

УДК 34

DOI 10.36511/2078-5356-2019-4-167-175

Кучеров Илья Ильич  
Илья I. Kucherov

доктор юридических наук, профессор, заслуженный юрист Российской Федерации, заместитель директора

Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации (117218, Москва, ул. Большая Черемушкинская, 34)

doctor of sciences (law), professor, honored lawyer of Russian Federation, deputy director  
Institute of legislation and comparative law under the Government of the Russian Federation (34 B. Cheremushkinskaya st., Moscow, Russian Federation, 117218)

E-mail: prof.kucheroff@mail.ru

### Актуальные вопросы налогово-правового регулирования сферы цифровой экономики

### Topical issues of tax and legal regulation of the digital economy

**Введение:** в работе исследуются актуальные проблемы налогово-правового регулирования в сфере цифровой экономики. В частности, обращается внимание на необходимость разрешения вопросов, связанных с организацией налогового администрирования в цифровой сфере, установлением цифровых налогов, совершенствованием законодательства о налогах и сборах в части налогообложения цифровых услуг. **Цель:** выявить основные проблемы налогово-правового регулирования, возникающие в связи с активизацией процесса цифровизации экономической деятельности; выработать предложения по совершенствованию законодательства о налогах и сборах. **Методы:** формально-логический, сравнительно-правовой, анализ, синтез, сопоставление, обобщение. **Результаты:** анализ отечественных и зарубежных публикаций позволяет выявить несколько содержательных моментов, имеющих непосредственное отношение к интересующим автора перспективам налогово-правового регулирования, включая вопросы налогового администрирования цифровой сферы, корректировки условий налогообложения цифровых товаров и услуг. **Выводы:** проведенный научный анализ подтверждает, что налогово-правовое регулирование сферы цифровой экономики предполагает корректировку существующих подходов в деле организации налогового администрирования и контроля, а также определенную трансформацию юридических конструкций налогов с учетом специфических особенностей соответствующей предпринимательской деятельности.

Исследование выполнено при финансовой поддержке РФФИ в рамках научного проекта № 18-29-16062 «Концепция правового обеспечения цифровизации сферы публичных финансов».

**Introduction:** the article examines the current problems of tax and legal regulation in the field of digital economy. In particular, the article draws attention to the need to resolve issues related to the organization of tax administration in the digital sphere, the establishment of digital taxes, the improvement of legislation on taxes and fees in terms of taxation of digital services. **Objective:** to identify the main problems of tax and legal regulation arising in connection with the activation of the process of digitization of economic activity; to develop proposals for improving legislation on taxes and fees. **Methods:** formal-logical, comparative legal, analysis, synthesis, comparison, generalization. **Results:** analysis of domestic and foreign publications reveals several substantive points that are directly related to the perspectives of tax and legal regulation, including issues of tax administration in the digital sphere, adjustments to the tax conditions for digital goods and services. **Conclusions:** the conducted scientific analysis confirms that the tax and legal regulation of the digital economy sphere implies the adjustment of existing approaches in the organization of tax administration and control, as well as a certain transformation of legal tax structures taking into account the specific features of the relevant business activities.

The research was made with the financial support of the Russian foundation for basic research (RFBR) in the framework of the research project no. 18-29-16062 "The Concept of legal support for the digitalization of public Finance".

© Кучеров И.И., 2019

**Ключевые слова:** цифровая экономика, налогово-правовое регулирование, цифровой налог, цифровое присутствие налогоплательщика, цифровые транзакции, налоговое администрирование, налогообложение операций с использованием криптовалюты.

**Keywords:** digital economy, tax and legal regulation, digital tax, digital taxpayer presence, digital transactions, tax administration, taxation of operations using cryptocurrency.

Введение. Процесс цифровизации современной жизни сопровождается трансформацией самых различных ее институтов. В части экономики этот процесс предполагает перевод традиционной (аналоговой) экономики на инновационную технологическую базу. В принципе следует согласиться с суждением, что сама по себе экономика изначально является цифровой, поскольку экономический обмен во все времена опирался на данные, которые имели выражение в тех или иных числах. Соответственно не может быть и речи о том, что перед нами стоит задача создания какой-то иной, принципиально новой экономики [1, с. 4]. Тем не менее широкое внедрение передовых цифровых технологий в производственной и сбытовой инфраструктуре многократно расширяет возможности для экономической деятельности и создает условия для ее масштабирования. На смену привычным экономическим акторам — организациям и гражданам в такой экономике приходят цифровые профили, которые обмениваются в виртуальном пространстве уже не обычными товарами и услугами, но цифровыми же активами. Известно, что ядро цифровой экономики составляет электронная торговля. Постепенный увод коммерции в виртуальную сферу уже сейчас создает серьезные препятствия для осуществления налогового контроля. Обращается внимание на то, что существующее российское законодательство не учитывает в полной мере особенности новых видов экономической деятельности, следствием чего является фактическое выведение электронной коммерции из-под налогообложения [2, с. 120]. Специалисты не без оснований констатируют, что существующие методы контрольной работы в этом случае становятся неэффективными. В частности, трансформация деятельности налоговых органов в условиях цифровой экономики предполагает расширение сервисной функции, что в свою очередь требует выработки новых подходов к организации деятельности, изменения системы мотивации сотрудников налоговых органов и повышения уровня автоматизации их работы [3, с. 154]. Все это со всей очевидностью указывает на насущную необходимость не только модернизации налогового администрирования,

но и соответствующей корректировки законодательства о налогах и сборах.

Перспективы налогово-правового регулирования. Анализ отечественных и зарубежных публикаций позволяет выявить несколько содержательных моментов, имеющих непосредственное отношение к интересующим нас перспективам налогово-правового регулирования.

Так, Планом действий ОЭСР по размытию налогооблагаемой базы и перемещению прибыли (2016 г.) предусматривалась разработка отдельных мер, имеющих отношение к налогообложению цифрового сектора экономики [4]. В этой связи специалисты обращают внимание на то, что актуальным признано решение проблем, связанных с осуществлением коммерческой деятельности в той или иной стране посредством «цифрового присутствия», то есть без образования постоянного представительства, установлением стоимости цифровых товаров и услуг для целей налогообложения, определением места получения дохода, обеспечением взимания налогов при трансграничной торговле цифровыми товарами и услугами [5, с. 41]. Действительно, следует признать, что в настоящее время налоговое администрирование доходов от цифровой экономики сталкивается с существенными проблемами при установлении налогообязанных лиц и определении размеров причитающихся с них налогов.

Кроме того, требует своего разрешения вопрос относительно необходимости установления так называемого цифрового налога (в иностранных литературных источниках — *web tax*). В данном случае имеется ввиду специальное фискальное взимание, обязанность уплаты которого связывается с доходами от оказания услуг в электронной форме. В настоящее время не позволительно вести речь о наличии каких-либо единых подходов в странах мира в этом вопросе. Так, в рамках работы форума Европейской фискальной конфедерации (CFE) «Справедливое налогообложение цифровой экономики» (Брюссель, апрель 2018 года) обсуждались предложения Европейской комиссии по налогообложению цифровой экономики, среди которых значилось и введение некоего универсального налога («налог на цифровые услуги») [6]. Предполагается,

что подобный налог будет взиматься по ставке 3% на территории всех государств — членов Европейского союза (ЕС) с доходов, полученных от предоставления услуг по обеспечению многостороннего цифрового интерфейса, который обеспечивает пользователям доступ к товарам и услугам. Предполагается, что плательщиками этого налога в первую очередь станут крупнейшие американские IT-компании — Facebook, Alphabet (Google), Amazon, другие участники рынка цифровых услуг, ежегодная выручка которых превышает 750 млн евро, а объем продаж в Европейском союзе составляет не менее 50 млн евро. Вместе с тем, отдельные государства ЕС уже приступили к введению подобных цифровых налогов на своей территории. Так, налоги, объектом которых являются доходы от оказания электронных услуг, введены с 2019 года в Италии и Франции, возможность установления подобных налогов рассматривается органами государственной власти Австрии, Великобритании и Германии [7].

В Российской Федерации, как известно, с 1 января 2017 года взимается так называемый «налог на Google». В данном случае речь идет не о специальном налоге на доход от оказания услуг в цифровой сфере, а о налоге на добавленную стоимость, к уплате которого, согласно статье 174<sup>2</sup> НК РФ, теперь призваны все иностранные компании, не имеющие постоянных представительств на территории Российской Федерации и оказывающие услуги российским пользователям — физическим лицам через информационно-телекоммуникационную сеть с использованием информационных технологий. При этом налогообложению подлежат операции, если местом жительства покупателя или местом нахождения банка, в котором открыт счет, используемый покупателем, является Российская Федерация, а также если сетевой адрес покупателя, использованный при приобретении услуг, зарегистрирован в Российской Федерации, а международный код страны телефонного номера, используемого для приобретения или оплаты услуг, присвоен Российской Федерации. Тем не менее в качестве основных проблем, имеющих отношение к этой юридической конструкции, в отдельных работах обозначены имеющиеся сложности с определением места и факта оказания услуг в электронной форме, наличие возможности занижать в налоговой отчетности объемы таких услуг, несовершенство механизма налогового администрирования и контроля [8].

Отдельную проблему составляет налогообложение цифровых транзакций с использова-

нием новой цифровой сущности — криптовалюты в качестве платежного средства. В связи с этим в ряду первоочередных нормотворческих задач также значится определение последствий совершения транзакций с криптовалютой для целей налогообложения. Подходы к налогово-правовому регулированию соответствующей экономической деятельности в странах мира разнятся, и, что примечательно, в большинстве своем не получили законодательного закрепления [9]. В Письме Минфина России от 13 октября 2017 года № 03-04-05/66994 «Об НДФЛ при совершении операций между физлицами по покупке и продаже биткойнов» содержится разъяснение подхода, предлагаемого к использованию при налогообложении криптовалютных доходов физических лиц. В частности, отмечается, что особый порядок налогообложения доходов при совершении операций с биткойнами НК РФ не установлен. Вместе с тем, согласно статье 41 НК РФ доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить. Отдельные правоведы ставят под сомнение возможность налогообложения операций с криптовалютой без внесения соответствующих изменений в законодательство. В этой связи отмечается, что подобные операции пока находятся вне правового поля и механизмы контроля за их совершением фактически отсутствуют [10]. В ситуации, когда криптовалюта не является платежным средством, возникают веские основания для позиционирования транзакций с ней как операций бартерной природы. Этот вывод вытекает из принципа преобладания существа над формой, который свойственен налогово-правовой оценке. Подобный подход был воспринят налоговыми органами ряда государств. Так, Налоговая служба Австралии изначально не рассматривала биткоин как средство платежа, уподобляя операции с его использованием бартерным сделкам (англ. — *barter arrangement*). Что касается деятельности по выпуску биткойнов, то налогооблагаемым признавался доход от передачи виртуальной валюты третьему лицу, при этом расходы, связанные с деятельностью по ее «добыче», допускаются к вычету при исчислении налоговой базы [11]. Налоговая служба Израиля в 2017 году опубликовала проект циркуляра, из которого следует, что криптовалюта рассматривается как обладающая номинальной стоимостью цифровая единица, которую можно использовать для бартера либо в инвестиционных целях. При этом для

целей налогообложения альтернативные платежные средства определяются как актив [12]. В свою очередь Налоговая служба Канады признает налогоплательщиками субъектов сделок, совершаемых с использованием криптовалюты, при этом правила налогообложения дифференцируются в зависимости от того, используется криптовалюта как «деньги» при расчетах за приобретаемые товары (работы, услуги) либо сама приобретается в спекулятивных целях. В первом случае применяются правила об операциях бартерной природы, во втором — подходы, выработанные для операций с ценными бумагами [13, pp. 19—20]. Представляется, что объектом налога в первую очередь является доход (прибыль) от сделок купли-продажи, совершаемых с использованием криптовалют. Проблема в том, что такие сделки не имеют того документального оформления, которое принято при совершении обычных сделок, это затрудняет налоговое администрирование или делает его невозможным. Отдельного внимания заслуживает вопрос об обложении операций с использованием криптовалют налогом на добавленную стоимость (НДС). Общепринятым является правовой подход, в соответствии с которым не облагаются налогом на добавленную стоимость операции, связанные с осуществлением платежных услуг. Дело в том, что идентификация криптовалюты как товара или услуги для целей обложения НДС не в полной мере соответствует особенностям юридической конструкции данного налога и, собственно, не учитывает наличие у криптовалюты платежной функции. В данном случае прецедентным является решение Европейского суда от 22 октября 2015 года по уже упоминавшемуся нами делу (*Skatteverket v David Hedqvist*) [14], в котором биткоин охарактеризован как «договорное» средство платежа, выступающее в таком качестве в отношениях между лицами, которые согласились рассматривать его таким образом. В свою очередь, этому решению предшествовал спор между налоговым органом Швеции и шведским биткоин-оператором, в рамках которого последний оспаривал требования по уплате НДС. Анализируя положения Директивы 2006/112/ЕС (Директива ЕС об НДС), согласно которой не подлежат налогообложению операции по переводу валюты, банкнот, монет, используемых в качестве законного средства платежа, Европейский суд установил, что виртуальные валюты схожи (аналогичны) с официальными конвертируемыми валютами, что подтверждает практика их соответствующего использования. Однако виртуаль-

ные валюты отличаются от электронных денежных средств постольку, поскольку виртуальные валюты не представлены в традиционных расчетных единицах. С учетом этого постановлено, что под действие указанной налогово-правовой нормы подпадает любая валюта или средство платежа, даже если таковое не является законным средством платежа, при условии, что используется как средство платежа и именно в таком качестве принимается сторонами сделки. Очевидно, что природа анализируемых отношений заключается лишь в денежном переводе. Таким образом, исследовав правовую природу биткоина, Европейский суд в конечном счете признал криптовалюту для целей обложения НДС не товаром/услугой (англ. — *good/service*), а платежным средством (англ. — *legal tender*). Указанная правовая позиция Европейского суда оказала непосредственное влияние на практику налогообложения операций с криптовалютой в отдельных странах. Так, в сентябре 2016 года налоговая служба Италии выпустила руководство для бизнеса по вопросам налогообложения НДС операций с биткоинами, согласно которому сделки с биткоинами должны квалифицироваться как услуги, не облагаемые этим налогом [15]. Аналогичный подход возобладал в Германии. Так, в циркуляре Министерства финансов этой страны от 27 февраля 2018 года [16] воспринята правовая позиция Европейского суда от 22 октября 2015 года, согласно которой для целей налогообложения транзакции с использованием криптовалют определены как платежные услуги, соответственно не должны облагаться налогом на добавленную стоимость. С учетом этого криптовалюта классифицируется как эквивалент законных средств платежа, а криптовалютные транзакции позиционируются как основанный на договоре альтернативный способ оплаты. Применительно к Российской Федерации следует принять во внимание содержание пункта 3 статьи 39 НК РФ, согласно которой не признается реализацией товаров, работ или услуг осуществление операций, связанных с обращением российской или иностранной валюты (за исключением целей нумизматики). Представляется, что эта норма могла бы быть дополнена операциями, связанными с обращением криптовалюты, тогда вопрос взимания НДС в этом случае утратит актуальность, поскольку факт реализации товаров, работ или услуг собственно и составляет объект этого налога (ст. 146 НК РФ). По мнению автора, признание наличия платежной функции у криптовалюты для целей налогообложения само по себе

служит хорошей идейной основой для легитимации ее как платежного средства.

В интересующем нас плане нельзя не обратить внимание и на содержание отдельных директивных документов Российской Федерации. Так, в соответствии с Планом мероприятий по направлению «Нормативное регулирование» программы «Цифровая экономика Российской Федерации» (утв. Правительственной комиссией по использованию информационных технологий для улучшения качества жизни и условий ведения предпринимательской деятельности (протокол от 18 декабря 2017 г. № 2)) намечена разработка ряда законодательных актов, устанавливающих корректировку налогообложения в интересах субъектов цифровой экономики. В частности, проектов федеральных законов, предусматривающих:

— введение пониженного налогообложения доходов от распоряжения правами на результаты интеллектуальной деятельности (Patent Box);

— оптимизацию применения повышающего коэффициента к расходам на НИОКР и приобретение прав на результаты интеллектуальной деятельности при исчислении налога на прибыль;

— установление налоговых вычетов по НДФЛ для налогоплательщиков — физических лиц, являющихся бизнес-ангелами, в целях создания стимулирующих механизмов инвестирования в высокорискованный венчурный рынок для и повышения инвестиционной привлекательности технологических стартапов;

— упрощенный порядок получения российского налогового резидентства для физических лиц — высококвалифицированных специалистов;

— оптимизацию обложения налогом на добавленную стоимость услуг, оказываемых в электронной форме.

В целом указанные инициативы призваны снизить налоговую нагрузку акторов российской цифровой экономики и создать им более комфортные финансовые условия. Следует заметить, что обозначенные выше и иные меры налогового стимулирования инновационной деятельности получили довольно широкое распространение в зарубежной практике налогообложения [17]. В этой связи необходимо определиться относительно возможности внесения соответствующих изменений в российское законодательство о налогах и сборах.

Введение пониженного налогообложения доходов от распоряжения правами на результаты интеллектуальной деятельности (Patent Box) в принципе может быть достигнуто посредством применения пониженной ставки налога на при-

быль организаций в отношении прибыли, полученной от такой деятельности. В данном случае речь идет о так называемой «патентной копилке», аккумулирующей положительный результат инновационной деятельности в виде патента и доходов, получаемых от его использования. Необходимо принимать во внимание, что, исходя из содержания статьи 284 НК РФ, понижение ставки налога на прибыль в принципе возможно как в отношении ее федеральной части (в настоящее время эта ставка составляет 3%), так и в отношении ее региональной части (в настоящее время — 17%). К примеру, в отношении федеральной части ставки налога на прибыль обращает на себя внимание положение о том, что к налоговой базе, определяемой организациями, осуществляющими образовательную и (или) медицинскую деятельность, по общему правилу применяется налоговая ставка 0%. В отношении же региональной части ставки налога на прибыль может быть принято во внимание положение о том, что в случаях, предусмотренных главой «Налог на прибыль» НК РФ, налоговая ставка налога, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации, законами субъектов Российской Федерации может быть понижена для отдельных категорий налогоплательщиков. В настоящее время понижение ставки налога на прибыль, например, допускается в отношении организаций — резидентов особой экономической зоны. Так, законами субъектов Российской Федерации может устанавливаться пониженная ставка налога на прибыль, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации, от деятельности, осуществляемой на территории особой экономической зоны, при условии ведения раздельного учета доходов (расходов), полученных (понесенных) от такой деятельности. С учетом этого представляется возможным ввести в статью 284 НК РФ положение, предусматривающее возможность понижения ставки налога на прибыль в отношении организаций, получающих доходы от распоряжения правами на результаты интеллектуальной деятельности, в части таких доходов.

Оптимизация применения повышающего коэффициента к расходам на НИОКР и приобретение прав на результаты интеллектуальной деятельности предполагает корректировку соответствующих элементов юридической конструкции налога на прибыль. В соответствии с пунктом 1 статьи 262 НК РФ расходами на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки признаются расходы, относящиеся к

созданию новой или усовершенствованию производимой продукции (товаров, работ, услуг), к созданию новых или усовершенствованию применяемых технологий, методов организации производства и управления. Налогоплательщики, осуществляющие расходы на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки по перечню научных исследований и (или) опытно-конструкторских разработок, установленному Правительством Российской Федерации, вправе включать указанные расходы в состав прочих расходов того отчетного (налогового) периода, в котором завершены такие исследования или разработки (отдельные этапы работ), или в первоначальную стоимость амортизируемых нематериальных активов в размере фактических затрат с применением коэффициента 1,5 (п. 7 ст. 262 НК РФ). Этот коэффициент может быть повышен посредством внесения изменения в данную норму, что позволит сократить налогооблагаемую базу по налогу на прибыль организаций, осуществляющих научные исследования или опытно-конструкторские разработки.

Установление налоговых вычетов по НДФЛ для налогоплательщиков — физических лиц, являющихся бизнес-ангелами, предполагает предоставление последним соответствующей налоговой льготы. В законодательстве Российской Федерации категория бизнес-ангелов не определена, соответствующие налоговые льготы не предусмотрены. Фактически в качестве таковых принято рассматривать физических лиц, являющихся инвесторами инновационных проектов. В зарубежной практике принято предусматривать меры налогового стимулирования подобной инвестиционной деятельности, что достигается различными методами, включая понижения ставок (до двукратного значения общих ставок) налога на прирост капитала или полное освобождение от налогообложения доходов от инвестиций. В частности, подобные налоговые льготы предусмотрены в ряде государств Европы — Австрии, Дании, Испании, Норвегии, Финляндии, Швеции. На это непосредственно указывает содержание Отчета EDAN (European Business Angel Network) об эффективности налоговых льгот для венчурного капитала и бизнес-ангелов [18]. С учетом этого изменение в законодательстве Российской Федерации о налогах и сборах, предусматривающее вычеты, уменьшающие размер налогооблагаемого дохода по налогу на доходы физических лиц, являющихся бизнес-ангелами, следует рассматривать как потенциально возможное.

Упрощенный порядок получения российского налогового резидентства для физических лиц — высококвалифицированных специалистов предполагает коррекцию критериев, определяющих соответствующий статус налогоплательщиков для целей налогообложения в Российской Федерации. Подразделение физических лиц на резидентов и нерезидентов для целей налогообложения имеет то же предназначение, что и у организаций, так как позволяет определить их налогово-правовой статус и, следовательно, пределы налоговой юрисдикции государства по отношению к тому или иному налогоплательщику. При этом резидентство физических лиц также определяется исходя из наличия у них соответствующей правовой связи с государством, однако используемые для этого критерии существенно отличаются от тех, которые позволяют определить «национальность» организаций. Следует принять во внимание, что государства в известной степени свободны в вопросе распространения своего фискального суверенитета на тех или иных физических лиц. Вместе с тем, общие подходы к установлению критериев резидентства для целей налогообложения получили закрепление в отдельных международных правовых актах. В этом смысле важное значение имеют положения статьи 7 Кодекса международного частного права (Кодекс Бустаманте 1928 г.) [19, с. 3—40], в соответствии с которыми государства вправе применять в качестве личных законов один из трех вариантов — закон domicilia, закон гражданства или тот закон, который предусмотрен внутренним законодательством. В частности, в практике налогообложения применительно к физическим лицам наряду с domicilio и гражданством также применяются тесты: существенного присутствия, постоянного жилища, сосредоточения экономических интересов [20]. Приобретение статуса резидента может связываться и с другими обстоятельствами. Так, в США помимо прочих признаются резидентами физические лица, получившие вид на жительство (*green card*), а в Бразилии — иностранные граждане, въезжающие в эту страну, при наличии у них постоянной визы. Факт юридического признания физического лица в качестве резидента того или иного государства имеет своим последствием возложение на такое лицо обязанности по уплате налогов со всех доходов. Следует заметить, что наряду с domicilio на практике могут использоваться и другие критерии для определения резидентства. Например, в Великобритании в качестве такового используется так называемый критерий существенно-

го присутствия. В соответствии с ним резидентный статус налогоплательщика — физического лица определяется исходя из общего количества дней, проведенных им на территории этой страны в течение года, и тех целей, которые им преследуются. Так, физическое лицо обретает статус налогового резидента Великобритании в том случае, если находилось в этой стране в общей сложности более 183 дней (более половины года), или более 91 дня ежегодно в течение четырех лет, либо прибыло на срок свыше 2 лет. При наличии же жилья в этой стране налоговое резидентство может возникнуть и без учета времени пребывания. Критерий существенного присутствия (*substantial presence*) является основным и основывается на подсчете количества дней пребывания физического лица на территории государства при определении его резидентства. Этот критерий является наиболее распространенным и используется в большинстве государств, включая Российскую Федерацию. В соответствии с пунктом 2 статьи 207 НК РФ налоговыми резидентами по общему правилу признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. При отсутствии факта такого нахождения на территории Российской Федерации физическое лицо признается нерезидентом для целей налогообложения. Имеют место и более сложные методы подсчета времени пребывания физического лица на территории государств. В этом смысле показателен подход, используемый в США, где в отношении лиц, не являющихся гражданами этой страны, критерий существенного присутствия определяется как на основе пребывания того или иного физического лица в течение 183 дней в текущем календарном году, так и на основе учета иных менее продолжительных периодов посредством применения правила «переноса дней» (*carryover of days*), которое допускает сложение общего количества дней (183 дня) в течение трех лет подряд. Это правило позволяет рассматривать всех физических лиц находящихся на территории США более 120 дней в году, как потенциальных резидентов. В 2017 году в Республике Кипр сокращено (со 183 до 60) количество дней пребывания, которые необходимы для признания физического лица налоговым резидентом этой страны. Вместе с тем, этот критерий применяется во взаимосвязи с другими дополнительными требованиями. В частности, такое физическое лицо не должно проводить более 183 дней в течение календарного года в любом другом госу-

дарстве, не может быть налоговым резидентом другого государства, является предпринимателем или работает в компании, которая является налоговым резидентом Кипра, и имеет постоянное жилье на Кипре.

Упрощенный порядок получения российского налогового резидентства для физических лиц — высококвалифицированных специалистов в принципе может основываться на сокращении количества дней присутствия физического лица в течение календарного года на территории Российской Федерации, необходимых для обретения налогового резидентства. Вместе с тем, следует принимать во внимание, что в соответствии с пунктом 3 статьи 224 НК РФ налоговая ставка по налогу на доходы физических лиц устанавливается в размере 30% в отношении всех доходов, получаемых физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации, за исключением доходов, получаемых, в частности, от осуществления трудовой деятельности в качестве высококвалифицированного специалиста в соответствии со статьей 13<sup>2</sup> Федерального закона от 25 июля 2002 года № 115-ФЗ «О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации», в отношении которых налоговая ставка устанавливается в размере 13%. Тем самым в отношении доходов рассматриваемой категории физических лиц фактически уже установлен льготный режим налогообложения, который не зависит от их резидентного статуса.

Оптимизация обложения НДС услуг, оказываемых в электронной форме, связывается с изменениями, которые предусматривают предоставление права вычета входящего НДС российскими компаниями при «экспорте» электронных и ИТ-услуг, установление налогообложения российских онлайн-ритейлеров, стимулирующего развитие электронной торговли, а также уточнение параметров обложения НДС услуг, оказываемых в электронной форме иностранными продавцами. В соответствии с подпунктом 26 пункта 2 статьи 149 НК РФ освобождены от обложения налогом на добавленную стоимость операции по реализации 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. Это положение лишает налогоплательщиков возможности принимать к вычету суммы входящего

НДС, уплаченные при приобретении ими товаров (работ, услуг), необходимых для реализации названных выше операций. Вместе с тем, в пункте 5 статьи 149 НК РФ предусмотрено право налогоплательщика, осуществляющего отдельные операции, отказаться от освобождения их от обложения НДС и реализовать право вычета входящего НДС. В данном случае следует исходить из правовой природы налоговой льготы, которая являет собой право, но не обязанность налогоплательщика, что предполагает возможность отказа от преференций. С учетом этого представляется возможным предусмотреть аналогичное положение в отношении операций по реализации 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. Сходная проблема возникает в связи с обложением по налоговой ставке 0% экспорта товаров и трансграничного оказания отдельных услуг в соответствии со статьей 164 НК РФ, а именно — операций по оказанию российскими организациями электронных услуг и услуг по разработке программного обеспечения, местом реализации которых не признается Российская Федерация. В пользу разрешения ее посредством предоставления налогоплательщикам — экспортерам услуг права вычета входящего НДС свидетельствует и зарубежный опыт. Так, Директива № 2006/112/ЕС Совета Европейского союза «Об общей системе налога на добавленную стоимость» [21] предусматривает возможность вычета суммы налога на добавленную стоимость при условии, что товары и услуги приобретаются для сделок (в т. ч. оказания услуг), осуществляемых за пределами территории государства — члена Евросоюза.

Выводы. Принимая во внимание изложенное, можно сделать вывод, что налогово-правовое регулирование сферы цифровой экономики предполагает корректировку существующих подходов в деле организации налогового администрирования и контроля, а также определенную трансформацию юридических конструкций налогов с учетом специфических особенностей соответствующей коммерческой деятельности.

#### Примечания

1. Иванов В.В., Малинецкий Г.Г. Цифровая экономика: от теории к практике // Инновации. 2017. № 12.

2. Старкова Н.О. Особенности налогового регулирования электронной коммерции в РФ // Вестник НГИЭИ. 2017. № 9.

3. Смирнова Е.Е. Оценка эффективности деятельности налоговых органов в условиях цифровой экономики // Экономика. Налоги. Право. 2018. № 2.

4. About the Inclusive Framework on BEPS. URL: <http://www.oecd.org/ctp/beps-about.htm> (дата обращения: 14.07.2019).

5. Шелепов А.В. Проект BEPS: глобальное сотрудничество в сфере налогообложения // Вестник международных организаций. 2016. Т. 11. № 4.

6. URL: <http://taxadviserseurope.org/blog/cfes-flagship-forum-on-19-april-2018-fair-taxation-of-the-digital-economy/> (дата обращения: 14.07.2019).

7. URL: <http://www.today.it/economia/web-tax-chi-la-paga.html>; <https://ru.euronews.com/2018/12/18/new-tax-france>; <https://www.forbes.com/sites/annalisagirardi/2019/01/08/the-web-tax-defending-fair-competition-or-charging-future/#73846c396019> (дата обращения: 10.08.2019).

8. Ем А.В. Основные направления совершенствования системы взимания налога на добавленную стоимость при оказании иностранными организациями услуг в электронной форме // Актуальные проблемы российского права. 2018. № 3. С. 78—79.

9. Кучеров И.И., Хаванова И.А. Налоговые последствия использования альтернативных платежных средств (теоретико-правовые аспекты) // Вестник Пермского университета. Юридические науки. 2017. Вып. 35.

10. Ефремова Е. Операции с криптовалютами: перспективы налогообложения сегодня и завтра // Налогообложение, учет и отчетность в коммерческом банке. 2018. № 2. С. 42—50.

11. Tax treatment of crypto-currencies in Australia — specifically bitcoin (last modified: 18.12.2014). URL: <http://agov-display-g2.prod.atohnet.gov.au/General/Gen/Tax-treatment-of-crypto-currencies-in-Australia---specifically-bitcoin/> (дата обращения: 30.01.2019).

12. URL: <https://www.bna.com/israel-seeks-tax-n73014450141/> (дата обращения: 30.01.2019).

13. Bal A. Taxation of virtual currency. Dissertation. Leiden University. 2014.

14. URL: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=170305&pageIndex=0&doclang=EN&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=800089> (дата обращения: 10.01.2019).

15. Italian Tax Authorities clarify VAT treatment of Bitcoin transactions // EY Global Tax Alert Library. Indirect Tax Alert. 27 September 2016.

16. URL: [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF\\_Schreiben/Steuerarten/Umsatzsteuer/Umsatzsteuer-Anwendungserlass/2018-02-27-umsatzsteuerliche-behandlung-von-bitcoin-und-anderen-sog-virtuellen-waehrungen.pdf;jsessionid=0E891E4F106A07EA2382E6B12D46](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Umsatzsteuer/Umsatzsteuer-Anwendungserlass/2018-02-27-umsatzsteuerliche-behandlung-von-bitcoin-und-anderen-sog-virtuellen-waehrungen.pdf;jsessionid=0E891E4F106A07EA2382E6B12D46)

0C53?\_\_blob=publicationFile&v=1 (дата обращения: 10.08.2019).

17. Мамрукова О.И. Налогообложение инновационной деятельности предприятий в России: проблемы и направления совершенствования // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 48. С. 20—34.

18. URL: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/final\\_report\\_2017\\_taxud\\_venture-capital\\_business-angels.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/final_report_2017_taxud_venture-capital_business-angels.pdf) (дата обращения: 10.08.2019).

19. Международное частное право. Сборник документов. М., 1997.

20. Кучеров И.И. Международное налоговое право. М.: ЮриИнфоР, 2007.

21. Директива на русском языке подготовлена для публикации в справочно-правовой системе «КонсультантПлюс». Первоначальный текст Директивы на английском языке опубликован в Official Journal of the European Union N L 347. 11.12.2006. P. 1. URL: <http://eur-lex.europa.eu/> (дата обращения: 14.07.2019).

## References

1. Ivanov V.V., Malinetsky G.G. Digital economy: from theory to practice. *Innovations*, 2017, no. 12. (In Russ.)

2. Starkova N.O. Features of tax regulation of e-Commerce in the Russian Federation. *Vestnik NGIEI*, 2017, no. 9. (In Russ.)

3. Smirnova E.E. Assessment of the effectiveness of tax authorities in the digital economy. *Economics. Tal-lage. Right*, 2018, no. 2. (In Russ.)

4. About the Inclusive Framework on BEPS. URL: <http://www.oecd.org/ctp/beps-about.htm> (accessed 14.07.2019).

5. Shelepov A.V. BEPS Project: global cooperation in the field of taxation. *Bulletin of international organizations*, 2016, vol. 11, no. 4. (In Russ.)

6. URL: <http://taxadviserseurope.org/blog/cfes-flag-ship-forum-on-19-april-2018-fair-taxation-of-the-digital-economy/> (accessed 14.07.2019).

7. URL: <http://www.today.it/economia/web-tax-chi-la-paga.html>; <https://ru.euronews.com/2018/12/18/new-tax-france>; <https://www.forbes.com/sites/annalisagirardi/2019/01/08/the-web-tax-defending-fair-competition-or-charging-future/#73846c396019> (accessed 10.08.2019).

8. Em A.V. The Main directions of improvement of the system of collection of value added tax in the provision of services by foreign organizations in electronic form.

*Actual problems of Russian law*, 2018, no. 3, pp. 78—79. (In Russ.)

9. Kucherov I.I., Khavanova I.A. Tax consequences of using alternative payment means (theoretical and legal aspects). *Bulletin of the Perm University. Legal science*, 2017, vol. 35. (In Russ.)

10. Efremova E. Operations with cryptocurrencies: prospects of taxation today and tomorrow. *Taxation, accounting and reporting in a commercial bank*, 2018, no. 2, pp. 42—50. (In Russ.)

11. Tax treatment of crypto-currencies in Australia — specifically bitcoin (last modified: 18.12.2014). URL: <http://agov-display-g2.prod.atohnet.gov.au/General/Gen/Tax-treatment-of-crypto-currencies-in-Australia--specifically-bitcoin/> (accessed 30.01.2019).

12. URL: <https://www.bna.com/israel-seeks-tax-n73014450141/> (accessed 30.01.2019).

13. Bal A. Taxation of virtual currency. Dissertation. Leiden University. 2014.

14. URL: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=170305&pageIndex=0&doclang=EN&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=800089> (accessed 10.01.2019).

15. Italian Tax Authorities clarify VAT treatment of Bitcoin transactions. *EY Global Tax Alert Library. Indirect Tax Alert*, 27 September 2016.

16. URL: [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF\\_Schreiben/Steuerarten/Umsatzsteuer/Umsatzsteuer-Anwendungserlass/2018-02-27-umsatzsteuerliche-behandlung-von-bitcoin-und-anderen-sog-virtuellen-waehrungen.pdf;jsessionid=0E891E4F106A07EA2382E6B12D460C53?\\_\\_blob=publicationFile&v=1](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Umsatzsteuer/Umsatzsteuer-Anwendungserlass/2018-02-27-umsatzsteuerliche-behandlung-von-bitcoin-und-anderen-sog-virtuellen-waehrungen.pdf;jsessionid=0E891E4F106A07EA2382E6B12D460C53?__blob=publicationFile&v=1) (accessed 10.08.2019).

17. Mamrukova O.I. Taxation of innovative activity of enterprises in Russia: problems and directions of improvement. *International accounting*, 2012, no. 48, pp. 20—34. (In Russ.)

18. URL: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/final\\_report\\_2017\\_taxud\\_venture-capital\\_business-angels.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/final_report_2017_taxud_venture-capital_business-angels.pdf) (accessed 10.08.2019).

19. Private international law. Collection of documents. Moscow, 1997. (In Russ.)

20. Kucherov I.I. International tax law. Moscow: YurInfoR Publ., 2007. (In Russ.)

21. The Directive in Russian has been prepared for publication in the legal reference system “ConsultantPlus”. The original English text of the Directive is published in the Official Journal of the European Union N L 347. 11.12.2006. P. 1. URL: <http://eur-lex.europa.eu/> (accessed 14.07.2019).