

**Федеральное государственное бюджетное образовательное
учреждение высшего образования
«РОССИЙСКАЯ АКАДЕМИЯ НАРОДНОГО ХОЗЯЙСТВА
И ГОСУДАРСТВЕННОЙ СЛУЖБЫ
ПРИ ПРЕЗИДЕНТЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ»**

Корниенко Н.Ю., Минина Е.Е.

**Налоговые механизмы поддержки развития
электронного бизнеса в России: предложения по
совершенствованию налогового законодательства**

Москва 2019

Аннотация. В представленной работе проводится анализ действующего налогового законодательства и законодательных инициатив по вопросу поддержки развития электронного бизнеса в России. По результатам проведенного анализа с учетом международного опыта и того факта, что Россия является страной-членом ЕАЭС, подготовлены предложения по совершенствованию налогового законодательства, включающие предложения в НК РФ и на наднациональном уровне в рамках ЕАЭС.

Abstract. This paper presents an analysis of current tax legislation and legislative initiatives on the issue of supporting the development of e-business in Russia. Based on the results of the analysis, taking into account international experience and the fact that Russia is a country member of the EAEU, proposals for improving tax legislation were prepared, including proposals to the RF Tax Code and at the supranational level within the EAEU.

Корниенко Н.Ю. заведующий лабораторией развития налоговой системы ИПЭИ Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Минина Е.Е. старший научный сотрудник лаборатории развития налоговой системы ИПЭИ Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Данная работа подготовлена на основе материалов научно-исследовательской работы, выполненной в соответствии с Государственным заданием РАНХиГС при Президенте Российской Федерации на 2018 год

ОБОЗНАЧЕНИЯ И СОКРАЩЕНИЯ

ВС – Верховный суд

ЕАЭС – Евразийский экономический союз

ИНН – индивидуальный номер налогоплательщика

ИП – индивидуальный предприниматель

ИТ = IT – информационные технологии

КПП – код причины постановки (на учёт)

НДС = VAT – налог на добавленную стоимость

НДФЛ – Налог на доходы физических лиц

НК – Налоговый Кодекс

НМА – нематериальные активы

ОИС – объекты интеллектуальной собственности

ООО – общество с ограниченной ответственностью

СОДЕРЖАНИЕ	
ОБОЗНАЧЕНИЯ И СОКРАЩЕНИЯ	3
СОДЕРЖАНИЕ.....	4
ВВЕДЕНИЕ	5
1 Анализ налогового регулирования электронного бизнеса в РФ	6
1.1 Анализ действующего налогового законодательства	6
1.2 Анализ налоговых законодательных инициатив	18
2 Предложения по совершенствованию налогового законодательства.....	31
2.1 Предложения в Налоговый Кодекс РФ	31
2.2 Подготовка предложений по концепции поддержки развития электронного бизнеса в рамках ЕАЭС	41
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	43
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	44
ПРИЛОЖЕНИЕ А.....	47

ВВЕДЕНИЕ

По данным доклада Всемирного банка о мировом развитии 2016 «Цифровые дивиденды» мир переживает величайшую информационно-коммуникационную революцию в истории человечества. Инвестиции в цифровые технологии необходимо подкреплять «аналоговыми дополнениями», в первую очередь нормативно-правовой базой, позволяющей фирмам использовать возможности интернета для конкуренции и инноваций. Добавим, что развитие информационно-правовой базы необходимо также для государственного регулирования и стимулирования развития электронного бизнеса, в том числе и через налоговые инструменты.

В России необходимо создание условий не только для развития электронного бизнеса внутри страны, но и для развития его экспортной составляющей. Россия является частью ЕАЭС и также как ЕС, ЕАЭС необходима единая концепция поддержки развития электронного бизнеса. Подготовка Россией данной концепции могла бы максимально представить интересы России в рамках поддержки развития электронного бизнеса в ЕАЭС.

В целях реализации Стратегии развития информационного общества в Российской Федерации на 2017 - 2030 годы распоряжением Правительства Российской Федерации от 28 июля 2017 г. № 1632-р утверждена программа "Цифровая экономика Российской Федерации". Программа предусматривает обширный план мероприятий в том числе и налогового характера. Таким образом требуются усилия для подготовки предложений по совершенствованию налогового законодательства для реализации положений программы на основе анализа действующего налогового законодательства России и международного опыта в данной области. При этом отметим, что вопросы поддержки развития электронного бизнеса являются довольно новыми не только для России, но и для всего мира в силу новизны и специфики самого электронного бизнеса.

1 Анализ налогового регулирования электронного бизнеса в РФ

1.1 Анализ действующего налогового законодательства

На сегодняшний день достаточно новые налоговые механизмы поддержки развития электронного бизнеса¹ в России в основном касаются преимущественно лишь определенной части ИТ – компаний. По мнению О.В. Александрова, Е.И. Добролюбовой, Э.В. Талапиной российские субъекты электронного бизнеса практически не имеют фискальных преференций для своего развития. Помимо соответствующих льгот по страховым взносам, специальные налоговые преференции имеют резиденты территорий опережающего развития и ОЭЗ. Такое налоговое регулирование не способствует росту конкурентоспособности российских субъектов цифровой экономики по сравнению с налоговыми преференциями, предоставляемым субъектам электронного бизнеса в развитых странах [9].

Для аккредитованных в Минкомсвязи России компаний, осуществляющих деятельность в области информационных технологий (ИТ-компании), законодательством предусмотрены следующие преференции:

- пониженные тарифы страховых взносов (не более 14 %) при соблюдении дополнительных условий о доле «профильных» доходов и численности работников;
- право включать расходы на приобретение электронно-вычислительной техники в состав материальных расходов (для целей налогообложения прибыли) в размере полной стоимости такого имущества по мере ввода его в эксплуатацию (без амортизации) при соблюдении дополнительных условий о доле «профильных» доходов и численности работников;
- возможность привлекать к трудовой деятельности в РФ высококвалифицированных иностранных специалистов в упрощенном порядке;
- пониженная ставка налога на прибыль в нескольких субъектах.

В соответствии с Положением о государственной аккредитации организаций, осуществляющих деятельность в области информационных технологий, утвержденным постановлением Правительства Российской Федерации №758 от 6 ноября 2007 года, государственную аккредитацию может получить российская организация, осуществляющая деятельность в области информационных технологий, независимо от

¹ Электронный бизнес – это сфера экономической деятельности, в которой

либо предоставление покупателю продукта (услуги) неразрывно связано с использованием портфеля ИТ-сервисов, обеспечиваемых информационной системой и доступом к общедоступным или выделенным сетям, либо сам продукт является ИТ-сервисом (или полноценной информационной системой, обеспечивающей получение ИТ-сервиса).

организационно-правовой формы и формы собственности при условии, что данная организация осуществляет разработку и реализацию программ для ЭВМ и баз данных на материальном носителе или в электронном виде по каналам связи независимо от вида договора и (или) оказывает услуги (выполняет работы) по адаптации программ ЭВМ и баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), установке, тестированию и сопровождению программ ЭВМ и баз данных.

По данным на 19.07.2018 г. общее число аккредитованных при министерстве ИТ-компаний² составило 8689 [11]. Таким образом, среднегодовой прирост числа аккредитованных государством для предоставления льгот организаций сферы ИТ сохраняется на уровне тысячи компаний в год³, как показано на рисунке 1.



Рисунок 1 – Аккредитация ИТ-компаний по годам

Пониженные тарифы страховых взносов

В соответствии с п. 5 ст. 427 НК РФ для плательщиков в целях применения пониженных тарифов страховых взносов требуются:

- а) для вновь созданных организаций:

² ИТ-компанией признается российская организация, осуществляющая деятельность в области информационных технологий, независимо от организационно-правовой формы и формы собственности при условии, что данная организация осуществляет разработку и реализацию программ для ЭВМ и баз данных на материальном носителе или в электронном виде по каналам связи независимо от вида договора и (или) оказывает услуги (выполняет работы) по адаптации программ ЭВМ и баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), установке, тестированию и сопровождению программ ЭВМ и баз данных

³ Первая компания была аккредитована в январе 2008 г.

1) получение документа о государственной аккредитации организации, осуществляющей деятельность в области информационных технологий, в порядке, установленном Правительством Российской Федерации;

2) доля доходов от реализации экземпляров программ для ЭВМ, баз данных, передачи исключительных прав на программы для ЭВМ, базы данных, предоставления прав использования программ для ЭВМ, баз данных по лицензионным договорам, от оказания услуг (выполнения работ) по разработке, адаптации и модификации программ для ЭВМ, баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), а также услуг (работ) по установке, тестированию и сопровождению указанных программ для ЭВМ, баз данных по итогам отчетного (расчетного) периода составляет не менее 90 процентов в сумме всех доходов организации за указанный период;

3) среднесписочная численность работников за расчетный (отчетный) период составляет не менее семи человек;

б) для организаций, не являющихся вновь созданными:

1) получение документа о государственной аккредитации организации, осуществляющей деятельность в области информационных технологий, в порядке, установленном Правительством Российской Федерации;

2) доля доходов от реализации экземпляров программ для ЭВМ, баз данных, передачи исключительных прав на программы для ЭВМ, базы данных, предоставления прав использования программ для ЭВМ, баз данных по лицензионным договорам, от оказания услуг (выполнения работ) по разработке, адаптации и модификации программ для ЭВМ, баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), а также услуг (работ) по установке, тестированию и сопровождению указанных программ для ЭВМ, баз данных по итогам девяти месяцев года, предшествующего году перехода организации на уплату страховых взносов по пониженным тарифам составляет не менее 90 процентов в сумме всех доходов организации за указанный период;

3) средняя численность работников, определяемая в порядке, устанавливаемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области статистики, за девять месяцев года, предшествующего году перехода организации на уплату страховых взносов по пониженным тарифам составляет не менее семи человек.

Документами, подтверждающими правомерность применения льготы, являются: выписка из реестра аккредитованных организаций по форме, утвержденной приказом Министерства связи и массовых коммуникаций РФ от 30.06.2015 №230; расчет средней (для действующих ИТ-компаний) и среднесписочной (для вновь созданных ИТ-компаний) численности работников.

В течение 2017 – 2023 годов установлены следующие тарифы страховых взносов:

- на обязательное пенсионное страхование - 8,0 процента;
- на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством - 2,0 процента;
- на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности в отношении выплат и иных вознаграждений в пользу иностранных граждан и лиц без гражданства, временно пребывающих в Российской Федерации - 1,8 процента;
- на обязательное медицинское страхование - 4,0 процента.

В соответствии с п. 6 ст. 427 НК РФ для плательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения, в целях применения пониженных тарифов страховых взносов требуются:

- соответствующий вид экономической деятельности признается основным видом экономической деятельности при условии, что доля доходов в связи с осуществлением этого вида деятельности составляет не менее 70 % в общем объеме доходов;
- доходы за налоговый период не превышают 79 млн. рублей.

В течение 2017 - 2018 годов тарифы страховых взносов на обязательное пенсионное страхование установлены в размере 20,0 процента, на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, на обязательное медицинское страхование - 0 процентов.

В случае если по итогам расчетного (отчетного) периода организация не выполняет вышеуказанные условия, такая организация лишается права на льготы с начала расчетного периода, в котором допущено несоответствие установленным условиям, см. таблицу 1.

Таблица 1 - Тарифы страховых взносов

	14%	20%
Режим налогообложения	любой	УСН
Размер доходов за налоговый период	любой	не превышает 79 млн. рублей
Доля определенных доходов	не менее 90 процентов	не менее 70 процентов
Численность работников	не менее семи человек	любая
Наличие аккредитации	да	нет
Период времени	2017-2023	2017-2018

В случае если ИТ-компания соответствует критериям и по ставке 20%, и 14%, то, в соответствии с Письмом Минфина России № 03-15-06/78019 от 24.11.2017 она вправе

самостоятельно осуществлять выбор тарифа для исчисления и уплаты страховых взносов в государственные внебюджетные фонды.

Федеральный закон от 07.06.2017 №114-ФЗ «О внесении изменения в статью 33 Федерального закона от 15 декабря 2001 года №167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» продлил пониженные тарифы для IT-компаний. Если бы применение пониженных тарифов не было продлено, то IT-компании платили в 2018 г. по ставке 21%, в 2019 году –28%, а в 2020 года по ставке -30%. Пониженные тарифы продлены до 2023 г. На сегодняшний день IT-компании, аккредитованные при Минкомсвязи, платят, как и в 2017 г., как указано выше, пониженный страховой взнос – 14% вместо 30% от фонда заработной платы.

Продление льгот было обосновано, в том числе, и получением дополнительных налоговых поступлений в размере 11 млрд. руб., что сопоставимо с налоговыми поступлениями от налогообложения иностранных компаний-поставщиков цифровых услуг. Налоговые поступления IT-компаний выросли с 28 млрд до 54 млрд руб., выпадающие доходы из-за снижения ставки составили 15 млрд руб.

Исключение из установленного порядка амортизации

IT-компании имеют право включать расходы на приобретение электронно-вычислительной техники в полном размере в состав материальных расходов сразу после ввода в эксплуатацию, а не путем амортизационных отчислений, при выполнении ряда условий:

- доля доходов от реализации экземпляров программ для ЭВМ, баз данных, передачи имущественных прав на программы для ЭВМ, базы данных, от оказания услуг (выполнения работ) по разработке, адаптации и модификации программ для ЭВМ, баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), а также услуг (работ) по установке, тестированию и сопровождению указанных программ для ЭВМ, баз данных по итогам отчетного (налогового) периода должна составлять не менее 90 процентов в сумме всех доходов организации за указанный период, в том числе от иностранных лиц не менее 70 процентов;
- среднесписочная численность работников за отчетный (налоговый) период должна составлять не менее 50 человек;
- организацией должен быть получен документ о государственной аккредитации.

Уменьшение налога на прибыль за счет НИОКР

Федеральный закон от 18 июля 2017 года № 166-ФЗ расширил возможности налогового учёта расходов на НИОКР с 2018 года. В соответствии с новым пп. 3.6 п. 1 ст. 251 НК РФ с 2018 года в перечень доходов, которые не участвуют в формировании облагаемой базы по налогу на прибыль включены имущественные права на результаты интеллектуальной деятельности, которые обнаружены в рамках проведённой организацией инвентаризации своего имущества и имущественных прав. Данная льгота будет действовать по 31 декабря 2019 года.

Расширен состав расходов на оплату труда персонала, занятого НИОКР. Включены:

- стимулирующие выплаты;
- надбавки к тарифным ставкам и окладам;
- начисленные страховые взносы.

В соответствии с пп.3.1 п. 2 ст. 262 НК РФ перечень затрат на НИОКР временно расширен расходами на покупку исключительных прав на изобретения, полезные модели или промышленные образцы по договору об их отчуждении и по лицензионному договору об использовании этих результатов интеллектуальной деятельности в случае их в целях НИОКР. Данная льгота будет действовать до 31 декабря 2020 года.

В соответствии с Постановлением Правительства РФ от 24.12.2008 N 988 "Об утверждении перечня научных исследований и опытно-конструкторских разработок, расходы налогоплательщика на которые в соответствии с пунктом 7 статьи 262 части второй Налогового кодекса Российской Федерации включаются в состав прочих расходов в размере фактических затрат с коэффициентом 1,5" определенные расходы на НИОКР компания вправе учитывать в полуторном размере. В частности, это, например, разработка новых интернет-технологий, включая средства поиска, анализа и фильтрации мультимедийной информации, разработка архитектуры информационных ресурсов для формирования публичных электронных библиотек и архивов. Это правило действовало и ранее. С 2018 г. повышающий коэффициент можно применять и в случае включения соответствующих расходов в первоначальную стоимость амортизируемых нематериальных активов

Кроме того, компании могут не представлять в налоговую инспекцию отчет о выполненных НИОКР, если данный отчет размещен на определённом информационном ресурсе, который установлен Правительством РФ.

Освобождение от НДС

Федеральным законом от 19.07.2007 № 195-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» в НК РФ были внесены поправки в том числе в рамках операций, освобождаемых от обложения НДС. Освобождалась от НДС реализация исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для электронных вычислительных машин, базы данных, топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау), а также прав на использование указанных результатов интеллектуальной деятельности на основании лицензионного договора в соответствии с новым пп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ. Данная льгота применяется и сейчас, при этом споры о ее применении продолжают появляться.

Довольно показательным был спор налоговой службы и ООО «Мэйл.ру геймз». Дело дошло до Верховного суда РФ и завершилось признанием правоты налоговой службы (определения ВС РФ от 30.09.2015 № 305-КГ15-12154 по делу № А40-91072/14, № 305-КГ15-18998 по делу № А40-56211/14). Верховный суд РФ признал точку зрения налоговой службы о том, что лицензионные соглашения, регулирующие взаимоотношения пользователей игровых процессов, являются смешанными и содержат в себе в том числе положения договора об оказании платных услуг, на которые установленная пп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ льгота по НДС не распространяется верной [8].

Отметим, что, в дальнейшем ООО «Мэйл.ру геймз» изменило условия лицензионного соглашения так, что получила освобождение от НДС платы за дополнительный функционал игр (ДФИ), передача ДФИ стала осуществляться не в качестве дополнительных опций, а как передача прав на программу.

Региональные налоговые льготы для ИТ-компаний

На сегодняшний день льготы по налогу на прибыль предоставляются ИТ-компаниям в Пензенской, Новосибирской, Ульяновской, Челябинской областях. Также определенные льготы для ИТ компаний действуют в рамках ОЭЗ. Данные, приведенные в таблице 2, взяты из презентации «Особые экономические зоны» Министерства экономического развития Российской Федерации [2].

Таблица 2 – Налоговые льготы для компаний в рамках ОЭЗ

Налог	Россия	ОЭЗ	Срок действия
Налог на прибыль, %	20	0-15,5	На период действия ОЭЗ
Налог на имущество, %	2,2	0	10 лет
Налог на землю, %	1,5	0	5 лет (10 лет)
Транспортный налог (евро/л.с.)	0,01-0,07	0	10 лет
Социальные налоги и платежи, %	30	21 28 14 (для ИТ-компаний)	до 01.01.2019 до 01.01.2020 до 01.01.2024

Санкт-Петербург

В 2018 г. принят закон о снижении ставки налога на прибыль для ИТ- компаний, которые инвестируют в создание или модернизацию дата-центров, т.е. осуществляющих виды экономической деятельности в соответствии с кодами 62.03 «Деятельность по управлению компьютерным оборудованием», 63.11 «Деятельность по обработке данных, предоставление услуг по размещению информации и связанная с этим деятельность» Общероссийского классификатора видов экономической деятельности ОК 029-2014. Для того, чтобы получить льготу, ИТ-компания должна отвечать следующим требованиям:

- получать доходы от деятельности, указанной выше, в объеме не менее 70 % всех доходов, учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организации;
- осуществлять в течение не более трех любых календарных лет подряд в период с 1 января 2018 года по 31 декабря 2027 года вложения на общую сумму не менее 500 млн руб.

Льгота предоставляется до периода, в котором объем льготы станет равным объему вложений, но не более десяти налоговых периодов подряд. Для таких ИТ-компаний ставка снижена до 12,5% в 2019-2020 гг. и до 13,5% далее до 2028 г. Таким образом, ставка налога на прибыль составляет 15,5% (12,5% региональный бюджет+3% федеральный бюджет) в 2019-2020 гг., 15,5% (13,5% региональный бюджет+2% федеральный бюджет).

Для ИТ-компаний Санкт-Петербурга, осуществляющим экспорт информационных технологий, т.е. компаний, осуществляющим виды экономической деятельности в соответствии с кодом 62 «Разработка компьютерного программного обеспечения, консультационные услуги в данной области и другие сопутствующие услуги» Общероссийского классификатора видов экономической деятельности ОК 029-2014, ставка снижена до 12,5% в 2019-2020 г и до 13,5% далее до 2023 г. в части поступающей в

региональный бюджет. Таким образом, совокупная ставка (региональный и федеральный бюджет) снижена до 15,5% до 2023 г.

Для того, чтобы получить льготу, IT-компания должна отвечать следующим требованиям:

- получать доходы от деятельности, указанной выше, в объеме не менее 90 % всех доходов, учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организации;
- доля экспорта должна составлять не менее 70% от объема выручки.

Для разработчиков программного обеспечения, применяющих упрощенную систему налогообложения, прорабатывался вопрос о снижении ставки до 3–5%, но в закон данное положение не было включено [7].

Челябинская область

В 2016 г. были приняты поправки в законы Челябинской области «О снижении ставки налога на прибыль организаций для отдельных категорий налогоплательщиков» [4] и «О налоге на имущество организаций» [29]. Поправки распространяются на правоотношения, возникшие с 1 января 2016 года. IT-компании, аккредитованные в Минкомсвязи и зарегистрированные в Челябинской области, облагаются налогом на прибыль по ставке 13,5%, ставка налога на имущество при этом вообще 0%. Срок предоставления льгот - 5 лет. Компании, вкладывающие средства в информационные технологии также получили льготы по налогу на прибыль и налогу на имущество, при этом размер льгот зависит от размера инвестиций. Таким образом, ставка налога на прибыль для IT-компаний в Челябинской области составляет 15,5%.

Ульяновская область

С 1 января 2016 г. налоговая ставка для IT-компаний, аккредитованных в Минкомсвязи и работающих по упрощенной системе налогообложения, снижена с 6% до 1%.

Новосибирская область

Законом Новосибирской области от 24 ноября 2014 г. № 482-ОЗ "О внесении изменений в Закон Новосибирской области "О налогах и особенностях налогообложения отдельных категорий налогоплательщиков в Новосибирской области" ставка налога на

прибыль для IT-компаний снижена до 13,5% [1]. Соответственно ставка налога на прибыль IT –компаний в Новосибирской области – 15,5%.

Пензенская область

Законом Пензенской области от 04.07.2014 № 2571-ЗПО «О понижении налоговой ставки налога на прибыль организаций, подлежащего зачислению в бюджет Пензенской области» [3] введено снижение налоговой ставки по налогу на прибыль организаций, осуществляющих деятельность в области информационных технологий.

Налоговая ставка налога на прибыль организаций, подлежащая зачислению в бюджет Пензенской области, снижена до 13,5 % для организаций, осуществляющих деятельность в области информационных технологий и соответствующих ряду условий.

Помимо вышеуказанных льгот существуют и региональные льготы, например, для резидентов технопарков. Правительство Москвы предоставит «Лаборатории Касперского» налоговые льготы по налогу на прибыль, поскольку компании присвоен статус якорного резидента технопарка «Водный стадион», созданного на базе принадлежащего «Лаборатории» бизнес-центра [6].

Статус якорного резидента технопарка «Водный стадион» был утвержден на заседании президиума правительства Москвы [5]. Статус якорного резидента «Водного стадиона» позволит компании платить в городской бюджет налог на прибыль по ставке 12,5% вместо 17%.

На том же заседании президиума правительства принято решение присвоить статус промышленного комплекса 5 предприятиям. С учетом ранее принятых решений, в Москве будет действовать 40 промышленных комплексов и 33 технопарка, имеющих налоговые льготы, в которых трудятся свыше 94 тыс. человек [6].

Экспортная нулевая ставка НДС по товарам интернет-магазинов при продаже физлицам

До 2018 г. применение нулевой ставки НДС интернет-магазинами при работе с зарубежными физлицами было не ясным. Изначально интернет-магазины считали, что имеют право на применение нулевой ставки, но не были уверены, что смогут доказать правомерность применения. Так по словам официального представителя Ozon.ru Марии Назамутдиновой, в НК РФ не указано, какой комплект документов надо представить, чтобы получить ставку НДС 0% для экспресс-грузов [12]. По Налоговому кодексу для подтверждения нулевой ставки продавец должен представить в ФНС контракт на поставку

товара или его копию. Приобретая товар для себя, покупатель заключает с продавцом совсем другой договор — купли-продажи [13]. Поэтому на практике интернет-магазины предлагали товары как российским, так и иностранным покупателям по одной и той же цене, включая НДС.

Ассоциация компаний интернет-торговли в 2017 г. обсуждала вариант изменения порядка подтверждения экспорта товаров в случае экспорта товаров физическим лицам в МПО. Однако в том же году Минфин отправил официальное письмо с уведомлением о невозможности интернет-торговли с физическими лицами с нулевой ставкой НДС при экспорте [14].

Возможность применения нулевой ставки по НДС – это, по словам депутата фракции «Единая Россия» Александра Авдеева, дополнительные ценовые конкурентные преимущества для наших компаний малого и среднего бизнеса, что способствует развитию экспорта наших товаров и услуг за рубеж [15].

Отметим, что во время заседания в Госдуме, посвященного принятию соответствующего законопроекта, замминистра финансов Илья Трунин заявил, что министерство не ожидает больших потерь бюджета из-за нулевой ставки. По его словам, сейчас из 225 млн. почтовых отправлений, оформленных «Почтой России», только 2% — это экспорт [16].

В конце 2017 г. был принят Федеральный закон от 27 ноября 2017 г. № 350-ФЗ “О внесении изменений в главу 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации”. Законом установлен перечень документов, позволяющих подтвердить применение нулевой ставки НДС в отношении экспорта товаров, пересылаемых в международных почтовых отправлениях. Для подтверждения права на нулевую ставку в налоговые органы представляются:

- документы (копии документов), подтверждающие фактическую оплату покупателем реализованных товаров;
- предусмотренные правом Евразийского экономического союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле таможенная декларация (ее копия) с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в таможенной процедуре экспорта, и российского таможенного органа места убытия с сопровождающей международные почтовые отправления таможенной декларацией CN 23 (ее копией), форма которой установлена актами Всемирного почтового союза, либо сопровождающая международные почтовые отправления таможенная декларация CN 23 (ее копия) с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в таможенной процедуре экспорта, и российского таможенного органа, расположенного в

месте международного почтового обмена, производивших таможенные операции в отношении товаров, пересылаемых в международных почтовых отправлениях.

Кроме того, данным законом предусмотрена возможность отказа от применения нулевой ставки, что снижает налоговые риски экспортеров. Риски возникали, например, когда налоговая служба по прошествии времени доначисляла налог по текущему курсу рубля, который оказывался невыгодным для экспортера [16].

Новый порядок подтверждения экспорта предполагает, что реестры экспресс-грузов заполняются экспортерами вручную, попадают в Таможенную службу в виде картинок в формате pdf или jpg, т.е. абсолютно не отслеживаемыми в автоматическом режиме полями реестров. Часть реестров принимается вообще в бумажном виде. Таможенная служба принимает и отправляет грузы по реестру. Для подтверждения правомерности применения нулевой ставки необходимо прийти в таможенную, написать заявление по утвержденной форме по каждой посылке, приложить отдельно реестр, инвойс. Таможенная служба рассматривает пакет представленных документов в обозначенные сроки (обычно в районе месяца) и подтверждает, что выпуск разрешен, товар экспортирован. На заявлении и реестре ставят синюю печать. При этом на практике подтверждение выпуска и то, что товар экспортирован может происходить в разных окнах налоговой службы. После этого документы надо сдать в налоговую. Представители интернет-магазинов говорят, что механизм очень сложен и на практике им никто не пользуется. Работают интернет-магазины по схеме B2B, т.е. привлекают партнеров из страны назначения товаров (отправляя товары партиями), в случае, если товары отправляются в несколько стран, стоимость доставки товаров до потребителя возрастает еще больше, так как партнеры есть не в каждой стране, возможность использовать почту отпадает, что делает доставку товаров значительно менее привлекательной с точки зрения сравнения затрат на доставку товаров в случае использования схем B2B и B2C.

Таким образом, на сегодняшний день применение нулевой ставки правомерно, но запретительно трудно реализуемо на практике, не стимулирует развитие экспорта. Кроме того, складывается, такая ситуация, что возможность применения нулевой ставки НДС ограничено в рамках международных почтовых отправлений и на товары, доставляемые экспресс-перевозчиками не распространяется. Кроме того, отметим наличие валютных ограничений, которые также тормозят развитие экспорта товаров интернет-магазинами.

Существует также незначительное число льгот, которые можно отнести к льготам, стимулирующим развитие электронного бизнеса – это, например, предоставление

профессиональных налоговых вычетов в части авторских вознаграждений или вознаграждений за создание, исполнение или иное использование произведений науки, а также вознаграждений, выплачиваемых авторам открытий, изобретений и промышленных образцов.

1.2 Анализ налоговых законодательных инициатив

В 2017 году Правительством Российской Федерации была разработана и утверждена программа по созданию условий для перехода страны к цифровой экономике - Распоряжение Правительства РФ от 28.07.2017 N 1632-р утверждена программа "Цифровая экономика Российской Федерации".

Правительственной комиссией по использованию информационных технологий для улучшения качества жизни и условий ведения предпринимательской деятельности утвержден План мероприятий по направлению "Нормативное регулирование" программы "Цифровая экономика Российской Федерации". Данным Планом мероприятий предусмотрено:

- 12.2018 г. должны быть внесены изменения в НК РФ в части введения пониженного налогообложения доходов от распоряжения правами на результаты интеллектуальной деятельности (Patent Box), оптимизации применения повышающего коэффициента к расходам на НИОКР и приобретение прав на результаты интеллектуальной деятельности при исчислении налога на прибыль (введено пониженное налогообложение доходов от распоряжения правами на результаты интеллектуальной деятельности (Patent Box), уточнены параметры применения компаниями повышающего коэффициента к расходам на НИОКР и приобретение прав на результаты интеллектуальной деятельности при исчислении налога на прибыль в целях устранения неэффективности и не востребованности существующей налоговой меры поддержки компаний - субъектов цифровой экономики.);

- 12.2018 г. должны быть внесены изменения в НК РФ в части введения налоговых вычетов по НДФЛ для бизнес-ангелов (введены специальные налоговые льготы по НДФЛ для бизнес-ангелов в целях создания стимулирующих механизмов инвестирования в высокорискованный венчурный рынок для налогоплательщиков - физических лиц и повышения инвестиционной привлекательности технологических стартапов);

- 12.2018 г. должны быть внесены изменения в НК РФ в части введения специального налогового режима определения российского налогового резидентства физических лиц - высококвалифицированных специалистов (должна быть упрощена

процедура получения российского налогового резидентства для физических лиц - высококвалифицированных специалистов);

– 02.2019 г. должны быть внесены изменения в НК РФ в части оптимизации обложения НДС услуг, оказываемых в электронной форме (расширен вычет входящего НДС российскими компаниями при "экспорте" электронных и ИТ-услуг, введены условия налогообложения российских онлайн-ритейлеров, стимулирующих развитие электронной торговли, уточнены параметры обложения НДС услуг, оказываемых в электронной форме иностранными продавцами).

Таким образом, к концу текущего года должны быть внесены основные изменения в НК РФ по развитию цифровой экономики в соответствии с Планом мероприятий.

Налоговая и таможенная практика Dentons в рамках реализации положений Программы «Цифровая экономика» разработала 4 налоговых законопроекта, направленных на создание стимулов для субъектов цифровой экономики и повышению конкурентоспособности российской системы налогообложения по следующим направлениям:

- Повышенный вычет расходов на НИОКР и Patent Box
- Вычет по НДС для бизнес-ангелов
- Вычет «входящего» НДС при экспорте электронных и ИТ-услуг и при реализации прав на РИД, освобождение от НДС при реализации ИТ-услуг (включая SaaS)
- Налоговое резидентство физических лиц – новые правила

В рамках повышенного вычета расходов на НИОКР и Patent Box предлагается в части введение режима Patent Box снижение ставки налога на прибыль от интеллектуальной собственности с нынешних 20% до 5%. По мнению разработчиков, такой шаг увеличит количество зарегистрированных патентов, уменьшит отток интеллектуальной собственности за границу, будет стимулировать иностранные компании, владеющие результатами интеллектуальной деятельности (патентами, программными продуктами), становиться налоговыми резидентами РФ. В поддержку снижения ставки налога на прибыль в отношении прибыли от распоряжения правами на результаты интеллектуальной деятельности отмечается, что в среднем в странах с Patent Box налог на прибыль – 9%, в России применяется ставка 20%. В части повышенного вычета расходов на НИОКР уточнено, что льгота на НИОКР представляет собой предложение увеличить повышающий коэффициент до 2 (сейчас 1,5), уточнить определение НИОКР, уточнить состав расходов на НИОКР.

В рамках вычета по НДФЛ для бизнес-ангелов обозначено, что целями предоставления вычета по доходам бизнес-ангелов являются:

- увеличение числа коммерчески успешных инновационных проектов;
- кратное увеличение объема высокоэффективных частных инвестиций в перспективные технологические компании на ранних этапах развития.

При этом размер вычета рассчитывается следующим образом:

Налоговая База по НДФЛ=Доходы-3,85*Инвестиции бизнес ангелам

НДФЛ после вычета=НДФЛ начисленный- 50%* Инвестиции бизнес ангелам

Таким образом, предполагается, что бизнес-ангелы не будут платит налог, пока не вернут от государства половину инвестиций, но не более 5 млн. рублей в год, вложенных в стартапы [17].

Кроме того, предусмотрено уменьшение срока владения акциями (долями) высокотехнологичной компании до 2 лет для освобождения от уплаты НДФЛ инвестиционного дохода, полученного в результате продажи этих акций.

В соответствии с Пояснительной запиской к законопроекту для минимизации возможных злоупотреблений предлагаемыми мерами законопроект предусматривает следующие ограничения:

а) Предлагаемый вычет смогут получить инвесторы, вложившие собственные средства в компании, отвечающие следующим критериям:

- 1) компания прошла техническую экспертизу как минимум одного из институтов развития России;
- 2) среднесписочная численность сотрудников компании за год не превышает 25 человек;
- 3) выручка компании за год не превышает 10 млн рублей.
- б) Для получения вычета инвестор обязан владеть не более 50 процентами акций компании не менее чем год.

в) Налогообложению не будет подлежать инвестиционный доход, полученный налогоплательщиком в результате реализации акций компаний, отвечающих требованиям п. 1, если он был реинвестирован в другую компанию, отвечающую требованиям п. 1, в том же налоговом периоде.

Вычет по НДФЛ для бизнес-ангелов изменит IRR инвестиций бизнес-ангелов: сейчас составляет -7,3%, т.е. является отрицательной, при предоставлении вычета составит 9,2%. Исходя из данных пояснительной записки к законопроекту, законопроект позволит увеличить объем инвестиций более чем в 3,5 раза за пять лет. Проект закона по льготам для бизнес-ангелов [18] и пояснительная записка к нему [18] были взяты из открытых

источников, на сайте Сколково, в рамках Центра компетенций направления «Нормативное регулирование».

В рамках вычета «входящего» НДС при экспорте электронных и ИТ-услуг и при реализации прав на РИД, освобождение от НДС при реализации ИТ-услуг (включая SaaS) в частности предлагается следующие. В соответствии с положениями Программы «Цифровая экономика» предлагается освобождение от НДС реализации на территории РФ программного обеспечения, прав на РИД не только по лицензионному соглашению, но и вообще оказание ИТ-услуг, включая SaaS услуги. Налогоплательщик может отказаться от применения данной льготы, если считает ее применение нецелесообразным. Кроме того, предоставление возможности вычитать «входящий» НДС при экспорте электронных и ИТ-услуг. По данным газеты «Ведомости» возможность вычитать «входящий» НДС при экспорте услуг коснется компаний, разрабатывающих софт для иностранных заказчиков, компаний, напрямую продающих свой софт зарубежным интернет-пользователям, в том числе и по облачной модели.

В рамках вопроса налогового резидентства отдельных категорий физических лиц предлагается признавать налоговыми резидентами России физлиц, находящихся в стране не менее 90 календарных дней в течение года [19]. Для получения статуса налогового резидента физлицу достаточно будет подать заявление в свободной форме в Федеральную налоговую службу. По мнению разработчиков законопроекта, данная льгота будет востребована, прежде всего, ИТ-специалистами и ИТ-менеджерами, которые большую часть времени живут за границей, но бывают и в России в связи с тем, что географическое нахождение менеджмента влияет на налогообложение компаний больше, чем факт регистрации компании в определенной стране. По данным рабочей группы «Нормативное регулирование» в настоящее время подобные налоговые режимы уже действуют на Кипре, в Италии, Израиле и Великобритании. При этом руководитель рабочей группы «Нормативное регулирование» при АНО «Цифровая экономика», вице-президент по корпоративным и правовым вопросам МТС Руслан Ибрагимов заявил о том, что в ближайшее время будут разработаны более узконаправленные меры по налоговому стимулированию высококвалифицированных ИТ-специалистов [19].

Импорт товаров при трансграничной торговле, обложение низкостоимостных товаров

По словам председателя Совета Всемирной таможенной организации — замруководителя Федеральной таможенной службы (ФТС) Руслана Давыдова интернет-торговля - это новый с таможенной и фискальной точек зрения феномен. Изначально

процедура ввоза товаров для личного пользования означала, что товар следует с человеком. Пассажир пересекал границу и ввозил с собой товар, и несложно определить, для личных целей это делается или для торгового оборота. В случае интернет-торговли человек никуда не выезжает, он заказывает товар, который сам пересекает границы. Здесь стирается различие между торговым и неторговым оборотом. Поэтому под видом почтовых операций началась глобальная торговля. [20].

Масштабы трансграничной онлайн-торговлей в России за пять лет выросли в разы. Если в 2011 году Россия получила 22 миллиона посылок с товарами для личного пользования, то через 5 лет уже было получено более 200 миллионов международных отправок. Отметим, что в Европе основной объем интернет-торговли идет товарами Евросоюза, то есть собственного производства, поэтому для них не применяется таможенное регулирование. В России кратный рост интернет-торговли вызван именно трансграничной онлайн-торговлей с пересечением таможенной границы. По предварительным итогам за 9 месяцев 2018 года Почта России обработала 258,9 млн. международных почтовых отправок с товарными вложениями⁴, что на 25% превышает показатель 9 месяцев 2017 года (208 млн шт.) [25].

По итогам 2017 года Почта России обработала рекордное количество международных почтовых отправок с товарными вложениями – 284 млн. шт., что на 26% превышает показатель 2016 года (225 млн отправок) и более чем в 10 раз – показатель 2012 года (21,7 млн отправок) [23].

Генеральный директор Почты России Николай Подгузов отмечает, что объемы почтовых отправок из-за рубежа демонстрируют значительный рост. Почта России прогнозирует, что по итогам 2018 года будет обработано более 354 млн. международных почтовых отправок, что на 25% превышает показатель прошлого года [25]. За счет роста электронной коммерции Почта России планирует за 5 лет в 2 раза повысить доходы посылочного бизнеса - с текущих 61 млрд. руб. до 122 млрд. руб. в 2023 году [24].

Генеральный директор Почты России Николай Подгузов также отмечает, что развитие интернет-торговли обеспечивает ежегодный прирост объемов почтовых отправок. Число регистрируемых почтовых отправок из-за рубежа в 2017 году выросло на 79,2% — до 111 млн шт. [21].

В 2017 году доля Почты России на рынке доставки товаров e-commerce (включая отправления из иностранных интернет-магазинов и доставку на внутреннем рынке) выросла на 5 п.п. до 67%. Этот показатель выше, чем в 2016 г. в 2016 году доставкой Почты

⁴ Данные по обработке (совокупно: импорт, экспорт, транзит) международных отправок с товарными вложениями (посылки, мелкие пакеты, отправления EMS)

России воспользовались 62% интернет-покупателей, с 2014 г. доля Почты России стабильно увеличивалась, см. рисунок 2 [23].



Рисунок 2 –Доля Почты России на рынке доставки товаров e-commerce

Почта России доставляет порядка 95% посылок из зарубежных интернет-магазинов, являясь лидером по доставке международных отправок с товарным вложением, доставляемых на территорию России [21].

Технические возможности Почты России делают реальной работу со значительным числом международных почтовых отправок. Так в 2018 г. в автоматизированном сортировочном центре Санкт-Петербурга заработала новая линия Toshiba для обработки международных почтовых отправок весом от 20 г до 2 кг преимущественно из Финляндии, стран Балтии и других стран мира, из которых совершаются рейсы в аэропорт Пулково. Сортировочная машина имеет расчётную мощность 220 тыс. почтовых отправок в сутки. Она оборудована системой оптического распознавания, которая позволяет сортировать не только регистрируемые, но и простые мелкие макеты [22].

Заместитель генерального директора Почты России по логистике Алексей Скатын, выступая на 76-ой сессии Политической комиссии Всемирной таможенной организации в декабре 2016 г., отметил, что Почта России и ФТС России обладают передовыми технологиями по электронному обмену данными, что позволяет упростить взаимодействие структур на таможенных пунктах и ускорить процесс оформления международных отправок без дополнительной проверки инспекторами ФТС. В рамках электронного обмена данными Почта России получает от зарубежных почтовых служб в электронном виде все необходимые сведения о товарах, идущих в посылках, и передает данные в

информационную систему ФТС России для предварительного анализа. Таким образом, сведения о посылках поступают в ФТС еще до их фактического прихода в пункт международного почтового обмена. Получая сведения в электронном виде, информационная система ФТС принимает решение, можно ли направлять посылку адресату без выборочной проверки или товары, пересылаемые в почтовом отправлении, требуют дополнительного таможенного досмотра [26].

Ужесточение регулирования трансграничной торговли началось в 2017 году. В Приказе ФТС России от 24 ноября 2017 года № 1861 «Об использовании в качестве пассажирской таможенной декларации документов, содержащих сведения, необходимые для выпуска товаров для личного пользования» указано, что в дополнение к ФИО, номеру паспорта и дате его выдачи необходимо сообщить, кем выдан паспорт; указать индивидуальный номер налогоплательщика (ИНН); предоставить ссылки на страницы интернет-магазина с описанием каждого товара в посылке. ФТС России рекомендует покупателям делать скриншоты страниц с описанием товаров при покупке, они могут потребоваться для подтверждения заявленной стоимости товаров.

Дополнительные требования распространяются только на экспресс-перевозчиков. В эксперименте участвуют шесть экспресс-перевозчиков. Весь идущий через них объем посылок составляет всего 1% от объема почтовых отправлений, приходящих на территорию РФ [27].

По данным, приведенным заместителем начальника ГУОТОиТК ФТС России Михаилом Числовым, на конференции «Рынок e-commerce в России: новые вызовы и возможности» 14.12.2017 г. за 11 месяцев 2017 года российскими таможенниками оформлено 241,77 млн. международных почтовых отправлений. За 241 млн. МПО уплачено таможенных платежей на сумму 121,9 млн. рублей [27]. Динамика за 2013-2017 гг. см. Таблицу 3.

Таблица 3 - Международные почтовые отправления

Год	Количество международных почтовых отправлений, млн.	Уплачено таможенных платежей, млн. руб.
2013	38,6	32,7
2014	76,2	46,4
2015	125,6	53,3
2016	225,1	78,7
2017 (11 месяцев)	241,77	121,9

Совместно с Почтой России ФТС отследили кэш заказов. 84,5% от общего объема — отправления со стоимостью до 20 евро (средняя стоимость — 5 евро), 9,5% — 20–50 евро (24), 2% — 50–100 евро (62). То есть, подавляющее большинство заказов — до 100 евро. Свыше 1000 евро (в среднем 1089) — 0,5% [27], см. таблицу 4.

Таблица 4 - Стоимость МПО в евро

Стоимость вложения, €	Доля в общем объеме	Стоимость вложений, €
до 20	84,5%	1,33 млрд.
20–50	9,5%	718 млн.
50–100	2%	390 млн.
100–200	2%	1,22 млрд.
200–500	1%	822 млн.
500–1000	0,5%	841 млн.
свыше 1000	0,5%	1,71 млрд.

Заместитель министра финансов РФ Илья Трунин в ходе первой конференции «Почты России» по цифровой коммерции «Е-коммерсь 2018» 11 октября заявил, что эксперимент по тестированию технологии оплаты таможенных сборов при превышении порога беспошлинного ввоза интернет-заказов из-за рубежа через "Почту России" уже запущен. По словам замминистра финансов РФ Ильи Трунина эксперимент позволит уплачивать этот платеж, если он возникает, в момент осуществления покупки. Как только данная технология будет отработана, что должно произойти в течение разумных сроков, необходимых для такой технологии на таком большом объеме операций, будет объявлено о снижении порога беспошлинного ввоза [28].

Целью эксперимента является упрощение процедуры взимания пошлины и снижение затрат на администрирование этого процесса. Как заявлял заместитель генерального директора Почты России по посылочному бизнесу и экспресс-доставке Сергей Малышев начисление и взимание таможенных платежей должно быть необременительным и максимально простым для получателя инструментом перечисления таможенных платежей в бюджет Российской Федерации [29].

Глава «Почты России» Николай Подгузов уточнил, что эксперимент связан с тем, что взимание пошлины должно происходить не в момент прихода посылки на какой-

то сортировочный центр или зону таможенной очистки, а непосредственно при покупке на интернет-площадке.

Вопрос по оплате пошлин через уполномоченного экономического оператора был инициирован Минфином и ФТС в связи с тем, что с 1 января 2018 года вступил в силу Таможенный кодекс стран ЕАЭС, который предписывает странам-участникам снижать беспошлинный порог.

Таким образом, уплата пошлины будет возможна во время заказа на сайте. Далее уполномоченный экономический оператор будет заниматься таможенным отправлением и перечислять платежи за эту посылку в бюджет.

Статус уполномоченного экономического оператора дает право декларировать и платить от имени и по поручению людей, таможенное оформление будет происходить за счет подачи ФТС реестров в электронном виде. В них будут указаны товары, которые люди заказали на интернет-площадке за рубежом. Уполномоченный экономический оператор сможет зарезервировать сумму необходимых платежей в счет уплаты за лиц, которые заказали покупки, и по прибытии товаров перечислить на счет таможни. При предварительном декларировании ФТС получает сведения, оценивает и потом, после прибытия товаров в Россию, сверяет их с реестром, определяет, правильно ли начислены платежи, и решает, выпускать ли товар.

"Почта России" начала такую работу и в тестовом режиме уже предоставила данные о 250 000 покупок. Среднее время обработки реестров МПО составило 13 секунд, уведомлений о прибытии МПО - 1,5 секунды. По мнению руководителя ФТС России Владимира Булавина, в таком технологическом режиме ФТС способно эффективно контролировать весь процесс [29]. Почта России будет взаимодействовать с торговыми площадками, в том числе с китайскими, где покупатель заявил реальную стоимость покупки [30]. Эксперимент направлен на создание универсальной платформы для трансграничной интернет-торговли. По итогам эксперимента к ней могут подключиться любые международные торговые онлайн-площадки. Главное требование к площадкам – ответственность за реализуемые товары и прозрачная логистика [31].

Налогообложение интернет-покупок россиян лоббирует Ассоциация компаний интернет-торговли (АКИТ). Утверждается, что ограничения на трансграничные покупки уравнивают возможности российских и зарубежных интернет-магазинов.

В сентябре 2017 г. они выступили с проектом поправок в Налоговый кодекс и в закон «Об информации». АКИТ предлагала обложить интернет-магазины, доставляющие товары

из-за границы сбором 15,25% от конечной цены товара из-за рубежа. При этом АКИТ ссылаясь на мировой опыт и защиту интересов российских продавцов [32].

Поправки определяли, что ФНС имеет правом направлять ретейлеру требование о блокировке его сайта в случае неуплаты налога. Если такие меры не подействуют, то налоговая служба обратится в суд и Роскомнадзор, который, после получения судебного решения об ограничении доступа к страницам-неплательщикам, направит операторам связи требование об их блокировке. Проект также предусматривал механизм разблокировки сайта продавца в течение трех дней после уплаты им НДС [33].

Эксперты указывают, что предлагаемые ограничения приведут к подорожанию товаров для россиян и возникновению серого импорта [32]. Так, руководитель налоговой практики BMS Law Firm Давид Капианидзе говорит, что это может значительно сократить ассортимент поставляемого в Россию товара. В итоге либо площадки сократят свое присутствие в России, либо все дополнительные расходы придется оплачивать покупателям. Первый вице-президент «Опоры России» Павел Сигал уверен в появлении альтернативных серые каналы доставки товаров из-за рубежа, например, транзитом через физических лиц [32].

Предложение АКИТ было встречено негативно со стороны многих участников рынка: так, по мнению президента Национальной ассоциации дистанционной торговли (НАДТ) Александра Иванова, предложения АКИТ носят запретительный характер. По его мнению, регистрация плательщиков в ФНС будет де-факто невозможна. «Например, на Alibaba — 3,6 млн. продавцов, на eBay — более 1,5 млн., это только два крупнейших маркетплейса, есть и другие. ФНС физически не сможет обеспечить такую регистрацию», — убежден он. Кроме того, президент Национальной ассоциации дистанционной торговли Александра Иванова заявил, что попытки взимания НДС с зарубежных посылок во всех без исключения странах мира убыточны, так как операционные и административные расходы на это значительно превышают собранные суммы [32].

Ранее НАДТ в свою очередь предлагала вернуть в РФ практику налога с продаж на уровне 8-10%, т.е. Японии и Австралии соответственно. Введение НДС для зарубежных онлайн-ритейлеров, по мнению президент Национальной ассоциации дистанционной торговли Александра Иванова, грозит ростом расходов федерального бюджета из-за администрирования налога, серыми каналами ввоза товаров в страну и возможным уходом с рынка зарубежных онлайн-ритейлеров. По расчетам ассоциации, введение НДС приведет к дальнейшему снижению доли России в глобальной интернет-торговле (сейчас это \$13 млрд. из \$1,67 трлн.) по аналогии с Бразилией, рынок которой покинули Alibaba и eBay. НАДТ также обращает внимание на риск появления большого количества черной или серой

почты, то есть ввоза товаров в Россию через страны ЕАЭС и Китай в обход традиционных каналов [27].

Кроме налога с продаж НАДТ предложил пересмотреть порог беспошлинного ввоза, ввести порог на уровне €200 за отдельную посылку, а не €1000 в месяц. По словам президента Национальной ассоциации дистанционной торговли Александра Иванова, в своих расчетах НАДТ ориентировалась на консультации с экономистами РАНХиГС и ВШЭ [27].

В отчете ОЭСР 2015 г. «Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1» представлены 4 модели сбора налога и таможенных пошлин по импортируемым низкостоймостным товарам, они представлены в Приложении А. По результатам рассмотрения 4 моделей делаются выводы:

- фактически ни одна из предлагаемых моделей не учитывает в полной мере специфики электронной коммерции;
- решение для более эффективного сбора НДС заключается в комбинации моделей, а не в реализации одной модели.

Предлагаются следующие возможные варианты комбинации моделей:

- Модель сбора налога с поставщика + упрощенная регистрация;
- Модель сбора налога с поставщика, модель сбора с посредника + согласование налоговых и таможенных правил, системы по обеспечению соответствующей маркировки налогооблагаемых товаров для таможенного контроля, правило «запасного налогоплательщика»;
- Модели, опирающиеся на добровольную регистрацию + проработка инструментов по оценке риска, усиление международного административного сотрудничества;
- На данный момент России пошла иным путем нежели введение регистрации, пусть и упрощенной.

Официально Россия придерживается порога беспошлинного ввоза, соответствующего решению ЕАЭС. Кодекс ЕАЭС устанавливает верхнюю границу порога беспошлинного ввоза, таким образом ни одна из стран ЕАЭС не может устанавливать порог выше €500 в месяц в 2019 года и выше €200 за посылку с 2020 года. Однако каждая из стран может устанавливать свой порог беспошлинного ввоза ниже уровня, определенного Кодексом ЕАЭС, но ниже – на усмотрение страны. Вместе с тем идут дискуссии о снижении или даже отмене порога беспошлинного ввоза.

Меры поддержки экспорта услуг хранения и обработки данных

В рамках направления «Информационная инфраструктура» Программы «Цифровая экономика» предусмотрено развитие сетей связи, системы российских центров обработки данных, внедрение цифровых платформ работы с данными для обеспечения потребностей граждан, бизнеса и власти. Компания «Ростелеком», как центр компетенций направления, подготовила Техзадание на комплексное исследование экспортного потенциала отечественных услуг хранения и обработки данных с определением стимулирующих мер по ускорению развития инфраструктуры и рынка услуг дата-центров, которое было одобрено 18 мая на заседании рабочей группы по направлению «Информационная инфраструктура» при АНО «Цифровая экономика».

Согласно техзаданию в исследовании должны быть определены основные направления развития инфраструктуры хранения и обработки данных в России и в мире, рассмотрены барьеры и меры господдержки по развитию экспортно-ориентированных услуг хранения и обработки данных и облачных сервисов, проведен анализ конкурентоспособности российских поставщиков услуг дата-центров. Ключевым итогом исследования запланирована разработка «дорожной карты» по формированию «Виртуальной особой экономической зоны», нацеленной на создание экономических условий для взрывного развития в России индустрии хранения и обработки данных.

По словам вице-президента «Ростелекома» Бориса Глазкова, российский рынок услуг по хранению и обработке данных быстро растет. Например, выручка «Ростелекома», как крупнейшего в стране оператора дата-центров, в первом квартале 2018 года в данном сегменте выросла на 32% год-к-году. Но ключевой вопрос, определяющий будущее – будет ли российский рынок локальным или удастся совершить международную экспансию. Выгодное географическое положение, дешевая и доступная электроэнергия, низкий температурный режим на большей части территории страны формируют высокий потенциал для построения больших конкурентоспособных мощностей по хранению и обработке данных. Необходимо конвертировать этот потенциал в реальные экономические преимущества для страны [35].

Директор АНО «Цифровая экономика» по направлению «Информационная инфраструктура» Дмитрий Марков говорит о том, что на сегодняшний день доля России составляет менее 1% мирового рынка подобных услуг, рынок находится в фазе роста. Усиление позиций отечественных игроков на мировом рынке имеет важнейшее значение для экономики России, поэтому России важно поддержать экспортный потенциал наших компаний [34].

По данным «Ростелекома», объем мирового рынка ЦОДов в 2017 г. составил \$38 млрд., из которых практически половина (47%) пришлось на США (объем американского рынка — \$18 млрд.). В России объем рынка ЦОДов составил \$350 млн. — это 0,9% мирового или 2% от объема рынка США. При этом экспорт услуг занимает лишь 1% российского рынка дата-центров. Объем мирового рынка ЦОДов к 2030 г. оценивается в \$163 млрд. При реализации пессимистичного сценария развития объем российского рынка к этому моменту достигнет лишь \$965 млн. — менее 1% от мирового [35].

«Создание виртуальной экономической зоны предусматривается планом мероприятий по направлению «Информационная инфраструктура» программы «Цифровая экономика РФ». Это очень значимый шаг в логике экономики данных для стимулирования развития отечественных ЦОД, повышения их конкурентоспособности на мировом рынке, увеличения доли экспорта отечественных услуг по хранению данных.

«Ростелеком» предлагает создать в России Виртуальную особую экономическую зону (ВОЭЗ) для ЦОДов, увеличив тем самым долю нашей страны в мировом объеме рынка услуг дата-центров до 5% или до \$8,17 млрд. ВОЭЗ по замыслу разработчиков будет экстерриториальным образованием с особым юридическим и правовым режимом, не закрепленным за конкретной территорией, но направленным на определенный род деятельности — в сфере предоставления услуг дата-центров и облачных сервисов. Резидентам ВОЭЗ предлагается предоставить экономические льготы в виде освобождения от налога на прибыль и НДС на период до 2030 г. и беспошлинный ввоз оборудования для строительства дата-центров. Также будет обеспечена государственная поддержка российских дата-центров на международных рынках. В качестве административных и регуляторных льгот резидентам ВОЭЗ предполагается предложить упрощение процедур налогового контроля и администрирования НДС, электронный документооборот при ведении внешнеэкономической деятельности, упрощенную процедуру регистрации юридических лиц для иностранных резидентов, а также упрощенный режим получения виз и разрешений на трудовую деятельность для иностранных резидентов [36].

Отметим, что “Закон Яровой” должен, как минимум, в 2 раза увеличить мощности ЦОДов, сейчас 30 тыс. серверных стоек, прирост в год 10%. Для выполнения Закона Яровой необходимы огромные финансовые вложения стоит стойка 35 тыс. евро каждая. Интересно, что Закон о персональных данных не дал большого прироста стоек, но повлиял в том числе и на западные компании, заставив их размещать в России определённое число серверов для хранения персональных данных российских пользователей.

2 Предложения по совершенствованию налогового законодательства

2.1 Предложения в Налоговый Кодекс РФ

Разделяем мнение заместителя министра финансов РФ Ильи Трунина, которое он высказал на III Московском финансовом форуме в сентябре 2018 г., о том, что целесообразно введение налоговых льгот на определенный срок, после окончания этого срока принимается решение, продлевать действие льгот или нет. Этот подход особенно актуален в части льгот для электронного бизнеса, так как электронный бизнес очень активно развивается, изменяется, появляются и изменяются приоритеты на уровне Правительства.

В целях реализации Стратегии развития информационного общества в Российской Федерации на 2017 - 2030 годы распоряжением Правительства Российской Федерации от 28 июля 2017 г. № 1632-р утверждена программа "Цифровая экономика Российской Федерации" (далее Программа), которая предусматривает обширный план мероприятий в том числе и налогового характера.

Правительственной комиссией по использованию информационных технологий для улучшения качества жизни и условий ведения предпринимательской деятельности утвержден План мероприятий по направлению "Нормативное регулирование" Программы. Данным Планом мероприятий предусмотрено, что к 12.2018 г. должны быть внесены изменения в НК РФ в части введения:

- пониженного налогообложения доходов от распоряжения правами на результаты интеллектуальной деятельности (Patent Box), оптимизации применения повышающего коэффициента к расходам на НИОКР и приобретение прав на результаты интеллектуальной деятельности при исчислении налога на прибыль
- налоговых вычетов по НДФЛ для бизнес-ангелов;
- специального налогового режима определения российского налогового резидентства физических лиц - высококвалифицированных специалистов.

К 02.2019 г. должны быть внесены изменения в НК РФ в части оптимизации обложения НДС услуг, оказываемых в электронной форме.

На сегодняшний день разработаны законопроекты по всем четырем направлениям, авторы изучили предложения по данным направлениям и подготовили свою точку зрения по ним.

Рассмотрим детально каждое из них, отметив, что считаем целесообразным введение налоговых льгот на определенный срок, после окончания которого принимается решение,

продлевать действие льгот или нет. Этот подход особенно актуален в части льгот для электронного бизнеса, так как электронный бизнес активно растет, изменяется, появляются новые приоритеты по данному вопросу на государственном уровне.

Новые правила определения российского налогового резидентства отдельных категорий физических лиц

Налоговыми резидентами России могут быть признаны физлица, находящиеся в стране не менее 90 календарных дней в течение года. По мнению разработчиков предложения, новые правила будут востребованы, прежде всего, ИТ-специалистами и ИТ-менеджерами, которые большую часть времени живут за границей, но бывают и в России.

В случае изменения правил определения налогового резидентства налогообложению в России будут подлежать доходы данных физлиц, получаемые по всему миру. Сейчас у данной категории лиц в России подлежат налогообложению доходы, получаемые только в России и облагаются они по ставке 30%, а не 13%. Таким образом, складывается ситуация, при которой бюджет гарантированно будет получать на 17% меньше с доходов, получаемых в России, налогоплательщики в свою очередь будут претендовать на налоговые вычеты по НДФЛ, и появится гипотетическая возможность облагать все доходы налогоплательщикам вне зависимости от страны их получения.

В ситуации когда физлицо признается одновременно налоговым резидентом нескольких стран для определения его налогового резидентства в целях применения положений СИДН начинают рассматривать критерии, указанные в СИДН⁵. В общем случае такими критериями являются местонахождение постоянного жилища в личной собственности, местонахождение центра жизненных интересов (личных и экономических связей), место обычного проживания, гражданство. Если рассматривать данную категорию граждан с точки зрения наличия критериев для возможности отнесения их к резидентам России для целей применения положений СИДН и соответственно облагать доходы данной категории граждан, полученных им не только в России, но и в иных странах мира, то на наш взгляд у данной категории граждан ни один из данных критериев не будет относиться к России. Соответственно на практике Россия в подавляющем большинстве случаев не будет признана страной резидентства такого лица для целей применения положений СИДН. Если при рассмотрении данных критериев однозначно определить страну резидентства не получится, тогда страны в лице соответствующих компетентных органов могут договориться между собой, за какой из них закрепят права на налогообложение доходов данного лица. Однако данные переговоры являются сложным, долгим, затратным

⁵ На сегодняшний день у России заключены СИДН с более чем 80 странами мира

процессом. Очевидно, что в подавляющем большинстве случаев административные расходы будут превышать возможные налоговые поступления.

Отметим, что на наш взгляд данная категория налогоплательщиков, по которой законопроектом предлагается изменение правил налогового резидентства, может подпадать под категорию высококвалифицированного иностранного специалиста. Кроме того, на сколько мы знакомы с положениями законопроекта, он касается вопроса налогообложения доходов данной категории налогоплательщиков только в части налога на доходы физических лиц, но не касается вопроса страховых платежей. Однако на практике известно, что именно уровень страховых платежей служить более значимым стимулом для принятия решений работодателями.

Таким образом, не считаем целесообразным подобное изменение правил определения налогового резидентства отдельных категорий физических лиц, хотя не исключаем, что иные возможные изменения в налогообложении доходов физических лиц могли бы быть полезны.

Налоговые вычеты по НДФЛ для бизнес-ангелов

Во-первых, отметим, что в пояснительной записке к законопроекту и презентации опубликованной на сайте фонда "Сколково" представлены результаты оценки эффекта на период до 2025 года от предоставляемых льгот по НДФЛ включающие оценку IRR, числа бизнес-ангелов, объема ангельских инвестиций, числа новых рабочих мест, дополнительных доходов бюджета. В пояснительной записке сказано, что расчеты проводились для различных сценариев на разработанной модели с параметрами, оцененными на основе сведений о средних объемах инвестиций бизнес-ангелов, предоставленных Фондом «Сколково», а также на основе данных о доходности средней сделки частного инвестора в высокотехнологичные компании на ранних этапах развития. Однако сама модель и данные, на основе которых были оценены параметры модели, на сайте фонда «Сколково» не представлены. Поэтому, понять обоснованность коэффициента 3,85 представляется затруднительным. В пояснительной записке говорится, что «основным источником роста частных инвестиций станет трехкратное увеличение числа новых бизнес-ангелов за 5 лет действия предлагаемых мер». Исходное число бизнес-ангелов в модели принимается равным 350 человек. Отметим, что самими бизнес-ангелами число активных бизнес-ангелов оценивается в диапазоне 20-50 человек. Также отметим, что согласно исследованию Фонда развития интернет-инициатив «Стартап Барометр 2018. Исследование рынка технологического предпринимательства в России» фактор отсутствия /недостаточности помощи со стороны государства упоминается как последний по значимости (вместе с прочими) в исследовании текущих проблем российских стартапов.

Соответственно, при любом сценарии расчетов по модели результаты представляются явно нереалистичными.

Помимо этого, отметим и требование пройти техническую экспертизу в одном из институтов развития России, что вызывает мысль о возможной коррупциогенности получения данной льготы. По опыту Великобритании скажем, что о возможности применения схем инвестирования, предполагающих налоговые льготы для бизнес ангелов, принимает решения Налоговая служба.

Во-вторых, предусмотрено "уменьшение срока владениями акциями (долями) высокотехнологичной компании до 2 лет для освобождения от уплаты НДФЛ инвестиционного дохода, полученного в результате продажи этих акций". Средний инвестиционный горизонт ангельских инвестиций в России составляет 3- 4 года. Представляется нереалистичным, что этот срок может быть сокращен в 2 раза.

В-третьих, вызывает вопрос и сам размер налогового вычета на фоне существующих налоговых вычетов, хотя в данном случае его размер находит подтверждение в зарубежном опыте.

Кроме того, мы понимаем, что зачастую решение не участвовать в бизнес-ангельской истории инвестор принимается не потому, что у него не будет льгот по налогу на доходы или они будут незначительными, а потому что как говорят сами бизнес ангелы, если что-то пойдет не так, их расходы на защиту своих прав в разы могут превышать инвестиции.

Таким образом, считаем не целесообразным принятие данного законопроекта в таком виде.

На сегодняшний день уже существует целый ряд налоговых льгот для владельцев ценных бумаг (долей участия в уставном капитале), налоговые льготы предоставляются как по обращающимся ценным бумагам, так и по необращающимся, при этом для обращающихся ценных бумаг налоговых льгот значительно больше. Учет убытков от инвестирования для целей налогообложения возможен только в случае обращающихся ценных бумаг. В мире существуют примеры когда возможность переноса убытков на будущее существует в отношении и необращающихся ценных бумаг, например Япония. Предлагаем в случае переноса убытков по необращающимся ценным бумагам определенных компаний, подпадающих под программу инвестирования для бизнес-ангелов, установить срок меньше, чем по обращающемся (10 лет), например, 5 лет. При этом такие убытки должны уменьшать только доходы, полученные налогоплательщиком от реализации необращающихся ценных бумаг, приобретенных им по

определенным компаниям, попадающим под программу инвестирования для бизнес-ангелов.

Компании, подпадающие под программу инвестирования для бизнес-ангелов, по аналогии с опытом Великобритании в рамках схем инвестирования IES, SEIS, должны получать подтверждение от налогового органа о том, что их компания входит в данную программу. При инвестировании в нее средств бизнес-ангелом данная компания должна предоставлять бизнес-ангелу сертификат соответствия с уникальным ссылочным номером инвестиций, для того, чтобы он мог воспользоваться данной льготой.

По необращающимся ценным бумагам предусмотрено освобождение от налогообложения НДФЛ доходов от выбытия акций непрерывно принадлежащих налогоплательщику на праве собственности или ином вещном праве более пяти лет. С учетом инвестиционного горизонта ангельских инвестиций в России предлагаем время владения необращающимися ценными бумагам, но только по акциям определенных компаний, попадающим под программу инвестирования для бизнес-ангелов, снизить до 3 лет. При этом возможно также установление ограничения на сумму соответствующего дохода, например, 2 млн. руб. за каждый год владения до достижения срока владения 5 лет.

Для стимулирования бизнес ангельских инвестиций в определенные компании предлагаем по соответствующим ценным бумагам в рамках ИИС

- ИИС-А – получение вычета до 104 тыс. руб. ежегодно, максимальный взнос на ИИС – не более 2 млн. руб. в год, максимальная база для получения вычета – 800 тыс.руб.,
- ИИС-Б – полное освобождение от НДФЛ дохода от торговых операций при минимальном сроке существования ИИС – 3 года с даты его открытия. Максимальный взнос на ИИС – не более 2 млн. руб. в год.

Один инвестор может иметь только 1 ИИС.

Предлагаем увеличение максимального взноса и максимальной базы для вычета в 2 раза, по аналогии с разрешением увеличивать в 2 раза объем вложений в наукоемкие компании в рамках схем инвестирования (EIS, VCR) в Великобритании.

С учетом того, что новые налоговые льготы целесообразно устанавливать на определенный период и для единообразия предоставления льгот с уже действующими все вышеуказанные предложения по налоговым льготам для бизнес-ангелов применять до 1 января 2023 г.

Применение повышающего коэффициента к фактическим затратам на НИОКР, введение Patent Box

В рамках реализации положений Программы предлагается в частности увеличение повышающего коэффициента до 2. На основе изучения зарубежного опыта можно сказать, что ряд стран применяет коэффициент значительно превышающий 1,5. При этом со временем коэффициент в ряде стран повышается, например, в Китае (сентябрь 2018 г. коэффициент повышен для всех компаний с 1,5 до 1,75), ранее коэффициент 1,75 применялся лишь в отношении малых и средних технологичных компаний. Зачастую коэффициент дифференцируется по размеру компании, малым и средним компаниям предлагается повышенный коэффициент, что отражено и в опыте Китая. Подобная практика существует и, например, в Великобритании. При этом в Великобритании для таких компаний установлено ограничение на предельный размер вычета на НИОКР – 7,5 млн. евро.

Исследование Европейской комиссии, посвященное анализу налоговых стимулов НИОКР «A Study on R&D Tax Incentives» отмечает, что эффективность налоговых стимулов НИОКР различается по типам компаний. В ряде стран анализ показал, что малые и средние компании более активно реагируют на налоговые стимулы, в ряде стран такого эффекта не выявлено, что усложняет подготовку окончательного решения. Однако в любом случае существуют определенные доказательства, что влияние налоговых стимулов на стартапы превышает средние показатели.

Таким образом, предлагаем с учетом зарубежного опыта возможное повышение коэффициента с 1,5 до 2. При этом также с учетом зарубежного опыта изначально предлагаем повысить коэффициент только для малых и средних компаний с учетом их особенностей, так как малые и средние компании обычно показывают более активный ответ на введение новых соответствующих льгот, имеют меньше возможностей привлечь финансирование и больше зависят от государственных инструментов поддержки. Отметим, что для избежания излишней налоговой оптимизации с привлечением малых компаний, возможно установлением предельного порога соответствующих расходов для применения повышающего коэффициента.

Кроме того, по результатам анализа исследования «Эффективность механизмов государственной поддержки НИОКР в России» компании «Делойт», проведенного в 2016 году, можно выделить следующие основные барьеры применения данной налоговой льготы:

- неясные правила получения вычета,
- отсутствие понимания того, какая именно деятельность в компании относится к НИОКР с точки зрения налогового законодательства.

Так как по мнению компаний существуют барьеры применения данной налоговой льготы предлагаем на основе опыта Великобритании по сходному вопросу (подтверждения возможности получения льготы при инвестировании в определенные компании) ввести возможность получения подтверждения (например, сертификата) от налоговой службы на уровне УФНС России в конкретном регионе о соответствии расходов компании требованиям применения повышающего коэффициента.

Что касается введения Patent Box, у нас не было возможности ознакомиться непосредственно с текстом законопроекта по данному вопросу, но сама идея введения Patent Box, отвечающего требованиям ОЭСР в рамках борьбы с размыванием налоговой базы и переносом прибыли, нами поддерживается. Однако в данном случае мы не можем ни поддержать, ни отвергнуть предложение в рамках реализации положений Программы».

Льготы по НДС

В рамках реализации положений Программы предлагается освобождение от НДС реализации на территории РФ программного обеспечения, прав на РИД не только по лицензионному соглашению, но и вообще оказание ИТ-услуг, включая SaaS услуги. Кроме того, предлагается предоставление возможности вычитать «входящий» НДС при экспорте электронных и ИТ-услуг. Данные предложения нам известны со слов разработчиков, озвученных ими в рамках Круглого стола «Налогообложение и цифровая экономика: правовые подходы и практика» в ИЗИСПе 02.10.2018, а также по информации СМИ. По данным газеты «Ведомости» возможность вычитать «входящий» НДС при экспорте услуг касается компаний, разрабатывающих софт для иностранных заказчиков, компаний, напрямую продающих свой софт зарубежным интернет-пользователям, в том числе и по облачной модели.

С учетом специфики ИТ-компаний (основные затраты - затраты на оплату труда, входящим НДС облагаются не более 5% затрат ИТ-компаний) значимость льготы для стимулирования экспорта ИТ-услуг будет на наш взгляд минимальной, по крайней мере на протяжении длительного периода времени. При этом возможность применения налоговых льгот обычно возлагает на компанию дополнительную нагрузку по выполнению условий применения налоговых льгот. Соответственно, считаем нецелесообразным предоставление возможности вычитать «входящий» НДС при экспорте электронных, ИТ-услуг.

Что касается освобождения от НДС реализации на территории РФ программного обеспечения, прав на РИД не только по лицензионному соглашению, но и вообще оказание ИТ-услуг, включая SaaS услуги, то здесь ситуация не столько однозначна. С одной стороны, в условиях когда применение данной льготы является добровольным (как говорят разработчики законопроекта) у компании появляется выбор пользоваться ли этой льготой

или нет, что снимает как таковой недостаток освобождения от НДС. С другой стороны, освобождение от НДС реализации на территории РФ программного обеспечения, прав на РИД только по лицензионному соглашению в условиях когда обычно продукт предоставляемый компанией носит двойственный, смешанный характер (включает как льготную сейчас часть, так и не льготную), а оплата идет единой суммой за продукт и необходимо потом еще разделять сумму между льготной и нелюгтовой частью, является проблемой для компаний. Проблемы могут возникнуть как у самой компании, так и у покупателей ее продукта.

Для избежания проблем компании могут пытаться прибегать к налоговой оптимизации, путем, например, корректировок положений договоров, которые не будут отражать реальной сути предмета договора. Также важно указать, что например, SaaS-рынок растет значительно быстрее рынка IT-услуг в целом, могут появляться новые формы предоставления ПО ранее неизвестные. Предлагаем отказаться от предложения освобождения от НДС реализации на территории РФ программного обеспечения, прав на РИД не только по лицензионному соглашению, но и вообще оказание IT-услуг, включая SaaS услуги, а установить во всех данных случаях пониженную ставку НДС в 10% в том числе с учетом того, что на практике, как упоминалось выше, продукт часто имеет смешанный характер и рынок предоставления IT-продуктов постоянно изменяется, появляются новые возможности.

В соответствии с приоритетами Программы мы также рассмотрели вопрос предоставления налоговых льгот Центрам хранения и обработки данных, так как экспорт услуг Центрами хранения и обработки данных может быть признан приоритетным в рамках Программы.

Налоговые льготы для Центров обработки и хранения данных

В связи с тем, что около половины объема мирового рынка ЦОДов приходится на США, а доля России пока менее 1%, в первую очередь был рассмотрен опыт США. Большая часть льгот в США связана с освобождением от налога с продаж и/или налога на использование, а также налога на имущество. Инвестиционный налоговый кредит встречается как в США, так и, например, в Канаде, однако не носит массового характера. Кроме того, в мире предоставляются налоговые льготы и по другим налогам, например, в Великобритании предоставляется освобождение от налога на изменения климата.

По результатам анализа зарубежного опыта предлагаем освобождение от налога на имущество ЦОДов. С учетом положений Федерального закона от 3 августа 2018 г. № 302-ФЗ “О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса

Российской Федерации», освобождающих от налога на имущество организаций движимое имущество с 2019 г., предлагаемая льгота будет распространяется хоть и на все имущество, но фактически будет расширять действующее налоговое законодательство в части недвижимого имущества.

В России уже появился регион (Санкт-Петербург) предоставляющий с 2018 г. налоговые льготы по налогу на прибыль компаниям, инвестирующим в ЦОДы. Для таких компаний установлена пониженная ставка налога на прибыль в размере 15,5%. Мы предлагаем освободить от налога на прибыль вновь создаваемые ЦОДы, на федеральном уровне, т.е. в рамках части налога на прибыль, идущей в федеральный бюджет, т.е по ставке 3%⁶. Так как и в практике США льготы обычно предоставляются ЦОДам на определенный период, предлагаем данную льготу на 10 лет. Ограничение предоставления налоговой льготы только вновь создаваемым ЦОДам позволить избежать выпадающих доходов бюджета. При этом отметим, что освобождение не только по вновь создаваемым, но и модернизируемым ЦОДам также целесообразно в целях расширения доли экспорта услуг ЦОДов и может быть реализовано на региональном уровне. Размер инвестиций, необходимых для предоставления возможной льготы по налогу на прибыль на уровне региональных бюджетов, должен определяться на уровне региональных властей. Также региональные власти могут определять иные условия предоставления льгот по налогу на прибыль в части сумм, направляемых в региональные бюджеты.

Электронная торговля как основной сегмент электронного бизнеса требует особого внимания. Поэтому нами подготовлены предложения по наиболее актуальным вопросам в данной области: обложение низкостоймостных товаров при трансграничной торговле и экспорт товаров физическим лицам.

Обложение низкостоймостных товаров при трансграничной торговле

Бурное развитие трансграничной торговли привело к тому, что коммерческая деятельность иностранных компаний, интернет-магазинов на территории РФ (да и большинства стран мира) не подпадает под обложение в условиях превышения административных расходов над возможными доходами. В данном случае еще не существует идеальных примеров обложения такой деятельности в мире. Однако существует несколько теоретически возможных вариантов. Основными двумя направлениями являются введение НДС-регистрации иностранных компаний и

⁶ В период с 2017 года по 2020 год включительно ставка налога на прибыль (в размере 20 процентов) сохраняется, но распределение по бюджетам отличается от ранее действовавшего. В федеральный бюджет компании перечисляют налог по ставке 3 процента.

совершенствование взаимодействия органов уже ранее вовлеченных в перемещение товаров (почта, экспресс-перевозчики, ФТС). Второй путь требует значительных вложений, но теоретически дает возможность облагать любые товары без установления каких-либо ограничений на стоимость товаров или показатели деятельности компании на территории страны.

Мы поддерживаем выбор Россией второго варианта, однако обращаем внимание на тот факт, что Россия является страной-участником ЕАЭС и существует опасность потерь бюджета в условиях сильного различия лимитов беспошлинной торговли в условиях когда лимит беспошлинной торговли в рамках ЕАЭС будет оставлен на достаточно высоком уровне – 200 евро за посылку. Существует негативный опыт Беларуси (схем уклонения с привлечением стран ЕАЭС) и Китая (дайгоу). Как минимум целесообразно отложить снижение порога беспошлинного ввоза товаров (ниже уровня ЕАЭС) до проведения комплексной оценки результатов введения института уполномоченного экономического оператора.

Экспорт товаров физическим лицам

На сегодняшний день применение нулевой ставки НДС по мнению участников рынка запретительно трудно реализуемо на практике, а кроме того сама возможность применения нулевой ставки НДС ограничена в рамках международных почтовых отправлениях, т.е. товары, доставляемые экспресс-перевозчиками, облагаются по ставке 18 или 10%. Необходимо, во-первых, упрощение порядка подтверждения правомерности применения нулевой ставки НДС в рамках международных почтовых отправлений. Для автоматизации подтверждения экспорта необходимо совершенствование фискального электронного кассового чека и увязка его показателей с подаваемым реестр экспресс-грузов. Во-вторых, необходимо распространить возможность применения нулевой ставки НДС при экспорте через экспресс-перевозчиков.

С учетом того, что в основном товары экспортируются не в Европу и США, а в ближайшие страны, такие как Украина, Казахстан и Белоруссия. Последние две – члены-участники ЕАЭС. Соответственно изначально возможно проведение эксперимента по автоматизации подтверждения экспорта для целей применения нулевой ставки НДС в рамках стран-участников ЕАЭС (хотя в случае стран ЕАЭС порядок подтверждения технически должен отличаться от иных стран). Также может быть проведен эксперимент на одном из крупных интернет-магазинов, уже экспортирующем приоритетные товары не в страны ЕАЭС.

2.2 Подготовка предложений по концепции поддержки развития электронного бизнеса в рамках ЕАЭС

В рамках оказания электронных услуг предлагается взять за основу на уровне ЕАЭС перечень электронных услуг, принятых в России (белорусский перечень практически идентичен российскому), место реализации также определять как в российском варианте. Ввести регистрацию на территории государства-члена, где потребляются услуги в электронной форме. При этом с учетом очень схожего опыта России и Беларуси организовать процесс регистрации по примеру России и Беларуси (через личный кабинет налогоплательщика).

Более сложным вариантом администрирования взимания НДС при оказании услуг в электронной форме в ЕАЭС может быть внедрение системы по типу европейской системы MOSS. При возможном внедрении подобной системы надо будет учесть изменения уже вносимые в действующую систему MOSS. Практика показала, что необходимо упрощение MOSS для микро, малого и среднего бизнеса. Соответственно целесообразно заложить более простые условия применения MOSS такого рода компаниями. При применении MOSS подразумевается дальнейшее перераспределение полученных поступлений по соответствующим странам, так как компания может отчитываться в одной стране, но налоги при этом должны быть уплачены в бюджеты разных стран. Сейчас за свои услуги по перераспределению страны в рамках MOSS пока берут комиссию, что снижает размер поступлений по соответствующим странам на размер комиссии. Кроме того, разработка и внедрение MOSS потребует дополнительных затрат. Таким образом, на данный момент не считаем обязательным внедрение системы администрирования взимания НДС при оказании услуг в электронной форме в ЕАЭС по типу европейской системы MOSS, однако при наличии договоренности между странами-участниками данная система могла бы упростить администрирование взимания НДС при оказании услуг в электронной форме в ЕАЭС для налогоплательщиков и стимулировать усиление экономических связей внутри ЕАЭС.

Сейчас подготовлен проект Рекомендаций по развитию цифровой торговли ЕАЭС (Рекомендаций). В рамках данных Рекомендаций отражена проблема, которая до 2015 г. существовала в ЕС в части электронных услуг. При В2С торговле между государствами-членами ЕАЭС НДС уплачивается по ставке страны продавца. В данном случае как и в ЕС до 2015 г. создаются дополнительные преимущества для стран с низкой ставкой НДС на одном и том же рынке третьей страны ЕАЭС. Как отмечено в Рекомендациях данный порядок взимания НДС в бюджет страны продавца вступает в противоречие с принципом

взимания косвенных налогов в стране назначения, закрепленным в пункте 1 статьи 71 Договора о ЕАЭС. Решением данной проблемы также как и в ЕС в 2015 г. может стать уплата НДС в данном случае по ставке страны назначения.

В проекте Рекомендаций также нашла свое отражение проблема возможной автоматизации подтверждения экспорта при доставке физическим лицам. В данном случае мы поддерживаем инициативу разработки и внедрения схемы упрощенного порядка подтверждения ставки НДС при экспорте товаров в целях применения нулевой ставки НДС. Однако не считаем ее приоритетной.

В проекте Рекомендаций отражен как проблемный случай когда импорт внутри ЕАЭС осуществляется налогоплательщиком, применяющим специальные налоговые режимы, освобождённым от уплаты налога на добавленную стоимость на территории своей страны. В случае импорта данный налогоплательщик уплачивает НДС. В таком случае предлагается рассмотреть возможность освобождения от уплаты ввозного НДС на территории государств ЕАЭС для товаров, поступивших от налогоплательщиков, применяющих специальные налоговые режимы. На наш взгляд данное предложение должно быть первоначально изучено с точки зрения выпадающих доходов бюджета, так как в России при импорте данные налогоплательщики НДС также уплачивают.

Считаем целесообразным также включить в проект Рекомендаций рассмотрение вопроса введения схемы B2B2C.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Перед Россией стоит амбициозная задача развития электронного бизнеса, достижение которой требует принятия мер по различным направлениям, в том числе и в области налогообложения. И если первоначально стоял вопрос о возможности налогообложения электронного бизнеса как такового в силу его новизны и специфики, создания условий двойного неналогообложения на мировом уровне, то уже сейчас страны, в том числе и Россия, нашли первые возможные пути налогообложения электронного бизнеса в рамках косвенного налогообложения. Однако этого недостаточно.

Для стимулирования развития электронного бизнеса в чем заинтересованы все страны мира необходимо создание условий, в том числе налоговых, при которых происходит стимулирование развития электронного бизнеса. Особенно это важно для стран, входящих в интеграционные объединения, так как им необходимо при создании условий стимулирования развития электронного бизнеса учитывать особенности участия в интеграционном объединении.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Бизнес-ангел - Википедия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: URL.: <https://ru.wikipedia.org/wiki/Бизнес-ангел>
2. Национальная ассоциация бизнес-ангелов (НАБА). Russian Angel Monitor. Рынок ангельских инвестиций 2016 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: URL.: http://www.rvc.ru/upload/iblock/301/RAM_16_5.pdf
3. <http://english.customs.gov.cn/Statics/390b5e1c-2096-4c1d-abbd-4e64fcb0a221.html>
4. http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CONSIL:ST_8939_2016_INIT&from=EN
5. http://gec.customs.gov.cn/gec_en/746047/746005/1458952/index.html
6. <http://www.banki.ru/news/bankpress/?id=10110938>
7. <https://lkioereg.nalog.ru/en/registry>
8. <https://medium.com/@osmantoplica/aryze-bringing-mass-adoption-of-blockchain-to-denmark-a8e328f033c9>
9. www.gov.uk/government/publications/uk-digital-strategy/uk-digital-strategy
10. Весеннее заявление 2018. Речь Филиппа Хаммонда. www.gov.uk/government/speeches/spring-statement-2018-philip-hammonds-speech
11. Ефремкина О.В. Электронная торговля в ЕС (правовые аспекты) // Глобалистика: Энциклопедия. М., 2003. С. 1236–1237.
12. Заключение № 38/522 от 03.04.2018 Комитета Государственной Думы по информационной политике, информационным технологиям и связи на проект федерального закона № 419059-7 «О цифровых финансовых активах», внесенный депутатами Государственной Думы А.Г. Аксаковым, И.Б. Дивинским, О.А. Николаевым, Р.М. Марданшиным, А.А. Геттой, М.Л. Шаккумом, А.Б. Выборным, К.Г. Слыщенко, Е.Б. Шулеповым, В.И. Афонским, Н.Д. Боевой, И.Е. Марьяш, С.В. Железняком, А.И. Воеводой, С.А. Вострецовым, А.В. Чернышевым, членами Совета Федерации Н.А. Журавлевым, А.Н. Епишиным, В.В. Полетаевым.
13. Заключение Комитета Государственной Думы по экономической политике, промышленности, инновационному развитию и предпринимательству от на проект федерального закона № 419059-7 «О цифровых финансовых активах», внесенный депутатами Государственной Думы А.Г. Аксаковым, И.Б. Дивинским, О.А. Николаевым, Р.М. Марданшиным, А.А. Геттой, М.Л. Шаккумом, А.Б. Выборным, К.Г. Слыщенко, Е.Б. Шулеповым, В.И. Афонским, Н.Д. Боевой, И.Е. Марьяш, С.В. Железняком, А.И. Воеводой, С.А. Вострецовым, А.В. Чернышевым, членами Совета Федерации Н.А. Журавлевым, А.Н. Епишиным, В.В. Полетаевым

14. О.В. Александров, Е.И. Добролюбова, Э.В. Талапина Развитие цифровой экономики: подходы ОЭСР и приоритеты для России// Государство и граждане в электронной среде. Выпуск 1 (Труды XX Международной объединенной конференции «Интернет и современное общество», IMS-2017, Санкт-Петербург, 21 – 23 июня 2017 г. Сборник научных статей). — СПб: Университет ИТМО, 2017.
15. Постановление Правительства Российской Федерации от 16.11.2015 № 1236 (ред. от 20.12.2017) "Об установлении запрета на допуск программного обеспечения, происходящего из иностранных государств, для целей осуществления закупок для обеспечения государственных и муниципальных нужд"
16. программа Open Door Policy <https://www.digitalcommerce360.com/2015/11/02/open-door-policy>
17. Проект «Стратегия развития электронной торговли в Российской Федерации на период до 2025 года»
18. решение Апелляционного суда Сингапура по делу DEF v Comptroller of Income Tax [1961] 1 MLJ 55
19. <https://data-economy.ru/25072018>
20. <http://www.tks.ru/reviews/2018/07/11/02>
21. <https://www.pochta.ru/news-list/item/2202321700>
22. <https://www.pochta.ru/news-list/item/2329582471>
23. <https://www.pochta.ru/news-list/item/2381086249>
24. <https://www.pochta.ru/news-list/item/2678924372>
25. <https://www.pochta.ru/news-list/item/2723352898>
26. <https://www.pochta.ru/news-list/item/493328089>
27. <http://www.tks.ru/reviews/2018/09/17/02>
28. https://finance.rambler.ru/other/41014244/?utm_content=rfinance&utm_medium=read_more&utm_source=copylink
29. <https://www.vedomosti.ru/economics/characters/2018/10/23/784467-rukovoditel-federalnoi-tamozhennoi-biznesa-preferentsii>
30. https://finance.rambler.ru/other/40501128/?utm_content=rfinance&utm_medium=read_more&utm_source=copylink
31. <https://www.gazeta.ru/business/2017/10/13/10934324.shtml?updated>
32. <https://www.kommersant.ru/doc/3410434>
33. <https://www.vedomosti.ru/economics/characters/2018/10/23/784467-rukovoditel-federalnoi-tamozhennoi-biznesa-preferentsii>
34. <http://www.iksmedia.ru/news/5533321-MegaFon-rasshiryayet-datacentry.html>

35. <http://telecomblogger.ru/120918>
36. <https://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert--china-expands-r-and-d-super-deduction-rate-to-all-enterprises>

ПРИЛОЖЕНИЕ А

Таблица А. 1 - Варианты налогообложения импорта низкостоймостных товаров: позиция ОЭСР

Модели сбора налога	Плюсы	Минусы
Традиционная модель сбора налога	Работает сейчас, новые электронные процессы, разработанные в среде экспресс-перевозчиков, предоставят возможности для существенного повышения эффективности в будущем (среднесрочная перспектива)	Отсутствие электронной системы передачи данных (искл. экспресс-перевозчики), модель не приспособлена к работе в сфере электронной коммерции
Модель сбора налога с потребителя	Упростит процесс исполнения налоговых обязательств для поставщиков, Создаст более нейтральную среду в теории	Уровень исполнения налоговых обязательств низкий, бремя исполнения высокое, административные расходы налоговых и таможенных органов значительные
Модель сбора налога с поставщиков	Повысит эффективность сбора НДС, создаст возможности для правительств исключить или уменьшить пороговые значения освобождения от уплаты НДС	Создаст дополнительную нагрузку на поставщиков-нерезидентов, потребует значительных изменений и корректировок таможенных и налоговых процессов, например, расширения международного и межведомственного сотрудничества

<p>Модель сбора налога с посредника</p>	<p>Повысит эффективность сбора НДС, создаст возможности для правительств исключить или уменьшить пороговые значения освобождения от уплаты НДС (в случае наличия соответствующей информации у посредника)</p>	<p>Минимальное бремя исполнения обязательств поставщиками, возникнут дополнительные издержки, которые могут быть возложены на конечного покупателя</p>
---	---	--