <https://news.mail.ru/economics/42849742/?frommail=1>

Кроме того, происходит перераспределение богатейших людей планеты между странами и континентами. В 2017 г. Азия впервые обогнала Северную Америку по количеству миллиардеров. Если же оценить величину доли богатейших людей, приходящуюся на отдельные страны, то можно наблюдать пусть и не очень существенное, но довольно устойчивое снижение этого показателя в США, и, при этом, стабильное и значительное увеличение числа миллиардеров в Китае (табл.). Состояние миллиардеров увеличивается в более быстром темпе, чем растет население мира [9].

Таблица

Доля миллиардеров по странам, %

Страна	2011 г.	2016 г.	2017 г.	2018 г.	2020 г.
Россия	14	4	5	5	4
США	30	30	28	27	28
Китай	6	14	16	17	20

Источник: составлено автором<sup>10</sup>.

На первую десятку богатейших стран приходится 65% общего количества миллиардеров и 71% общего объема их доходов [9]. С пандемией ситуация только ухудшилась. Расслоение растет, разница в доходах бедных и богатых увеличивается.

Помимо этого, росту неравенства в весьма значительной мере способствует широкое распространение в мире возможностей по использованию налоговых лазеек для инвестиционных фондов. Отдельные исследователи утверждают, что в налоговых убежищах сокрыто не менее 8 трлн долл., что составляет почти 10% мирового ВВП [5]. Согласно недавнему исследованию, проведенному МВФ, 40% прямых иностранных инвестиций, а это примерно 15 трлн долл. США, проходят через «пустые корпоративные оболочки» без «реальной предпринимательской деятельности» [5].

<sup>10</sup> См.: Информационно-технологический портал [Stevsky.ru](http://Stevsky.ru). [Электронный ресурс]. / Режим доступа: [stevsky.ru/rejtingi-forbs/forbs-2020-samie-bogatie-liudi-mira-po-versii-zhurnal-a-forbes-v-2020-godu](http://stevsky.ru/rejtingi-forbs/forbs-2020-samie-bogatie-liudi-mira-po-versii-zhurnal-a-forbes-v-2020-godu).



Неравенство налоговой нагрузки также создается и через косвенное налогообложение. В данном случае речь идет о налогах на потребление, таких как налог на добавленную стоимость, налоги с продаж, акцизы и т.д. Преимущественно такая ситуация возникает вследствие того, что большинство операций, которые доступны только обеспеченным гражданам (например, сделки с финансовыми инструментами, купля-продажа жилых помещений и т.д.), не подлежат налогообложению косвенными налогами, в первую очередь, налогом на добавленную стоимость.

В последнее время указанная ситуация расширяется за счет применения налогов на цифровые услуги.

**Цифровые налоги.** Налогообложение цифровой сферы, прежде всего, связано с налогами, уплачиваемыми крупными ИТ-компаниями. Однако, в целом, пока не существует единого подхода к определению не только понятия «цифровой налог», но и самого понятия «цифровая экономика». В настоящее время принято выделять четыре модели предоставления цифровых услуг [7]:

- рекламная модель. Ее используют поисковики и платформы социальных сетей. В данном случае налогообложение осуществляется, исходя из объема выручки от размещения рекламы. Налогообложение происходит в общеустановленном порядке по схеме «доход – налог»<sup>11</sup>;
- абонентская модель. Данная модель используется для видео- и музыкальных сервисов. Услуги оплачивают их розничные потребители, которые подключаются к ним с различных платформ и из разных национальных юрисдикций. Налогообложение в данном случае связано с определенными трудностями. Варианты налогообложения в рамках данной модели отличаются довольно существенным разнообразием. Например, интернет – продавец автоматически определяет место нахождения покупателя, и, в случае необходимости, сумма налога добавляется к сумме операции, а затем перечисляется в страну покупателя<sup>12</sup>;

---

<sup>11</sup> *EU Court of Justice Rules against Google in Hungarian Tax on Advertisement Case.* [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://ceelegalmatters.com/hungary/13112-eu-court-of-justice-rules-against-google-in-hungarian-tax-on-advertisement-case>.

<sup>12</sup> *What about taxes?* [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://get.bandcamp.help/hc/en-us/articles/360007802494-What-about-taxes->.

- агентская модель. В рамках данной модели с применением цифровых платформ проводятся такие операции как купля-продажа, аренда и т.д. В этой модели налог может быть привязан к выручке от продажи товара или услуги<sup>13</sup>;
- онлайнный розничный торговец. В данном случае налоговая база определяется как доходы от продаж. Основной проблемой в рамках этой модели является возможность установления факта существенного присутствия бизнеса на данной территории [8].

От выбора той или иной модели во многом зависит эффективность международного противодействия размыванию налоговой базы, распределение налоговых доходов между различными странами, точность определения налоговой базы и т.д. [7].

Проблемы налогообложения транснациональных компаний на сегодняшний день являются одним из приоритетов формирования налоговой политики во всем мире. Решение проблем налогообложения в цифровой сфере является одним из основных направлений проекта BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) [9]. С одной стороны, очень сложно оценить, в какой степени в данном случае реализуется один из основных принципов налогообложения – принцип справедливости. У таких компаний имеется гораздо больше возможностей минимизировать свои налоговые обязательства, путем использования агрессивных методов налоговой оптимизации. С другой – именно крупнейшие компании являются источниками наиболее существенных инвестиционных вложений. Соответственно, излишнее налоговое бремя может явиться препятствием для инвестирования и развития экономики. Одной из сфер деятельности, в которой указанные вопросы проявляются с наибольшей остротой, безусловно, является сфера IT технологий. Помимо этого, в цифровой сфере наиболее очевидно проявляется такое явление как перенос налогового бремени. В данном случае речь идет о смещении основной тяжести налогообложения на конечного потребителя – физическое лицо.

---

<sup>13</sup> *EU VAT Tax. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://support.zoom.us/hc/en-us/articles/360021487812-EU-VAT-Tax/>.*

Так, например, по оценкам исследователей компаний Deloitte и Taj на конечных потребителей будет приходиться 55% налогового бремени по цифровому налогу, на национальные относительно некрупные фирмы, использующие цифровые платформы, – 40%, а на крупнейшие международные цифровые компании – лишь 5% [10]. При этом, следует отметить, что введение цифровых налогов имело целью обложить налогами операции именно крупных транснациональных компаний [11]. Фактически введение цифровых налогов, в том виде, как это происходит в настоящее время, напротив, приведет к негативным последствиям для потребителей цифровых услуг из-за роста цен на данные услуги и ухудшению условий ведения бизнеса национальными малыми и средними предприятиями.

Во многом существование указанных проблем связано с тем, что в настоящее время налогообложение в цифровой сфере во всем мире строится по общему принципу «место назначения» [5, с. 171]. То есть налогообложение осуществляется в той стране, где потребляются цифровые услуги. Данное обстоятельство приводит к возникновению серьезных противоречий между странами происхождения («рождения») крупных информационных компаний и странами нахождения потребителей основных информационных услуг. Основные споры связаны с вопросом о том, какая страна должна получать налоговые доходы от цифровых операций [5, с. 171]. Наиболее остро указанные проблемы проявляются в отношениях между США, с одной стороны, и рядом европейских стран, с другой. США являются страной создания большинства крупнейших цифровых мировых компаний, при этом свою деятельность они осуществляют в других странах. Следовательно, возникает вопрос о распределении доходов от налогообложения интернет-компаний между странами регистрации таких компаний и странами, в которых они осуществляют свою деятельность. Соответственно, налоговые реформы должны способствовать более равномерному и справедливому перераспределению налоговых доходов от деятельности крупных цифровых компаний. В рамках косвенного налогообложения это недостижимо, что показывает весь современный международный опыт налогообложения. Более того, существующая практика

налогообложения цифровой сферы приводит, помимо прочего, к появлению новых налоговых противоречий.

Примером такого противостояния, как уже было отмечено, выступают отношения между США и некоторыми странами ОЭСР. В настоящее время Соединенные Штаты утверждают, что налоги на цифровые услуги в том виде, в котором они существуют сейчас, ущемляют интересы американских компаний [8]. ОЭСР, в свою очередь, подчеркивает необходимость уплаты цифровыми компаниями именно подоходных корпоративных налогов, связанных с указанной деятельностью. Такие налоги должны уплачиваться преимущественно в странах нахождения потребителей цифровых услуг. Исходя из указанных обстоятельств, в рамках ОЭСР была начата дискуссия о желательности пересмотра методов разделения глобальной прибыли ТНК в отношении цифровых операций с учетом возможности изменения стандарта существенного присутствия [12]. Отдельные эксперты ОЭСР утверждают, что необходимость в проведении глобальных налоговых реформ вызвана, прежде всего, ростом интернет-гигантов. Данное обстоятельство облегчает использование ТНК методов агрессивного налогового планирования. В период пандемии данная тенденция только усилилась.

Ситуация усугубляется и тем, что, как уже было отмечено, в настоящее время в цифровой сфере отсутствует единообразие процесса налогообложения в разных странах. Также практически не существует единых правил или рекомендаций по налогообложению в данной области [13, с. 130-139]. Однако при этом довольно-таки значительное число государств уже ввело в свои налоговые системы налоги на цифровые услуги (DST) [14; 15]. Несмотря на многообразие практики применения, во всех странах где введен цифровой налог он является косвенным налогом на потребление. Соответственно, увеличивается налоговая нагрузка именно на конечного потребителя, хоть и опосредованно, через удорожание услуг интернет-компаний [13, с. 130-139]. В Российской Федерации, например налогообложение иностранных IT-компаний реализуется в рамках налога на добавленную стоимость<sup>14</sup>.

<sup>14</sup> *Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 02.07.2021) (с изм. и доп., вступ. в силу с 02.08.2021) – [Электронный ресурс] КонсультантПлюс (consultant.ru).*

Нельзя не отметить и тот факт, что корпоративное налогообложение прибыли компаний цифрового сектора также имеет свои особенности, которые обуславливают меньшую налоговую нагрузку в этом секторе по сравнению с налогоплательщиками с физическим присутствием в той или иной стране. В частности, в странах Евросоюза эффективная ставка корпоративного налога на прибыль для ТНК в сфере цифровых технологий составляет 10%, тогда как для компаний с физическим присутствием в странах ЕС – 23%. В качестве аналогичного примера можно привести компанию Apple, которая в 2014 г. в Ирландии заплатила лишь 0,005% годовой прибыли, при том что номинальная ставка корпоративного налога на прибыль составляла 12,5%. Также следует упомянуть, что эффективная ставка налога на прибыль для Amazon в Великобритании в 11 раз ниже, чем для традиционных продавцов [13, с. 130-139].

Помимо использования возможностей по снижению налогов, предоставляемых отдельными территориями и юрисдикциями в рамках международной налоговой конкуренции, рост цифровизации экономики позволяет, в первую очередь, крупнейшим международным ИТ компаниям избегать последствий деятельности различных стран по предотвращению уклонения от уплаты налогов. В частности, это выражается в определенном противодействии реализации мероприятий, связанных с планом BEPS.

Кроме того, развитие цифровых технологий усложняет задачу налоговых органов по поиску реальных конечных бенефициаров, которые должны платить налоги, связанные с деятельностью в ИТ-сфере. В рамках косвенного налогообложения данная задача решена быть не может. Об этом свидетельствует и имеющийся уже опыт применения DST. Соответственно, введение данного налога является лишь временным и далеко не самым эффективным способом решения имеющихся проблем.

Также международная практика современного налогообложения свидетельствует о том, что одним из наиболее значимых каналов легального и нелегального вывоза капитала является применение трансфертного ценообразования в рамках транснациональных корпораций. В начале текущего десятилетия каждая пятая проверка трансфертных цен в мире заканчивалась

применением штрафных санкций за нарушение правил трансфертного ценообразования. Среди налогоплательщиков, подозреваемых в уклонении от уплаты налогов, можно встретить такие крупнейшие транснациональные корпорации, как Apple, Facebook, Google и т.д. Для ведения бизнеса эти корпорации активно используют офшоры. Например, Сенат США, основываясь на материалах проведенного им расследования, предъявил претензии корпорации примерно на 15 млрд долл. [16, с. 206]. Компанию обвиняют в использовании для незаконной оптимизации своих налоговых выплат сети аффилированных организаций. В частности, три офшорных компании, связанные с Apple, не являются налоговыми резидентами ни Ирландии, где они официально зарегистрированы, ни Соединенных Штатов, откуда осуществляется управление ими. Одна из этих офшорных фирм за последние пять лет, по сведениям американского Сената, вообще не платила налоги. Кроме того, корпорация хранит свыше 100 млрд долл. своих «сбережений» вне американской юрисдикции, используя для выплаты дивидендов своим акционерам заемные средства, предпочитая экономить на налогах [16, с. 207].

Таким образом, особенности современного состояния налогообложения в цифровой сфере заключаются в следующем. Прежде всего, нельзя не отметить существенное расширение возможностей автоматического электронного обмена информацией между налоговыми администрациями стран мира, что, в частности, дает возможность более эффективно бороться с незаконной налоговой оптимизацией и позволяет активно противодействовать недобросовестной налоговой конкуренции.

В то же время, с другой стороны, сложность налогового администрирования в цифровой сфере значительно выше, чем в традиционных отраслях. Также ситуация усугубляется тем, что существует значительное несоответствие между цифровой сферой и действующим законодательством. Налоговое законодательство не успевает адаптироваться к процессу мировой цифровизации [17, с. 11]. Законодательство не соответствует развитию цифровой экономики, налоговое регулирование, в свою очередь, не соответствует уровню цифровизации. Однако, в то же время, те же юридические аспекты могут оказать существенное влияние на дальнейшее развитие цифровой экономики [18, с. 312]. Таким образом,

происходит, как ее называет, например, Е.В. Порохов, своего рода «трансформация глобализации» вследствие ускоряющейся и расширяющейся цифровизации экономики [18, с. 312].

Такая трансформация способствует все большему увеличению технологического разрыва между развитыми и развивающимися странами, а, следовательно, увеличению социально-экономического неравенства между ними [18, с. 312]. Для решения данной проблемы необходимо обеспечить более справедливое распределение получаемых от цифровизации выгод. Для этого, в свою очередь, следует решить проблему децентрализации экономического и технологического диктата высокотехнологичных ТНК на глобальных рынках [18, с. 312].

Однако существует и противоположная тенденция в налогообложении IT-сектора. В частности, в ряде стран предполагается введение различных налоговых льгот в отношении компаний, действующих в цифровой сфере. К числу таких государств относится и Российская Федерация. Отечественная налоговая политика на ближайшую перспективу предусматривает расширение использования различных налоговых преференций для создания условий опережающего развития отечественных высокотехнологичных компаний и повышения привлекательности российской юрисдикции для IT-бизнеса [7]. Например, в отношении указанных компаний планируется снижение размера тарифов страховых взносов и существенное снижение налоговой ставки по налогу на прибыль организаций [7]. Одновременно с осуществлением указанных мероприятий предполагается отменить налоговые льготы при продаже иностранного программного обеспечения. Соответственно, российским цифровым компаниям будут обеспечены существенные конкурентные преимущества.

**Выводы.** Необходимость реформирования мировой системы налогообложения, адаптации налоговых систем к меняющейся экономической ситуации в мире очевидна и сомнений не вызывает. Однако далеко не очевидны направления трансформации налоговых систем различных государств.

В то же время можно выделить несколько основных направлений таких налоговых реформ.

Прежде всего, будет продолжаться реформирование налогообложения в цифровой сфере. В данном направлении наиболее

целесообразным представляется переход от косвенного налогообложения к прямому обложению цифровым налогом доходов IT-компаний. Данный подход позволит избежать переложения налогового бремени с крупнейших международных IT-компаний на физических лиц – конечных потребителей цифровых услуг и на национальные малые и средние цифровые компании.

Также, необходимо продолжить реализацию совместных усилий разных стран в противодействии международному уклонению от налогообложения, агрессивному налоговому планированию и недобросовестной налоговой конкуренции. Особое внимание следует уделить разрешению проблем, возникающим в связи с развитием цифровизации. Внедрение и развитие новейших цифровых технологий не только позволяют правительствам разных стран более эффективно осуществлять сотрудничество в налоговой сфере, но также расширяют возможности для крупных международных компаний избегать государственного и межгосударственного налогового контроля. Соответственно, на государственном уровне необходимо продолжить разработку эффективных мер противодействия уклонению от налогообложения.

Помимо этого, следует активно развивать информационное международное взаимодействие в налоговой сфере. Комплекс мер, реализуемых в этом направлении, позволит более справедливо распределить не только налоговую нагрузку между различными группами населения, но также и налоговые доходы между разными государствами, в том числе и в цифровой сфере.

### *Список литературы*

1. *Sonnenfels. Grundsätze der Polizei etc. 1765 III. & 94. 102 c.*
2. *Кулишер И.М. Очерки финансовой науки. Петроград, 1919. 258 с.*
3. *Ордынская Е.В., Черковец М.В. Влияние финансовой политики на распределение доходов населения // Экономическая политика России в межотраслевом и пространственном измерении. Материалы второй конференции ИНИ РАН и ИЭОПП СО РАН по межотраслевому и региональному анализу и прогнозированию. Новосибирс. 2020. Т. 2. С. 153-174.*
4. *Мохнаткина Л.Б. Оценка неравенства регионов в формировании доходов федерального бюджета на основе критерия Парето // Экономика региона. 2020. Т. 16. Вып. 4. С. 1377-1392. <https://doi.org/10.17059/ekon. reg.2020-4-25>*



5. Гончаренко Л.И., Адвокатова А.С., Малкова Ю.В. *Круглый стол «Актуальные вопросы трансформации налогообложения в условиях глобальных изменений»* // Экономика. Налоги. Право. 2020. 13(4). С. 167-174. DOI: 10.26794/1999-849X-2020-13-4-167-174
6. Пугачев А.А., Парфенова Л.Б., Подвезько А. *Оценка влияния налоговой конкуренции на конкурентоспособность национальной налоговой системы*. Экономика. Налоги. Право. 2019. № 4. с. 143-155. DOI: 10.26794/1999-849X-2019-12-4-143-155
7. *Tax Challenges of Digitalisation. Request for Input. Part II*. 25 October 2017. P. 8. [Электронный ресурс]. / Режим доступа: <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-digitalisation-part-2-comments-on-request-for-input-2017.pdf>.
8. *Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence (SWD (2018) 81 final) – (SWD(2018) 82 final)*. P. 7 // European Commission Brussels, 21.3.2018 COM (2018) 147 final 2018/0072 (CNS). P. 8. Режим доступа: <https://www.europeansources.info/record/proposal-for-a-directive-laying-down-rules-relating-to-the-corporate-taxation-of-a-significant-digital-presence/>.
9. *BEPS Actions*. Режим доступа: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>.
10. Pellefigue J. *The French Digital Service Tax: An Economic Impact Assessment*, Deloitte/Taj, 19.03.2019. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://taj-strategie.fr/content/uploads/2020/03/dst-impact-assessment-march-2019.pdf>.
11. Казачкова З.М., Казачков В.А. *Цифровая экономика и налоги: проблемы, решения, перспективы* // Налоги. 2020. № 5. С. 3-6.
12. Bunn D. *Tax competition of a different flavor at the OECD*. Tax Foundation [Internet]. 2019 March 19. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://taxfoundation.org/tax-competition-of-a-different-flavor-at-the-oecd>.
13. Полежарова Л.В. *Развитие базовых методов международного налогообложения в условиях цифровой трансформации экономики* // Экономика. Налоги. Право. 2020. № 13(4), с. 130-139. DOI: 10.26794/1999-849X-2020-13-4-130-139
14. *Taxation of the digitalized economy*. KPMG. Updated Mar. 21, 2020. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://tax.kpmg.us/content/dam/tax/en/pdfs/2020/digitalized-economy-taxation-developmentssummary.pdf>.
15. *BEPS Tracker Action 1: Digital Economy*. Bloomberg Tax. [Электронный ресурс]. Режим доступа: [https://www.bloomberglaw.com/product/tax/aqb\\_chart/2917a095db6af1d712cbf7034d7be88d](https://www.bloomberglaw.com/product/tax/aqb_chart/2917a095db6af1d712cbf7034d7be88d).
16. Ордынская Е.В. *Уклонение от уплаты налогов: некоторые методы противодействия*. Россия в XXI веке: глобальные вызовы и перспективы развития. Материалы Пятого Международного форума (06, 08-09 декабря 2016 г.). Москва. 2016. С. 204-208.
17. Лютова О.И. *Права налогоплательщиков: трансформация в условиях цифровизации* // Налоги. 2020. № 5. С. 11.
18. Порохов Е.В. *Цифровизация и налоговое право* // Вестник Института законодательства и правовой информации Республики Казахстан. 2020. № 1 (59). С. 312.

**Для цитирования:** Ордынская Е.В. Некоторые актуальные тенденции трансформации налогообложения // Научные труды. Институт народнохозяйственного прогнозирования РАН. 2021. С. 63-80.  
DOI: 10.47711/2076-318-2021-63-80.

## Summary

### SOME CURRENT TRENDS IN THE TRANSFORMATION OF TAXATION

**ORDYNSKAIA Elena V.**, Cand. Sci. (Econ.), eord@mail.ru, leading researcher, Institute of Economic Forecasting, Russian Academy of Sciences, Moscow, Russia.

<https://orcid.org/0000-0002-4266-6244>

**Abstract:** The article is devoted to the most pressing problems of modern taxation. The author considers possible directions of transformation of the tax system. The article outlines possible ways to increase tax revenues to the country's budget system. In particular, the possibility of increasing tax payments levied on the largest digital companies is being considered. The prospect of replacing the current indirect "digital" taxes with taxation of the profits of IT companies is also analyzed.

**Key words:** Tax system, taxes, "digital" tax, direct and indirect taxes, tax burden.

**For citation:** *Ordynskaia E.V.* Some Current Trends in the Transformation of Taxation // Scientific works: Institute of Economic Forecasting of the Russian Academy of Sciences. 2021. Pp. 63-80.

DOI: 10.47711/2076-318-2021-63-80.