

Налогообложение цифровых услуг в странах БРИКС: сравнительно-правовой анализ

К. А. Пономарева

Научно-исследовательский финансовый институт Министерства финансов РФ,
Российская Федерация, 127006, Москва, Настасьинский пер., 3
Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ,
Российская Федерация, 119606, Москва, пр. Вернадского, 84

Для цитирования: Пономарева, Карина А. 2023. «Налогообложение цифровых услуг в странах БРИКС: сравнительно-правовой анализ». *Вестник Санкт-Петербургского университета. Право* 3: 804–823. <https://doi.org/10.21638/spbu14.2023.315>

Развитие цифровой экономики обуславливает необходимость разработки новых подходов к налогообложению как на международном, так и на национальном уровне. В отсутствие консенсуса в отношении налоговых проектов международных организаций многие страны начали вводить цифровые налоги в одностороннем порядке. Национальные цифровые налоги можно разделить на три группы: на доход, на добавленную стоимость (НДС) для электронных услуг и гибридные. Эти национальные цифровые налоги рассмотрены на примерах отдельных стран БРИКС. На основании сравнительно-правового анализа законодательства государств БРИКС, в которых введены цифровые налоги, разработаны возможные сценарии развития налогового регулирования в России. В статье рассмотрен опыт Бразилии как государства, в котором активно ведутся дискуссии о необходимости введения цифрового налога и разработан ряд налоговых законопроектов в этой сфере, Индии как страны, применяющей интересные и достаточно нетрадиционные способы налогообложения цифровых компаний, а также Китая и ЮАР как стран, применяющих модель НДС для электронных услуг. Сделан вывод от том, что введение цифрового налога в России не является целесообразным. Методологическую основу исследования составляют как общенаучные методы (диалектико-материалистический, системный, индукция, дедукция, анализ, синтез), так и междисциплинарные, а также собственно юридические, в первую очередь формально-юридический и сравнительно-правовой подходы. В основе изучения лежит сравнительно-правовой метод, позволяющий сопоставить сходные правовые проблемы, существующие в законодательстве и международных договорах, а также выявить оптимальные пути их разрешения.

Ключевые слова: налогообложение прибыли, международное налогообложение, цифровая трансформация, страны БРИКС, сравнительное правоведение, налог на добавленную стоимость, налог на цифровые услуги.

1. Введение

Необходимость обеспечить соблюдение фискальных интересов государства в условиях цифрового уклада экономики требует трансформации сущностных подходов к нормативно-правовому регулированию налоговых отношений как в контексте определения надлежащих правовых форм для регламентации налоговой

базы, облагаемой в России, так и для воздействия на международную налоговую политику с целью использования преимуществ, предоставляемых международной налоговой кооперацией, и для нейтрализации угроз, вызываемых международной налоговой конкуренцией. Эти задачи сохраняют свою актуальность и в современных условиях санкционных ограничений. Актуальными становятся совершенствование и развитие научно-методических основ налоговой политики в условиях фрагментации системы международной экономической кооперации, в том числе в части международного налогообложения. Частая критика предложений Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) заключается в том, что их сложно применять и что глобальные минимальные налоговые правила ставят развивающиеся страны в невыгодное положение. Различия между экономическими системами разных стран — одна из причин того, что график инициатив ОЭСР сдвигается уже не в первый раз.

Финансовая компаративистика должна оперативно реагировать на новые ориентиры российской внешней политики (Козырин 2009, 5). В первую очередь это касается таких направлений, как Евразийский экономический союз (ЕАЭС) и БРИКС (Бразилия, Россия, Индия, КНР, ЮАР).

Ниже будут рассмотрены национальные цифровые налоги, введенные в отдельных государствах БРИКС. Предлагаем разделить эти налоги на три группы: на доход, на потребление (на добавленную стоимость (НДС) для электронных услуг) и гибридные.

Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), ООН и ЕС определили основные налоговые проблемы цифровой экономики. Как известно, ОЭСР разработан двухкомпонентный подход к решению налоговых проблем, возникающих в связи с цифровизацией экономики¹.

Однако ни на уровне ОЭСР, ни на уровне отдельных стран не было произведено оценки правил цифрового налога на предмет выявления рисков для налоговой системы и экономики в целом. Отсутствие подобной оценки и порождает необходимость дальнейших исследований. Кроме того, в отсутствие консенсуса на международной арене страны начинают вводить односторонние цифровые налоги. Подобные меры вызывали и продолжают вызывать реакцию со стороны США: в совместном заявлении Австрии, Франции, Италии, Испании, Великобритании и США от 21.10.2021 был изложен план по отмене налогов на цифровые услуги и ответных тарифных угроз, как только будут введены в действие правила первого компонента². При этом в 15 из 37 стран ОЭСР (включая Францию, Италию, Испанию и Великобританию) введены или предложены к введению налоги на цифровые услуги. За пределами стран ОЭСР — в Аргентине, Индии, Бразилии, Индонезии, Кении, Нигерии, Уругвае, Вьетнаме — цифровые налоги либо существуют, либо предлагаются к введению.

¹ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy — 8 October 2021. Дата обращения 25 июня, 2023. <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>.

² “Joint Statement from the United States, Austria, France, Italy, Spain, and the United Kingdom. Regarding a Compromise on a Transitional Approach to Existing Unilateral Measures During the Interim Period Before Pillar 1 is in Effect”. U. S. Department of the Treasury. 2021. Дата обращения 25 июня, 2023. <https://home.treasury.gov/news/press-releases/jy0419>.

Проблемы налогообложения цифровых компаний актуальны для России. Федеральный бюджет зачастую не может претендовать на прибыль иностранных цифровых компаний от деятельности на российском рынке, хотя эта прибыль создается российскими пользователями посредством использования их данных в цепочке создания стоимости, поскольку они зачастую не имеют физического присутствия в стране. В российском законодательстве предусмотрен механизм налогообложения электронных услуг, однако анализ зарубежного опыта и международного регулирования позволит сделать выводы об актуальности либо, напротив, отсутствии необходимости введения в российское налоговое законодательство инструментов дополнительного налогообложения прибыли иностранных цифровых компаний, которые присутствуют в стране лишь виртуально.

2. Основное исследование

2.1. Общие тренды налоговых реформ в части налогообложения цифровых бизнес-моделей в странах БРИКС

Проблематика развития цифровой экономики относительно нова для БРИКС, а сами участники объединения обладают разными показателями развитости компонентов цифровой экономики (Игнатов 2020, 33). Между государствами существуют различия не только в географическом положении, структуре экономики и численности населения, но и в формах правления, правовых системах, в том числе налоговых. Имеется неравномерность в развитии, распределении ресурсов, а как следствие, и в налоговых потенциалах (Хабриева 2015). Различаются также национальные налоговые законы и особенности имплементации международных налоговых правил.

В рамках БРИКС постоянно ведется работа по углублению сотрудничества в сфере налогообложения и налогового администрирования. Под председательством руководителя ФНС России Д.В.Егорова 29.05.2020 состоялось заседание руководителей налоговых администраций стран БРИКС в режиме видеоконференции. Главной темой встречи стали меры экономической поддержки налогоплательщиков и оказание услуг в условиях пандемии COVID-19. Д.В.Егоров отметил, что кризис, вызванный COVID-19, ускорил цифровую трансформацию государственного управления и государственных услуг. Представители налоговых ведомств стран БРИКС также обсудили перспективы налогообложения цифровой экономики, рассмотрели практические вопросы механизма автоматического обмена информацией, а также рассказали о своем опыте борьбы с «серой» экономикой³.

Вместе с тем государства по-разному подходят к налогообложению цифровой экономики и введению цифровых налогов. Так, в Индии введен ряд специфических налоговых мер и институт существенного экономического присутствия, в Китае же, напротив, пока осторожно подходят к налогообложению цифровых услуг и ис-

³ «Налоговые администрации стран БРИКС обсудили меры поддержки налогоплательщиков в новых условиях». *BRICS Russia*. 2020. Дата обращения 25 июня, 2023. <https://brics-russia2020.ru/news/20200529/447155/nalogovye-administratsii-stran-briks-obsudili-mery-podderzhki-naloplatelshchikov-v-novykh-usloviyakh.html>.

пользуют общие нормы, регулирующие взимание НДС. В Бразилии уже несколько лет налогообложение цифровых услуг остановилось на стадии законопроектов.

Рассмотрим опыт государств БРИКС более подробно.

2.2. Опыт Бразилии в сфере налогообложения цифровой экономики

2.2.1. Косвенное налогообложение в сфере цифровой экономики в Бразилии

Целью налогового законодателя Бразилии стало разрешение следующих вопросов в сфере регулирования цифровой экономики: 1) облагать ли цифровые товары налогом, и если да, то на каком уровне должны взиматься налоги с цифровых сделок — на федеральном или на уровне штата; 2) будет ли налог уплачиваться в юрисдикции продавца (место происхождения) или в юрисдикции потребителя (место назначения).

С одной стороны, эти вопросы интересны для России как для федеративного государства, а с другой — налоги, которые взимаются в Бразилии, разведены на три уровня (федеральный, региональный и местный), что кардинально отличается от российского регулирования.

Вопрос о том, следует ли облагать налогом цифровые товары, является актуальным, поскольку конституция Бразилии наделяет власти на федеральном, государственном и муниципальном уровнях полномочиями по налогообложению на основе концепций индустриального общества, учитывающих лишь материальные активы (Vital de Oliveira, Renault Pinto 2018, 451).

В Бразилии существует два вида НДС: 1) налог на оборот товаров и транспортных и коммуникационных услуг, государственный налог с продаж (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, ICMS); 2) налог на промышленные товары, федеральный акцизный налог (Imposto sobre Produtos Industrializados, IPI). Первый взимается с физического перемещения товаров, а также с межгосударственных и межмуниципальных транспортных услуг, связи и электроэнергетики, второй — за некоторыми исключениями — со всех товаров, импортируемых в Бразилию или производимых в ней.

Также установлен муниципальный налог на поставки товаров или услуг (Imposto sobre Serviços, ISS). Как правило, он взимается городом, в котором налогоплательщик предоставляет услугу, однако в исключительных случаях — городом, в котором предоставляется услуга⁴.

Тонкая грань между тем, что является продажей товаров, а что — предоставлением услуг, была в центре дебатов между региональным и муниципальным уровнями власти еще до распространения цифровой экономики. Сегодня эти споры становятся еще острее. Бразильский бюджетный федерализм предполагает, что федеральное правительство концентрирует значительный объем налоговых доходов на уровне федерального бюджета, соответственно, эти доходы не распределяются между штатами и городами (Vital de Oliveira, Renault Pinto 2018, 452). Этот сценарий

⁴ “Brazil — Indirect Tax Guide”. KPMG Global. 2018. Дата обращения 25 июня, 2023. <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2018/10/brazil-indirect-tax-guide.html>.

приводит к вредоносной налоговой конкуренции, также известной в Бразилии как «налоговая война» (Pencak 2017; Vital de Oliveira, Renault Pinto 2018). Данная ситуация наглядно проявилась в спорах по вопросам налогообложения программного обеспечения. В решении от 24.02.2021 Федеральный Верховный суд Бразилии постановил, что операции с программным обеспечением считаются услугами, а следовательно, должны облагаться налогом на муниципальные услуги (ISS), ставки которого варьируются от 2 до 5%⁵.

Это решение положило конец дискуссии, начатой в 1999 г., когда был подан иск о неконституционности закона штата Мату-Гросу, который устанавливал взимание государственного НДС (ICMS) при загрузке программного обеспечения. В 2017 г. Бразильская конфедерация услуг подала иск против штата Минас-Жерайс, оспаривая конституционность декретов № 46.877/15 и № 43.080/02 и Закона штата № 6.763/75. Декрет № 43.080/02 предусматривал, что только физические средства (т.е. компакт-диски), на которых записано программное обеспечение, будут облагаться НДС. Позже это положение было отменено, а власти пришли к выводу, что любые сделки, связанные с программным обеспечением, включая его загрузку, будут облагаться НДС, за исключением специально разработанного программного обеспечения, которое будет облагаться муниципальным налогом на услуги (ISS). Эти иски, поданные против двух штатов — Мату-Гросу и Минас-Жерайс, — были рассмотрены Верховным судом Бразилии во взаимосвязи⁶.

С тех пор как программное обеспечение стало продаваться на физических носителях (и главным образом после того, как стало возможным его приобретение посредством загрузки), бразильские штаты (уполномоченные взимать ICMS) и муниципалитеты (уполномоченные взимать ISS) конкурировали за налоговые поступления в отрасли. Бразильская конфедерация услуг подала иск на том основании, что взимание ICMS с лицензирования программного обеспечения приводит к двойному налогообложению, поскольку программное обеспечение уже облагается налогом в соответствии с перечнем услуг, закрепленным в законе. Кроме того, конфедерация утверждала, что ICMS может взиматься только с товаров, а программное обеспечение является нематериальным активом. Таким образом, не возникает никакой передачи права собственности на программное обеспечение, которая потребовалась бы для взимания НДС. Истец также утверждал, что объект налогообложения может быть установлен только федеральным законом, а не законом штата. Штаты Бразилии исторически облагали налогом ICMS продажу программного обеспечения, считая его товаром из-за существования диска. Поэтому штаты хотели сохранить эту природу «товаров», когда физические носители стали уже больше не нужны.

В 2016 г. несколько технологических услуг были добавлены в список, позволяющий муниципалитету взимать местный налог: хранение данных, текстов, изображений, видео, приложений (включая облачные сервисы) и предоставление видео-,

⁵ “Brazilian Federal Supreme Court unravels the levy of taxes on software licensing”. *Machado Associados*. 2021. Дата обращения 25 июня, 2023. <https://www.machadoassociados.com.br/en/2021/05/brazilian-federal-supreme-court-unravels-the-levy-of-taxes-on-software-licensing>.

⁶ “Brazil — Supreme Court Rules on the Levy of State Value Added Tax on Software Licensing”. *Tax Research Platform — IBFD*. 2020. Дата обращения 25 июня, 2023. https://research.ibfd.org/doc?url=/linkresolver/static/tns_2020-12-02_br_2%23tns_2020-12-02_br_2.

аудио- и текстового контента и изображений через интернет посредством потоковой передачи (Piscitelli, Canen 2018).

Когда эта дискуссия возникла, Верховный суд Бразилии высказался о том, что готовое программное обеспечение должно облагаться налогом ICMS, а настраиваемое программное обеспечение — местным ISS: программное обеспечение «с полки», доступное в магазине, должно рассматриваться как товар, подпадающий под действие федерального налога, в отличие от программного обеспечения «на заказ», которое должно рассматриваться как услуга, подпадающая под действие местного налога. Это различие было установлено в то время, когда программное обеспечение продавалось на материальных носителях (компакт-диске, USB или дискете)⁷. Однако с тех пор многое изменилось, и 04.11.2020 Верховный суд Бразилии постановил, что лицензирование программного обеспечения может облагаться только местным налогом (ISS)⁸.

Таким образом, бразильский опыт аккумулирует проблемы, с которыми сталкивается весь мир в связи с налогообложением цифровой экономики.

Примером является дело Microsoft, в постановлении по которому от 02.03.2021⁹ Верховный суд Индии постановил, что выплаченные суммы не влекут за собой обязательства по вычету налога у источника: то, что оплачивается дистрибьютором в Индии в качестве вознаграждения производителю или поставщику-нерезиденту, является ценой копии компьютерной программы в качестве товара (прямая продажа программного обеспечения), а конечный пользователь может использовать программу, только установив ее на компьютер, и не вправе воспроизводить ее для продажи или передачи (Пономарева 2022, 615).

2.2.2. Проекты законов о налогообложении цифровых услуг в Бразилии

В 2020–2021 гг. в парламент Бразилии был внесен ряд законопроектов, предлагающих регулирование налогообложения цифровых услуг.

В проекте закона № 2358/2020 от 04.05.2020 вводится налог на цифровые услуги (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, CIDE). Налог будет взиматься с доходов от рекламы, предлагаемой бразильским пользователям, или от предоставления цифровой платформы, используемой для продажи товаров или услуг между пользователями, если один из них находится в Бразилии. Предполагается, что налог будет применяться к юридическим лицам, зарегистрированным в Бразилии или за рубежом, а также к членам международной группы компаний, доход которой за предыдущий год превышает 3 млрд бразильских реалов; налогоплательщики должны иметь валовой доход в Бразилии, превышающий 100 млн бразильских реалов.

⁷ Suprem Tribunal Federal STF: Ação Direta de Inconstitucionalidade Adi 1.945 Mato Grosso. Дата обращения 25 июня, 2023. <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/692178869>.

⁸ Supremo Tribunal Federal: Suspensão julgamento de ações que discutem a incidência do ISS ou do ICMS sobre o direito de uso de software. Дата обращения 25 июня, 2023. <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=454692&ori=1>.

⁹ Engineering Analysis Centre of Excellence Pvt. Ltd v The Commissioner of Income Tax & Anr, Civil Appeal Nos. 8733-8734 of 2018. 2021. Дата обращения 25 июня, 2023. <http://link.library.ibfd.org/portal/Engineering-Analysis-Centre-of-Excellence-Private/cMk85HRxA6U>.

В соответствии с законопроектом налогообложение будет прогрессивным: 1 % с доходов до 150 млн бразильских реалов; 3 % с доходов от 150 до 300 млн бразильских реалов; 5 % с доходов, превышающих 300 млн бразильских реалов (Homsy, Valente Loureiro N. d.). Налоговые платежи должны быть произведены не позднее последнего рабочего дня марта года, следующего после получения выручки. Полученные доходы планируется направить в Национальный фонд научно-технического развития.

Цифровой контент определяется как любые данные, предоставляемые в цифровой форме (в том числе программное обеспечение, приложения, музыка, видео, тексты, игры, электронные файлы и файлы аналогичного типа). Цифровой пользователь, расположенный в Бразилии, определяется как любой пользователь, который обращается к цифровой платформе на устройстве, расположенном в Бразилии. Местоположение пользователя будет определяться по IP-адресу устройства, если только IP-адрес не был искусственно изменен, чтобы отразить другое местоположение. В этом случае налоговые органы могут использовать другие доступные средства для оценки геолокации.

В пояснительной записке имеется отсылка к Плану ОЭСР/G20 по борьбе с размыванием налоговой базы и выводом прибыли (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS)¹⁰ и отмечена необходимость принятия односторонних мер для решения проблем налогообложения цифровой экономики до согласования глобального решения. Это также указывает на то, что CIDE-Digital следует концепции цифровых налогов, внедренной странами ЕС. Доходы, полученные от CIDE-Digital, должны направляться на финансирование Национального фонда научно-технического развития¹¹.

Проект закона № 131/2020 (COFINS-Digital) от 22.05.2020¹² в случае его принятия приведет к увеличению ставки взноса для финансирования социального обеспечения (contribuição para o financiamento da seguridade social, COFINS) на 3 % для валового дохода от цифровой платформы или интерфейса для продажи товаров и услуг, а также от предоставления цифровых услуг рекламодателям или их агентам. Субъектами, облагаемыми этим налогом, предположительно станут компании-резиденты и нерезиденты с ежемесячным валовым доходом от цифровых услуг, предоставляемых по всему миру, превышающим 20 млн долларов США, а в Бразилии — более 6,5 млн бразильских реалов.

Проект закона № 218/2020 от 19.08.2020¹³ предлагает установить социальный взнос на цифровые услуги (Contribuição Social sobre Serviços Digitais, CSSD), которым будет облагаться по ставке 3 % валовой доход от следующих видов деятельности: онлайн-рекламы, ориентированной на пользователей в Бразилии; цифровых платформ, которые позволяют пользователям взаимодействовать с другими поль-

¹⁰ “OECD Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting — OECD Publishing”. *OECD iLibrary*. 2013. Дата обращения 25 июня, 2023. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>

¹¹ “IBFD Research Platform. Brazil — Digital Taxation Monitor”. *IBFD Tax Research Platform*. 2021. Дата обращения 25 июня, 2023. https://research.ibfd.org/doc?url=/collections/dtm/html/dtm_br.html%23/doc?url=/linkresolver/static/tns_2021-04-13_br_2.

¹² “Projeto de Lei Complementar n° 131, de 2020”. *Atividade Legislativa*. 2020. Дата обращения 25 июня, 2023. <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/142074>.

¹³ “PLP 218/2020. Projeto de Lei Complementar”. *Câmara dos Deputados*. Дата обращения 25 июня, 2023. <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2260638>.

зователями с целью продажи товаров или предоставления услуг непосредственно друг другу, при условии что один из пользователей находится в Бразилии; передачи данных от пользователей, находящихся в Бразилии, которые были сгенерированы такими пользователями или собраны во время использования ими цифровых платформ.

Субъектами, облагаемыми взносом, могут стать юридические лица (как резиденты Бразилии, так и иностранные юридические лица) с глобальным валовым доходом в предыдущем календарном году, превышающим 4,5 млрд бразильских реалов.

В проекте закона № 241/2020 от 24.09.2020¹⁴ предлагается облагать налогом (Contribuição Social Especial sobre Serviços Digitais, CSESD) по ставке 3% (и по ставке 10% на доходы, связанные с электронными пари и ставками) от следующих видов услуг: потоковой передачи или загрузки цифрового контента; онлайн-игр, приложений и программного обеспечения, а также их обновлений; электронных приложений, которые позволяют осуществлять транзакции с любым цифровым контентом между пользователями; коммерческих ставок по электронным каналам.

Субъектами, облагаемыми этим налогом, предположительно будут юридические лица (резиденты Бразилии и иностранные юридические лица), валовой доход которых за предыдущий календарный год превысил 100 млн бразильских реалов.

Проектом закона № 640/2021 от 01.03.2021¹⁵ предлагается ввести налог (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, CIDE-Internet) в размере 3% на валовой доход от следующих видов деятельности: рекламы, спонсорства или мерчандайзинга; контент-таргетинга; сбора, распространения или обработки данных пользователей; стимулирования потребления услуг; платежных платформ; использования или распространения изображений, текста, видео или звука, связанных с физическим или юридическим лицом.

Субъектами, облагаемыми этим налогом, могут стать юридические лица, которые в результате экспорта перечисленных видов деятельности в Бразилии получили доход в Бразилии или за рубежом.

В таблице приведены основные действующие налоги на цифровые услуги в Бразилии.

¹⁴ “PLP 241/2020. Projeto de Lei Complementar”. *Câmara dos Deputados*. Дата обращения 25 июня, 2023. <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2263396>.

¹⁵ “PLP 640/2021. Projeto de Lei”. *Câmara dos Deputados*. Дата обращения 25 июня, 2023. <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2271097>.

Элементы налога Вид налога	Объект налогообложения	Налогоплательщики
Налоги на прибыль и доходы: налог на доход у источника	Исходящие платежи юридических лиц-резидентов лицам-нерезидентам за оказание технических услуг	Нерезиденты, оказывающие технические услуги
Налог на добавленную стоимость / налог с оборота	Оказание услуг: — по обработке, хранению или размещению данных, текстов, изображений, видео, веб-сайтов, приложений и информационных систем и других подобных форматов; — разработке компьютерных программ, включая электронные игры, независимо от устройства, используемого для их выполнения, включая столы, смартфоны и аналогичные устройства; — распространению аудио-, видео-, графического или текстового контента через интернет	Поставщики услуг — резиденты и нерезиденты
Налог на оборот товаров и транспортных и коммуникационных услуг (ICMS)	Импорт конечными потребителями и местная продажа или акт предоставления доступа к стандартизированным цифровым товарам (упакованное программное обеспечение, игры, приложения) конечным потребителям, когда эти товары доставляются с помощью электронных средств (например, загрузка программного обеспечения, потоковая передача и облачные вычисления)	Владелец веб-сайта или электронной платформы, на которой осуществляется передача данных

* Составлено автором по: IBFD Research Platform. Brazil — Digital Taxation Monitor. Дата обращения 25 июня, 2023. https://research.ibfd.org/doc?url=/collections/dtm/html/dtm_br.html%23/doc?url=/linkresolver/static/tns_2021-04-13_br_2.

цифровых услуг в Бразилии*

Налоговая база	Налоговая ставка	Порядок и способ уплаты налога	Дополнительная информация
Общая сумма, уплаченная за предоставленную техническую услугу	15% — по общему правилу 25% — повышенная ставка для платежей в низконалоговые юрисдикции, включенные в список	Налог удерживается и уплачивается плательщиком-резидентом, который импортирует услугу	Налог у источника не распространяется конкретно на цифровые услуги, но, поскольку он применяется к исходящим платежам за импорт технических услуг в целом, он охватывает платежи за цифровые услуги, когда они предоставляются юридическим лицам в Бразилии. Этот налог также разрешен большинством налоговых соглашений, подписанных Бразилией, поскольку плата за технические услуги обычно включается в определение роялти, правовая природа которых допускает налогообложение у источника
Общая сумма, уплаченная за предоставленную услугу	2–5% (устанавливается муниципалитетом)	Как правило, поставщик услуг должен зарегистрироваться и уплачивать налог, но некоторые муниципалитеты ввели обязательство по удержанию налога для клиентов. Эта неопределенность может быть устранена муниципалитетами путем определения способа взимания налога. Однако многие муниципалитеты еще не издали соответствующих законов	Закон уполномочивает муниципалитеты взимать налоги с перечисленных объектов налогообложения. В настоящее время между штатами и муниципалитетами существует спор относительно налогообложения цифровых транзакций
Определяется законом штата	Определяется законом штата	Налогоплательщик обязан зарегистрироваться и уплачивать налог в том штате, где находится потребитель. Однако государства могут отклонить требования о регистрации и вместо этого взимать налог только с помощью определенной платежной формы или передать ответственность за сбор налога посредникам или конечному потребителю	-

2.3. Опыт Китая в сфере налогообложения цифровой экономики

В Китае не введен налог на цифровые услуги. Для других стран целью введения налогов на цифровые услуги является справедливое налогообложение транснациональных компаний на основе их рыночной прибыли и решение международной проблемы уклонения от уплаты налогов. В Китае же основная задача — налогообложение отечественных технологических компаний и монополизация отрасли (Zoeu 2021). Проблематика налогообложения отечественных компаний как раз представляет интерес для России.

Китайский цифровой сектор обладает большим потенциалом. Во-первых, в Китае по-прежнему очень велик процент сельской экономики, а поскольку уровень цифровизации в городских районах намного выше, доля цифровых технологий в стране будет продолжать расти по мере развития процесса урбанизации. Во-вторых, относительная производительность труда в цифровых секторах в Китае выше, чем в среднем по ОЭСР, что подразумевает более важную роль цифровой отрасли в стимулировании экономики. В-третьих, развитие цифрового сектора в Китае происходит неравномерно: в таких регионах, как Пекин и Шанхай, доля занятых в секторе информационно-коммуникационных технологий даже выше, чем в странах ОЭСР, но наименее развитые китайские регионы отстают довольно сильно. Если процессы цифрового развития в ведущих регионах перекинутся на другие регионы, в будущем можно ожидать нового витка развития высоких технологий в Китае (García-Herrero, Xu 2018).

Кроме того, в Китае пересматривается антимонопольное законодательство (Baruzzi 2020) и ведется борьба с недобросовестной конкуренцией технологических компаний. С декабря 2020 г. регулирующие органы оштрафовали десятки компаний, включая Alibaba¹⁶, Tencent¹⁷ и Baidu¹⁸, за невыполнение требований по сдаче отчетности о заключенных сделках, предусмотренных антимонопольным законодательством (Baruzzi 2021).

В Китае признается необходимость обложения налогом электронной коммерции и технологических гигантов, в том числе вышеназванных, поскольку они пользуются прибыльным доступом к большой базе данных и огромному потребительскому трафику. Технологические корпорации собирают огромное количество пользовательских данных при предоставлении своих услуг.

Однако работа по введению налога на цифровые услуги в Китае все еще находится на ранней стадии. Продолжаются споры о том, облагаются ли данные налогом, где располагаются данные, как будет оцениваться их стоимость, как будут защищены персональные данные.

Кроме того, есть еще одна интересная проблема: размывание налоговой базы и смещение прибыли могут существовать не только в разных странах, но и в разных регионах. В Китае налоги на операции в цифровой экономике уплачиваются в основном в развитых регионах, таких как Пекин, Шанхай, Шэньчжэнь и Ханч-

¹⁶ Alibaba. Дата обращения 25 июня, 2023. <https://alibaba.com>.

¹⁷ Tencent. Дата обращения 25 июня, 2023. <https://www.tencent.com>.

¹⁸ Baidu. Дата обращения 25 июня, 2023. <https://www.baidu.com>.

жоу, в то время как слаборазвитые регионы находятся в невыгодном положении для сбора таких налогов, что усугубляет дисбаланс между регионами¹⁹.

На сегодняшний день к цифровым услугам применяются правила НДС. Общие ставки таковы: 3 % (предоставление цифрового контента в «твердых копиях»), 6 % (прочие услуги, предоставление прав интеллектуальной собственности), 0 % (для экспорта квалифицированных услуг)²⁰.

Налогоплательщики НДС классифицируются либо как обычные налогоплательщики, либо как мелкие налогоплательщики. Обычные налогоплательщики подлежат регистрации по НДС, а мелкие налогоплательщики — нет.

Китай не полностью перенял принцип назначения, закрепленный Международными руководящими принципами ОЭСР по НДС и налогам с продаж²¹.

Как отмечают исследователи, перенос интеллектуальной собственности из высоконалоговых юрисдикций, в которых она была создана и разработана, в низконалоговые государства может содействовать размыванию базы и переносу доходов. Такая тенденция приводит к снижению поступления роялти по отношению к расходам на создание интеллектуальной собственности (расходам на НИОКР) в стране, где была разработана такая интеллектуальная собственность, и более высокому поступлению роялти на величину расходов на НИОКР в странах, в которые была искусственно передана интеллектуальная собственность с целью налоговой оптимизации (Берберов, Милоголов 2018, 52).

Китайское законодательство не проводит различий по месту налогообложения трансграничных поставок услуг и нематериальных активов B2B (business to business) и B2C (business to consumer), НДС взимается при оказании подобных услуг, если поставщик или получатель находится на территории Китая, если только поставки не китайского поставщика не потребляются полностью за пределами Китая. В Китае нет специальных налоговых правил, касающихся трансграничных поставок цифрового контента. Таким образом, Китай сдержанно относится к введению налога на цифровые услуги для иностранных технологических гигантов, особенно американских компаний. В Китае используется НДС для электронных услуг в соответствии с общими правилами для НДС. Не существует конкретных правил НДС для трансграничных поставок электронных услуг поставщиками-нерезидентами клиентам, расположенным в Китае. Это означает, что клиент, находящийся в Китае, обязан удерживать НДС по установленной ставке с произведенного им платежа²².

2.4. Опыт Индии в сфере налогообложения цифровой экономики

Индия — интересный пример страны, которая начала реализацию подходов ОЭСР к налогообложению цифровой экономики еще на ранних этапах разработки

¹⁹ “Cover story: Why China plans to tax the booming digital economy”. *Caixin.com*. 2021. Дата обращения 25 июня, 2023. <https://en.caixin.com/2021-01-18/101652342.html>.

²⁰ “China (People’s Rep.) — Digital Taxation Monitor”. *IBFD Tax Research Platform*. Дата обращения 25 июня, 2023. https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/dtm/html/dtm_cn.html.

²¹ “International VAT/GST Guidelines, OECD Publishing Paris”. *OECD iLibrary*. 2017. 2017. Дата обращения 25 июня, 2023. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>

²² “China: VAT Essentials Guide 2021”. *KPMG*. 2021. Дата обращения 25 июня, 2023. <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/cn/pdf/en/2021/02/china-vat-essentials-guide-2021.pdf>.

этих подходов. В промежуточном отчете ОЭСР о налоговых вызовах, возникающих в связи с цифровизацией, были рассмотрены следующие предложения: налоговая привязка в виде существенного экономического присутствия; подоходный налог с определенных видов цифровых операций; уравнительный сбор, взимаемый с оборота предприятий-нерезидентов со значительным экономическим присутствием в качестве средства обеспечения равного режима для национальных и иностранных предприятий²³.

Индия внедрила в национальное законодательство многие идеи ОЭСР, однако эта имплементация может быть признана успешной далеко не по всем направлениям.

В 2016 г. в Индии введен уравнительный сбор, определенный в разд. 164 (d) Закона о подоходном налоге 2016 г. как налог, взимаемый с вознаграждения, полученного или подлежащего уплате за любую указанную услугу или поставку, а также услуги электронной коммерции²⁴. Налог взимался исключительно с онлайн-рекламы. Интересно, что уравнительный сбор назван налогом в вышеуказанном разделе Закона о подоходном налоге: это прямой налог, удерживаемый во время платежа, осуществляемого получателем услуги.

Концепция существенного экономического присутствия была введена в налоговое законодательство Индии в 2019 г.²⁵, однако правительство отложило ее реализацию, заявив об отсутствии эффективных механизмов в международных налоговых соглашениях страны.

Уравнительный сбор с продаж товаров и услуг международными операторами электронной коммерции введен с 01.04.2020. Сфера применения норм об уравнительном сборе была расширена: в нее включена продажа товаров и услуг в области электронной коммерции, предоставляемых операторами-нерезидентами индийским клиентам²⁶.

Плательщиками уравнительного сбора являются нерезиденты (для онлайн-рекламы и предоставления цифрового рекламного пространства) и операторы электронной коммерции. Плательщики уравнительного сбора освобождаются от уплаты корпоративного подоходного налога.

Базу по уравнительному сбору от услуг онлайн-рекламы составляет полученное вознаграждение, превышающее 100 тыс. индийских рупий; для онлайн-продажи товаров и онлайн-предоставления услуг — продажа/оборот или валовые поступления от 20 млн индийских рупий. Ставка по уравнительному сбору составляет 6% на услуги онлайн-рекламы и предоставление цифрового рекламного пространства и 2% для онлайн-поставок товаров или услуг.

Индийские авторы отмечают, что любой односторонний налог станет бременем для бизнеса и потребует дополнительных административных усилий, только усложнив ситуацию для компаний (Sarvamangala, Farzana 2021).

²³ “OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation — Interim Report 2018”. *OECD iLibrary*. 2018. Дата обращения 25 июня, 2023. <https://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>

²⁴ Income-Tax Act, 1961 [43 of 1961] as Amended by Finance Act, 2022, Chapter VIII. Дата обращения 25 июня, 2023. <https://incometaxindia.gov.in/pages/acts/income-tax-act.aspx>.

²⁵ Ibid. Section 165.

²⁶ “Digital tax introduced for e-commerce operators”. PwC. N. d. Дата обращения 25 июня, 2023. <https://www.pwc.com/mu/en/services/india-desk/india-digital-tax.html>.

Рекламные стартапы, которые тратят много денег на продвижение своих продуктов или услуг, чтобы охватить более широкую аудиторию, пострадают от бремени выравнивания, поскольку это увеличит расходы на рекламу, что положит конец новым идеям. Расширение потребительской базы и развитие новых предприятий будут затруднены из-за высоких затрат на рекламу. В результате новым предприятиям придется платить дополнительные 6 % сверх того, что они ранее платили до введения налога. Это делает цифровую рекламу дороже для индийских компаний. Вполне возможно, что уравнительный сбор может помешать международным фирмам вести бизнес в Индии, поскольку они не смогут претендовать на налоговый вычет в стране происхождения, что приведет к двойному налогообложению.

Существуют и проблемы с последовательностью сбора налогов, поскольку ни в одном нормативном акте не указан порядок сбора цифровых налогов. Таким образом, уравнительные сборы могут переложить расходы на местных потребителей.

В январе 2021 г. США объявили о намерении ввести дополнительные 25%-ные пошлины на определенные товары из Индии, поскольку индийский налог создает дополнительное налоговое бремя для американских компаний²⁷. 24 ноября 2021 г. США и Индия объявили, что они достигли соглашения о применении тех же условий компромисса по односторонним мерам в отношении уравнительного сбора Индии на предоставление услуг электронной коммерции, которые американские компании получают в Индии. Соответственно, Индии разрешено продолжать применять уравнительный сбор до вступления в силу новых документов ОЭСР, а налогоплательщики получают промежуточный вычет, если уравнительный сбор, начисленный в Индии, будет засчитываться в счет будущих налогов, начисленных по правилам двухкомпонентного подхода ОЭСР²⁸.

2.5. Опыт ЮАР в сфере налогообложения цифровой экономики

Африканский форум налогового администрирования (African Tax Administration Forum, ATAF) приветствует налоговую реформу ОЭСР. Однако ATAF представил оговорки в отношении эффективности предлагаемых положений для Африки. В его комментариях к предложениям ОЭСР 2020 г. говорилось, что они слишком сложны и приведут лишь к перераспределению весьма скромной суммы прибыли в более мелкие юрисдикции²⁹.

Одна из основных причин, по которой правительства африканских стран не применяют односторонние налоговые решения, заключается в том, что они ждут завершения работы ОЭСР над двухкомпонентным подходом. Хотя южноафри-

²⁷ “Section 301 Investigation Report on India’s Digital Services Tax”. *Office of the United States Trade Representative Executive Office of the President*. 2021. Дата обращения 25 июня, 2023. <https://ustr.gov/sites/default/files/enforcement/301Investigations/Report%20on%20India's%20Digital%20Services%20Tax.pdf>.

²⁸ “USTR Welcomes Agreement with India on Digital Services Taxes”. *Office of the United States Trade Representative*. 2021. Дата обращения 25 июня, 2023. <https://ustr.gov/about-us/policy-offices/press-office/press-releases/2021/november/ustr-welcomes-agreement-india-digital-services-taxes>.

²⁹ “ATAF’s opinion on the Inclusive Framework Pillar One (including the Unified Approach) and Pillar Two proposals to address the tax challenges arising from the digitalisation of the economy”. *African Tax Administration Forum*. N. d. Дата обращения 25 июня, 2023. https://events.ataftax.org/includes/preview.php?file_id=44&language=en_US.

канская налоговая служба обозначила намерение присоединиться к инициативам ОЭСР, у нее также имеются опасения, что подход ОЭСР не принесет пользы ЮАР как развивающейся стране³⁰.

Сегодня в ЮАР применяется НДС для электронных услуг. С 2014 г. закон о налоге на добавленную стоимость³¹ предусматривает регистрацию и механизм обратного начисления в качестве средства взимания НДС при трансграничной онлайн-торговле цифровыми товарами и услугами. С 01.04.2019 вступили в силу изменения в Закон об НДС в целях его регулирования при трансграничной онлайн-торговле цифровыми товарами³². Законодательство об НДС не проводит различия между операциями электронной коммерции B2B и B2C, что подвергается критике в литературе (Van der Merwe 2003; Steyn 2010).

Юридическая техника закона об НДС также подвергается критике. Услуги определяются в этом законе как «предоставление, уступка или отказ от каких-либо прав или предоставление каких-либо возможностей или преимуществ». Это определение охватывает всю коммерческую деятельность, которая не определяется как поставка товаров для целей закона об НДС (Meiring 2014). Налоговая служба ЮАР признала, что цифровые товары представляют собой часть категории «услуги» для целей НДС. Это соответствует рекомендации ОЭСР. Определения товаров и услуг являются расширительными, чтобы гарантировать включение всех экономических операций в налоговую базу. Однако, поскольку импорт услуг основывается на механизме обратного взимания, в закон об НДС была включена категория электронных услуг, позволяющая распространить на них правила, касающиеся предполагаемого места поставки (Kabwe, Zyl 2021).

Хотя закон об НДС не различает операции B2B и B2C, реклама, компьютерные программы и программное обеспечение были исключены из списка электронных услуг, поскольку считалось, что эти услуги обычно потребляются на рынке B2B. Таким образом, применение понятия «электронные услуги» косвенно проводит различие между сделками B2B и B2C.

В ЮАР при предоставлении электронных услуг поставщиками-нерезидентами НДС имеет следующую конструкцию:

- электронные услуги определяются как любые услуги, предоставляемые нерезидентом за вознаграждение посредством электронного агента, электронного сообщения или в интернете;
- электронными услугами не признаются телекоммуникационные услуги; образовательные услуги, предоставляемые из другой страны, регулируемые органом образования в соответствии с законодательством этой страны; а также внутригрупповые услуги;
- предоставление электронных услуг лицом из места в стране-экспортере учитывается при наличии по крайней мере двух из следующих обстоятельств:

³⁰ “There’s a big problem with South Africa’s plans for digital tax”. *South African Government*. N.d. Дата обращения 25 июня, 2023. <https://businesstech.co.za/news/technology/468144/theres-a-big-problem-with-south-africas-plans-for-digital-tax>.

³¹ “Taxation Laws Amendment Act 43 of 2014”. *South African Government*. 2014. Дата обращения 25 июня, 2023. <https://www.gov.za/documents/taxation-laws-amendment-act-18>.

³² Value-Added Tax Act 89 of 1991 in Government Notice 429 of 18 March 2019. Дата обращения 25 июня, 2023. <https://www.sars.gov.za/wp-content/uploads/Legal/SecLegis/LAPD-LSec-VAT-GN-2019-01-Notice-429-GG42316-18-March-2019-Electronic-Services.pdf>.

1) получатель этих электронных услуг является резидентом ЮАР; 2) любой платеж этому лицу в отношении таких электронных услуг поступает из зарегистрированного банка; 3) получатель этих электронных услуг имеет юридический или почтовый адрес в ЮАР;

— закон не проводит различия между поставками B2B и B2C, поэтому поставки B2B будут облагаться НДС;

— налоговая ставка составляет 15 % (по общим правилам для НДС); уплата налога осуществляется в электронном виде; иностранные поставщики электронных услуг и посредники обязаны представлять декларации по НДС в электронном виде³³.

Кроме того, иностранный поставщик электронных услуг или посредник должен зарегистрироваться в качестве поставщика в конце любого месяца, когда общая стоимость облагаемых налогом поставок, произведенных этим поставщиком, превышает 1 млн южноафриканских рэндов за любые следующие подряд 12 месяцев. Иностранные поставщики электронных услуг автоматически регистрируются на основе проведенных ими платежей. Они обязаны учитывать НДС и представлять декларации в соответствии с выделенными им налоговыми периодами.

3. Выводы

На протяжении многих лет в мире разрабатываются решения, призванные уменьшить или устранить проблему двойного налогообложения глобальной прибыли иностранных компаний с высоким уровнем цифровизации и существенным экономическим присутствием в стране. Такие решения варьируются от односторонних (цифровой налог) до многосторонних (Типовая конвенция ООН для урегулирования налоговых отношений между развитыми и развивающимися странами³⁴ и двухкомпонентный подход ОЭСР). Основной проблемой в поиске оптимального решения для налогообложения доходов от цифровых услуг является отсутствие согласованности действий международного сообщества.

Опыт зарубежных стран свидетельствует о наличии тренда принятия цифровых налогов, однако эти налоги обладают множеством различий, что приводит к двойному налогообложению, отсутствию правовой определенности и искажению конкуренции. С точки зрения России ситуация с налогами на цифровые услуги несет и иные риски: 1) введение в России цифрового налога в текущей ситуации не даст необходимого эффекта для бюджета: количество представительств иностранных интернет-компаний в стране невелико, а в условиях меняющейся международной обстановки его рост маловероятен; 2) результатом налогообложения может стать неравенство российских и иностранных цифровых компаний, причем в худшем положении окажутся именно российские компании, прибыль которых облагается налогом; 3) рост налоговой нагрузки может выступить фактором, сдерживающим цифровую трансформацию традиционных предприятий, ослабить

³³ По материалам: IBFD Research Platform. South Africa — Digital Taxation Monitor. Дата обращения 25 июня, 2023. https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/dtm/html/dtm_za.html.

³⁴ *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries: 2017 Update*. 2017. New York, United Nations.

привлекательность страны как места ведения бизнеса или спровоцировать ответные меры в отношении отечественного IT-бизнеса за рубежом.

Многосторонние решения также имеют свои недостатки. Например, двухкомпонентный подход ОЭСР ставит развивающиеся страны в невыгодное положение: имеет сложный механизм регистрации для компаний из таких стран и отрицательно влияет на доходы бюджета. Более того, такой подход предполагает унифицированный порядок определения налоговой базы, не учитывающий специфику отдельных стран и существующих между ними соглашений об избежании двойного налогообложения.

В настоящее время в российском налоговом законодательстве отсутствуют инструменты, позволяющие эффективно облагать налогом прибыль иностранных цифровых компаний, которые имеют лишь виртуальное присутствие в России. В ст. 174.2 Налогового кодекса РФ от 05.08.2000 № 117-ФЗ (часть вторая)³⁵ закреплены особенности исчисления и уплаты налога при оказании иностранными организациями услуг в электронной форме. Однако контроль российских налоговых органов за оказанием трансграничных услуг по-прежнему затруднен.

Кроме того, иностранные компании не уплачивают на территории РФ налог на прибыль, получаемую за счет пользователей, находящихся в России. Данный налог они уплачивают в странах, налоговыми резидентами которых являются. Извлекаемая таким образом прибыль имеет экономическую связь с российским рынком, поскольку генерируется российскими пользователями, а иностранные компании таргетируют свои сервисы на российскую аудиторию посредством русскоязычных разделов сервисов и пользовательских соглашений, адаптированных для пользователей из России.

Представляется, что реформирование правил налогообложения прибыли в отношении цифровых компаний должно быть ориентировано в первую очередь на приведение к уплате налога тех из них, которые имеют доходы в России от оказания электронных услуг, но избегают исполнения обязательств по налогу на прибыль ввиду формального отсутствия экономических связей со страной.

Полагаем, что необходимо предусмотреть специальные правила исчисления и уплаты налога на прибыль иностранных цифровых компаний и параллельно расширять меры налогового стимулирования российских компаний. Увеличение доли цифровой экономики в объеме традиционной экономики ставит вопросы пересмотра подходов к налогообложению постоянного представительства как в доктрине налогового права, так и в налоговом законодательстве.

Библиография

- Берберов, Азамат Б., Николай С. Милоголов. 2018. «Оценка масштабов проблемы размывания налоговой базы в России». *Финансовый журнал* 6 (46): 47–58. <https://doi.org/10.31107/2075-1990-2018-6-47-58>
- Игнатов, Александр А. 2020. «Цифровая экономика в БРИКС: перспективы многостороннего сотрудничества». *Вестник международных организаций: образование, наука, новая экономика* 1 (15): 31–62.

³⁵ Приводится по СПС «КонсультантПлюс». Дата обращения 25 июня, 2023. <http://www.consultant.ru>.

- Козырин, Александр Н. 2009. «Сравнительно-правовой метод в финансовом праве». *Финансовое право* 9: 2–6.
- Пономарева, Карина А. 2022. «Правовые проблемы налогообложения цифровых бизнес-моделей». *Вестник Пермского университета. Юридические науки* 58: 605–620. <https://doi.org/10.17072/1995-4190-2022-58-605-620>
- Хабриева, Талия Я., ред. 2015. *БРИКС: контуры многополярного мира*. М.: Институт законодательства и сравнительного правоведения.
- Baruzzi, Sofia. 2020. “China releases anti-monopoly guidelines for its platform economy”. *China Briefing*. Дата обращения 25 июня, 2023. <https://www.china-briefing.com/news/china-releases-anti-monopoly-guidelines-for-its-platform-economy>.
- Baruzzi, Sofia. 2021. “China enforces antitrust guidelines on its online economy”. *China Briefing*. Дата обращения 25 июня, 2023. <https://www.china-briefing.com/news/china-antitrust-guidelines-enforcement-online-economy>.
- García-Herrero, Alicia, Jianwei Xu. 2018. “How big is China’s digital economy?” Bruegel Working Paper, Bruegel (a non-profit international association).
- Homsy, Leonardo, Luiz Valente Loureiro. N.d. “CIDE-Digital: The Brazilian proposal for a digital services tax”. *International bar Association*. Дата обращения 25 июня, 2023. <https://www.ibanet.org/article/92f873df-4eb5-4265-b56b-a323b9808933>.
- Kabwe, Ruddy, Stephanus van Zyl. 2021. “Value-added tax in the digital economy: A fresh look at the South African dispensation”. *Obiter* 42 (3): 499–528.
- Meiring, Marisca. 2014. “A critical evaluation of proposed methods to collect value-added tax on electronically supplied services”. Master Thesis in Law, University of Pretoria.
- Pencak, Nina. 2017. “Sobre a (in)constitucionalidade dos benefícios fiscais de ICMS concedidos sem convênio”. Carlos Alexandre de Azevedo Campos, Ibrahim Fábio Zambitte, Gustavo da Gama Vital de Oliveira. *Estudos de federalismo e guerra fiscal*. In 2 parts, part 2, 161–218. Rio de Janeiro: Gramma.
- Piscitelli, Tathiane, Doris Canen. 2018. “Taxation of cloud computing in Brazil: Legal and judicial uncertainties”. *Bulletin for International Taxation* 72: 72–79.
- Sarvamangala, R., A. Farzana. 2021. “A comprehensive analysis of digital taxation in India”. *SJCC Management Research Review* 11 (1): 137–151. <http://www.sjccmrr.res.in/index.php/sjcc/article/view/170>
- Steyn, Theo. 2010. “VAT and e-commerce: Still looking for answers?” *South African Mercantile Law Journal* 22: 230–235.
- Van der Merwe, Bernard. 2003. “VAT and e-commerce”. *South African Mercantile Law Journal* 15: 371–373.
- Vital de Oliveira, Gustavo da Gama, Felipe Kertesz Renault Pinto. 2018. “Tax challenges of the digital economy in Brazil”. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário* 1 (13): 449–466.
- Zoey, Zhang. 2021. “China’s position on the digital services tax”. *China Briefing*. Дата обращения 25 июня, 2023. <https://www.china-briefing.com/news/chinas-position-on-the-digital-service-tax>.

Статья поступила в редакцию 6 марта 2023 г.;
рекомендована к печати 2 мая 2023 г.

Контактная информация:

Пономарева Карина Александровна — д-р юрид. наук, доц.; kponomareva@nifi.ru

Taxation of digital services in BRICS countries: A comparative analysis

K. A. Ponomareva

Financial Research Institute of the Ministry of Finance of the Russian Federation,
3, Nastasyinsky per., Moscow, 127006, Russian Federation
Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration,
84, pr. Vernadskogo, Moscow, 119606, Russian Federation

For citation: Ponomareva, Karina A. 2023. "Taxation of digital services in BRICS countries: A comparative analysis". *Vestnik of Saint Petersburg University. Law* 3: 804–823.
<https://doi.org/10.21638/spbu14.2023.315> (In Russian)

The need to ensure compliance with the fiscal interests of the state in the conditions of the emerging digital economy requires the transformation of essential approaches to the regulatory regulation of tax relations both in the context of determining the appropriate legal forms for regulating the national tax base. These tasks remain relevant even in the current conditions of sanctions restrictions. In the absence of consensus on tax projects of international organizations, many countries have begun to introduce digital taxes unilaterally. National digital taxes can be divided into three groups: income taxes, VAT for electronic services and hybrid taxes. These national digital taxes are considered on the examples of individual BRICS countries. The article examines the experience of Brazil as a state where discussions are actively underway about the need to introduce a digital tax and a number of tax bills have been developed in this area, India as a country that uses interesting and rather unconventional methods of taxation of digital companies, as well as China and South Africa as countries that use VAT for electronic services. Based on a comparative legal analysis of the legislation of the BRICS states, in which digital taxes have been introduced, possible scenarios for the development of tax regulation in Russia have been developed. It is concluded that the introduction of a digital tax in Russia is not appropriate. The methodological basis of the research consists of both general scientific methods (dialectical-materialistic, systemic, induction, deduction, analysis, synthesis) and interdisciplinary, as well as legal research methods proper. When conducting the research, it is planned to use proper legal methods and approaches: formal-legal and comparative-legal. The study is based on a comparative legal method that allows comparing similar legal problems existing in legislation and international treaties, as well as identifying optimal ways to resolve them.

Keywords: corporate taxation, international taxation, digital transformation, BRICS countries, comparative law, value-added tax, digital services tax.

References

- Baruzzi, Sofia. 2020. "China releases anti-monopoly guidelines for its platform economy". *China Briefing*. Accessed June 25, 2023. <https://www.china-briefing.com/news/china-releases-anti-monopoly-guidelines-for-its-platform-economy>.
- Baruzzi, Sofia. 2021. "China enforces antitrust guidelines on its online economy". *China Briefing*. Accessed June 25, 2023. <https://www.china-briefing.com/news/china-antitrust-guidelines-enforcement-online-economy>.
- Barberov, Azamat B., Nikolai S. Milogolov. 2018. "Assessment of the scope of tax base erosion in Russia". *Finansovyi zhurnal* 6 (46): 47–58. <https://doi.org/10.31107/2075-1990-2018-6-47-58> (In Russian)
- García-Herrero, Alicia, Jianwei Xu. 2018. "How big is China's digital economy?" Bruegel Working Paper, Bruegel (a non-profit international association).
- Homsy, Leonardo, Luiz Valente Loureiro. N. d. "CIDE-Digital: The Brazilian proposal for a digital services tax". *International bar Asociation*. Accessed June 25, 2023. <https://www.ibanet.org/article/92f873df-4eb5-4265-b56b-a323b9808933>.

- Ignatov, Aleksandr A. 2020. "The digital economy of BRICS: Prospects for multilateral cooperation". *Vestnik mezhdunarodnykh organizatsii: obrazovanie, nauka, novaia ekonomika* 1 (15): 31–62. (In Russian)
- Kabwe, Ruddy, Stephanus van Zyl. 2021. "Value-Added tax in the digital economy: A fresh look at the South African dispensation". *Obiter* 42 (3): 499–528.
- Khabrieva, Taliia Ia., ed. 2015. *BRICS: Contours of a multipolar world*. Moscow, Institut zakonodatel'stva i sravnitel'nogo pravovedeniia Publ. (In Russian)
- Kozyrin, Aleksandr N. 2009. "A comparative legal method in financial law". *Finansovoe pravo* 9: 2–6. (In Russian)
- Meiring, Marisca. 2014. "A critical evaluation of proposed methods to collect value-added tax on electronically supplied services". Master Thesis in Law, University of Pretoria.
- Pencak, Nina. 2017. "Sobre a (in)constitucionalidade dos beneficios fiscais de ICMS concedidos sem convenio". Carlos Alexandre de Azevedo Campos, Ibrahim Fábio Zambitte, Gustavo da Gama Vital de Oliveira. *Estudos de federalismo e guerra fiscal*. In 2 parts, part 2, 161–218. Rio de Janeiro, Gramma.
- Piscitelli, Tathiane, Doris Canen. 2018. "Taxation of cloud computing in Brazil: Legal and judicial uncertainties". *Bulletin for International Taxation* 72: 72–79.
- Ponomareva, Karina A. 2022. "Legal issues of taxation of digital business models". *Vestnik Permskogo universiteta. Iuridicheskie nauki* 58: 605–620. <https://doi.org/10.17072/1995-4190-2022-58-605-620> (In Russian)
- Sarvamangala, R., A. Farzana. 2021. "A comprehensive analysis of digital taxation in India". *SJCC Management Research Review* 11 (1): 137–151. <http://www.sjccmrr.res.in/index.php/sjcc/article/view/170>
- Steyn, Theo. 2010. "VAT and e-commerce: Still looking for answers?" *South African Mercantile Law Journal* 22: 230–235.
- Van der Merwe, Bernard. 2003. "VAT and e-commerce". *South African Mercantile Law Journal* 15: 371–373.
- Vital de Oliveira, Gustavo da Gama, Felipe Kertesz Renault Pinto. 2018. "Tax challenges of the digital economy in Brazil". *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário* 1 (13): 449–466.
- Zoey, Zhang. 2021. "China's position on the digital services tax". *China Briefing*. Accessed June 25, 2023. <https://www.china-briefing.com/news/chinas-position-on-the-digital-service-tax>.

Received: March 6, 2023

Accepted: May 2, 2023

Author's information:

Karina A. Ponomareva — Dr. Sci. in Law, Associate Professor; kponomareva@nifi.ru