

Услуги «цифровые», налоги - реальные.

Гудков Ф. А.

Аудиторская компания «АО «ЦБА» (г. Москва)

Положения Федерального закона от 27.07.2006 N 149-ФЗ (ред. от 19.07.2018) "Об информации, информационных технологиях и о защите информации" определяют информационно-телекоммуникационную сеть как технологическую систему, предназначенную для передачи по линиям связи информации, доступ к которой осуществляется с использованием средств вычислительной техники». Таким образом, собственно «Сеть» представляет собой совокупность технологических средств - аппаратных и программных средств - , предназначенного для передачи электрических сигналов и их считывания.

Сами данные (информация) которые передаются через посыл/считывание электрических сигналов (если конечно, информацию можно считаться самостоятельным объектом гражданских прав) , находятся за рамками имущества, образующего коммуникационную «сеть». Поэтому «сеть» сама по себе не может быть источником какой-либо информации (данных или сведений). Информацией могут располагать лишь субъекты - абоненты ТКС, которые указанную информацию распространяют и передают другим субъектам, используя сеть как технический инструмент для обмена информацией (сведениями, данными) .

Вообще говоря, в связи с использованием сетью просматривается две группы субъектов:

- собственники (владельцы) имущества сети (они обычно занимаются администрированием пользования сетью)
- абоненты – которые пользуются сетью как инструментом для передачи электрических сигналов, с помощью которых передаются «данные» (информация).

Нужно отметить, что поправками в ст. 128 ГК РФ, которые вступили в силу с 2007 года, законодатель исключил «информацию» из перечня объектов гражданских прав. Однако, положения ст. 5 закона 149-ФЗ признают информацию в качестве самостоятельного объекта гражданских прав, способного к «передаче». Вследствие этого квалификация информации в качестве «имущества» является спорной.

Указанное неоднозначное отношение законодателя к «информации» в гражданско-правовом смысле порождает и возможность двойного подхода к применению правил налогообложения, если мы сталкиваемся с явлениями «передачи или получения данных (информации)».

В частности, возникает вопрос о том, может ли «информация» рассматриваться в качестве товара в понимании этого термина, которое содержится в ст. 39 НК РФ – как любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации? И, соответственно: будет ли «передача» (в смысле – распространение) информации образовывать объект налогообложения по НДС, и можно ли получение «информации» рассматривать как приобретение «иного имущества»?

Таким образом, уже на уровне рассуждений о существовании взаимоотношений, связанных с обменом данными (информацией) мы сталкиваемся с двойственной интерпретацией действий участников этих взаимоотношений:

1) - то ли это «отчуждение»/«приобретение» особого вида имущества («информации»), способного быть самостоятельным объектом оборота, в том числе по сделкам «купли-продажи»?

2) - то ли имело место оказание информационных услуг (по предоставлению, по распространению или по обработке информации)?

И в первом и во втором вариантах представлений о «тайнстве» передачи информации, при поиске ответа на вопрос о налогообложении нужно задуматься над тем, как отличить электрические сигналы, несущие информацию, от сигналов, с помощью которых никакие данные и никакая информация не передаются?

С одной стороны - если я не могу расшифровать (получить доступ с помощью вычислительной техники) и выделить из электрического сигнала полезную информацию, это еще не означает, что передача сигнала не была связана с передачей информации. С другой - если никто не сможет расшифровать электрический сигнал и сказать : какие именно данные (какая информация) передаются, то нет доказательств какой-либо «передачи данных». То есть сигнал есть, но передачи информации нет. Или, быть может, информации там нет для всех, кроме тех лиц, которые обладают средствами расшифровки – специальными компьютерными программами или техническими устройствами для чтения зашифрованной информации? Тогда тайнство «чтения данных» сводится к третьему варианту гражданско-правового толкования – к использованию объектов интеллектуальной собственности – компьютерных программ, позволяющих «увидеть» информацию в электрическом сигнале?

Вышеуказанные рассуждения позволяют сделать вывод о том, что поиск «объектов налогообложения» в Сети Интернет (будь то оказание интернет-услуг или «продажа» информации) – не такая простая задача, как кажется на первый взгляд.

Пример 1:

Я совершенно бесплатно открыл главную страницу какого-либо сайта в Сети. Читаю «информацию о владельце сайта» Что происходит?

Я бесплатно получаю «информацию»? Или, просматривая страницы сайта, я получаю возможность «пользования» совокупностью компьютерных программ (поскольку в определениях Закона 149 –ФЗ «сайт» - это совокупность компьютерных программ...)?

Что здесь облагать налогами? В существующей парадигме налогообложения следует признать и факт получения информации и факт получения прав на использование ОИС. И при безвозмездном получении – следует признать получение экономических выгод Причем с двух объектов налогообложения одновременно !

Далее еще интереснее – я бесплатно воспользовался «сервисом», любезно предоставляемым владельцем сайта – разместил «на сайте» свою коммерческую информацию (дал объявление). По существующим правилам налогообложения у меня следует признать факт бесплатного получения «услуг по распространению информации» и, соответственно – признать получение экономических выгод. Вопрос только в том, как исчислить с них налоги? Да и определить субъекта, от которого получены такие услуги или который предоставил мне право использования программных средств (сайта) – скорее всего не получится. Не удастся выявить и то, в какой стране онный субъект находится. Да понять: на какой территории пользователи сети «увидят» мое объявление – тоже не возможно. Поэтому существующая модель налогообложения, основанная на учете фактов «реализации» товаров, работ или услуг – трещит по всем швам!

Пример 2.

Я заключил возмездный договор с администратором интернет-«платформы», и получаю возможность через эту «платформу» (сайт) осуществлять видео-связь с другими абонентами, заключившими такие же договоры с этим администратором. Либо я могу по своему усмотрению сам подключить к сеансу связи нужных мне пользователей (зарегистрировать их). Такое подключение дало мне возможность организовать видео-конференцию и я поступил следующим образом:

- провел деловое совещание со своими партнерами по бизнесу
- провел обучающий семинар для подключенных пользователей (вебинар)
- подключил видео-конференц-связь во время корпоративного празднования Нового Года

Что это было?

Во-первых, какую услугу оказал мне администратор платформы, которому я заплатил деньги по договору? Услугу связи? Или предоставил мне в пользование свои объекты интеллектуальной собственности (компьютерный программный продукт)? Последнее является лишь предположением, поскольку я не знаю точно – является ли сторона договора владельцем исключительных прав на компьютерную программу, с помощью которой осуществляется конференц-связь. А в отношении первого варианта – услуг связи – у меня возникает практически неразрешимый вопрос о месте оказания услуги и, соответственно – о наличии в цене договора суммы НДС.

Во-вторых, при отнесении этих затрат в целях налога на прибыль я должен рассматривать их как «расходы на услуги связи» (или затраты на приобретение прав на использование ОИС), либо я должен рассматривать это как «расходы на организацию совещаний», расходы на осуществление деятельности по дистанционному обучению, или как не имеющие отношения к бизнесу расходы на проведение корпоративных праздников? В какой пропорции это принимать /не принимать в целях налогообложения прибыли?

Пример 3.

Я пользуюсь иностранной торговой «интернет-площадкой» (сайтом) в сети, на котором я могу видеть предложения различных продавцов на продажу товаров, а также предложения различных покупателей о покупке товаров, и могу со своей стороны делать свои предложения (объявления) о покупке или продаже.

И вот либо я откликнулся на чье-то предложение, либо кто-то откликнулся на мое, мы установили двустороннюю переписку (в «чате» или через «робота»), я «перевел» контрагенту «виртуальные деньги», воспользовавшись удаленным «электронным кошельком», который имеется на том же самом «сайте». Но «купленный» товар тут же был мною перепродан другому покупателю и я получил от него в свой «кошелек» соответствующую сумму «виртуальных денег». Что произошло? Что это за «виртуальные деньги» такие? Где же они находятся? Где этот самый «электронный кошелек» (ведь это не мой собственный счет в банке, а скорее всего – счет иностранной организации в иностранном банке, на который я когда-то перевел свои рубли с загадочной формулировкой «пополнение средств в электронном кошельке», которая не понятно что означала – то ли передачу займа, то ли под иное обязательство)?

Где здесь налоги и с чего? В этой задачке возникает целый ряд вопросов.

Прежде всего – первый вопрос - какую услугу я получил от владельца (администратора) «сайта»? Услугу по организации «интернет-торговли»? Или «услугу по размещению объявлений»? Или получил «техническую возможность для заключения сделок»? Или администратор сайта «обеспечил моё коммерческое присутствие в сети»? (это все формулировки ст. 174.2 НК РФ – услуги в электронной форме, относящиеся к категории облагаемых НДС). Либо я получил от администратора право на использование программного продукта (что не облагается НДС в силу пп. 26) п. 2 ст. 149 НК РФ)?

К тому же совсем не обязательно, что «иностранная площадка» (на иностранном языке или в иностранном домене) – та самая торговая площадка - действительно принадлежит

иностранной организации, и здесь применима ст. 174.2 НК РФ, и можно ли вообще говорить об оказании услуг иностранным субъектом?

Второй вопрос – о том, где же произошло оказание услуги? На территории РФ? Где будет происходить пользование программным продуктом (сайтом) или оказание услуг «по размещению объявлений» в сети? Если принять концепцию пользования объектами интеллектуальной собственности, то напрашивается следующая логика рассуждений: пользование исключительными правами будет происходить в том месте, где инсталлирован программный продукт и где находится жесткий диск, на котором записаны файлы программы. Верно? Или нет? Или там, где находится лицензиат? Разве не должно иметь значения то, где «лежит» сама программа?

Предположим, что пользователь с помощью Сети получает доступ к жесткому диску другого компьютера (что то же самое – к сайту), и этот жесткий диск будет расположен совсем в другом государстве. Или и вовсе не известно – где расположен и кому принадлежит на праве собственности. В любом из вариантов правовой интерпретации (будь то услуга или право на использование компьютерной программы) мы сможем обеспечить «привязку» налогообложения только к месту расположения пользователя (получателя услуг) безотносительно к тому, где находится владелец исключительных прав и где инсталлирована программа (как это сделано сейчас в положениях пп. 4) п. 1 ст. 148 НК РФ для иных лицензий, поскольку для лицензий на использование программных продуктов действует освобождение от НДС согласно пп. 26) п. 2 ст. 149 НК РФ). Собственно это же попытался сделать законодатель и для случаев квалификации указанных действий в качестве «услуг» (как предложено в ст. 174.2 НК РФ). Но вот незадача – с 1.01.2019 года отменяется п. 9 ст. 174.2 НК РФ. Фактически законодатель отказывается от модели налогового агентирования по НДС для услуг, подпадающих под определение указанной статьи. От чего так случилось? От невозможности администрирования фактов, подпадающих под режим налогового агентирования? Или от того, что применение презумпции оказания услуги на территории РФ лишь по признаку нахождения здесь покупателя – является экономически не оправданным в виду того, что потребление услуги (а следовательно и ее оказание) произошло вне территории РФ с помощью «удаленного доступа» к использованию программы?

Третий вопрос – а что с «результатами» пользования иностранным «сайтом»? Где эти результаты и в чем они выразились? В чем состояла моя деятельность и каков ее экономический результат в Российской Федерации? Именно в РФ, потому что экономический результат моей деятельности в других странах пускай заботит правительство этих других стран. Как видно из примера - результаты использования мною программных продуктов (сделки, деньги, товары, услуги) даже близко не появляются на территории Российской Федерации, а обращаются где-то за рубежом. А может и в РФ, только я об этом не знаю. «Виртуальные» деньги, вернувшиеся в мой «кошелек», скорее всего, поступили на личный счет анонимного иностранного администратора «кошельков», открытых на его чудо-платформе, и находятся в его собственности, то есть «моими» они считаются лишь условно, поскольку не являются средствами на моем счету в банке. Иными словами - на территории РФ у меня попросту НЕТ никакой ДЕЯТЕЛЬНОСТИ (ни в виде осуществления прав на использование программного продукта, ни в виде «реализации» мною результатов такого использования – реализации товаров или получения «денег»), хотя сам субъект – то есть, я - имеет здесь юридическое присутствие. Вся деятельность абонента сети оказалась за пределами страны его регистрации, поскольку доступ к программным средствам, с помощью которых он эту деятельность осуществляет, а также управление результатами использования этих программных средств осуществляется дистанционно – с помощью использования Сети. И у государства нет никакой возможности проконтролировать возникновение «традиционных» (классических) объектов налогообложения – товаров, работ, услуг, денег.

Пример 4.

Услуги т. наз. «хостинга» - предоставление дискового пространства (или иных ресурсов компьютерной памяти) для хранения данных и услуги «процессинга» (предоставление компьютерных мощностей для обработки данных. Если контрагент – иностранное лицо, то вновь могут быть проблемы, поскольку здесь мы также сталкиваемся с возможностью двоякого толкования.

Если исходить из того, что такого объекта гражданских прав как «информация» (данные) не существует в природе, то эти действия следует рассматривать как возмездное пользование аппаратными средствами – компьютерами, представляющими собой вполне конкретное (а не виртуальное) имущество и пользование программным обеспечением этих компьютеров. Это ни что иное как «услуга аренды» движимого имущества, в отношениях с иностранными «арендодателями» подпадающая под обложение НДС у источника выплаты (пп. 4) п. 1 ст. 148 НК РФ).

Если же «информация» как объект гражданских прав имеет право на существование, то существуют и действия с информацией, признаваемые услугами – хранение, обработка, передача информации, для которых нет специального правила определения места оказания услуг по НДС.

Примеры можно продолжать.

Резюме:

Вывод 1. Следует разграничивать три сегмента в мире «цифровых» услуг:

Первый сегмент - услуги по пользованию имуществом самой сети (услуги пользования сетью), которые сводятся к получению технической возможности передачи\получения электрических сигналов и к самой передаче электрических сигналов. Это услуги «подключения», оказываемые администраторами сетей на тех или иных условиях оплаты – абонентской, по «трафику», по времени и т.д... По своей природе – это услуга связи, оказываемая с помощью ТКС. Под имуществом сети следует понимать как аппаратные средства сетей, так и программные средства, благодаря которым первые могут функционировать. Субъектами, оказывающими такие услуги, являются собственники имущества или администраторы сети. Они не являются «поставщиками» данных или «информации», получаемой с помощью сети абонентом.

Второй сегмент - использование одними абонентами объектов интеллектуальной собственности (программных продуктов – сайтов, «платформ», «порталов», «ресурсов»), или физическое использование аппаратных средств, принадлежащих другим абонентам сети. При этом доступ (техническая возможность) к такому использованию программных продуктов, использованию основанных на них «сервисов» и к использованию имущества осуществляется с помощью средств сети (дистанционно).

Третий - оборот тех результатов (плодов) которые извлекает абонент от пользования сетью и программными продуктами (сайтами) и аппаратными средствами других абонентов, предоставивших такую возможность. Эти результаты могут быть самыми разнообразными, в частности:

Можно удаленно прослушать музыку или посмотреть фильм, или получить доступ к справочным системам или к иным базам данных - то есть через использование элементарных программ, позволяющих удаленно считывать данные, можно получить право (доступ) к использованию других объектов интеллектуальной собственности – аудио- или видео- произведений.

Можно распространить о себе коммерческую информацию или это может сделать специально обученный субъект – т.е. можно вести рекламную деятельность или заняться саморекламой.

Можно оказать услугу по обработке или хранению информации.

Можно, получив доступ к использованию сайта для вебинаров, оказывать консультационные услуги или услуги по обучению .

Можно вести интернет- торговлю.

Можно управлять денежными средствами на своем счете или на счете иного лица (интернет-банкинг и т.п.).

Можно получить (оказать) услугу по созданию электронных удостоверений в отношении фактов совершения сделок или в отношении иных фактов хозяйственной жизни.

И т.д.

Создать исчерпывающий перечень всего того (всех тех услуг или иных объектов гражданских прав), что может быть результатом использования доступа к сети и использования «Интернет-софта» не возможно. Да и нет в этом никакой необходимости. Важно лишь точно понимать: что в конечном итоге получилось.

Вывод 2. На решение вопроса о налогообложении результатов (конечного продукта пользования сетью) оказывают влияние следующие факторы неопределенности:

Вопрос о том, каково будет налогообложение конечного «продукта» или «результата» достигаемого абонентом сети от использования вышеупомянутого имущества сети и имущества ее абонентов – должен решаться в зависимости от содержания этого результата. Но здесь мы очень остро ощущаем, что парадигма действующего налогообложения начинает давать сбой под воздействием следующих факторов. И законодатель пытается втиснуть новые феномены в рамки налоговых правил, вот уже много лет применяемых к «не виртуальному» сектору, но получается плохо.

Какие же это факторы?

Первый фактор - «конечный продукт» (итоговая услуга как объект гражданских прав) смешивается (не разграничивается) со «вторым» сегментом – использованием «софта», с помощью которого собственно эта услуга и появилась. В таких соглашениях не всегда однозначно можно установить: за что именно одна сторона платит другой стороне деньги. Отсюда возникает «двойкая» трактовка в отношении содержания «цифровых» услуг и состояние неопределенности налогообложения, если налоговые правила будут различны для разных трактовок .

Второй фактор - «конечный продукт» (итоговая услуга как объект гражданских прав), как правило, носит комплексный характер. То есть «конечный продукт» представляет собой микс из прав на использование объектов ИС, услуг по распространению информации, услуг по обработке информации и пр... Но при этом цена услуг, входящих в этот «конгломерат» не дифференцирована по видам услуг.

В виду этого ортодоксальные правила налогообложения, рассчитанные на «монохромные» услуги (и предусматривающие несметное количество специальных льгот и освобождений для отдельных «видов» услуг), применить становится крайне затруднительно, а всякие попытки законодателя установить в НК РФ правила налогообложения для различных «видов» цифровых услуг, оказываемых с помощью Сети, и, тем более - установить различные условия налогообложения для таких услуг, является бесперспективными в принципе.

Третий фактор состоит в том, что зачастую невозможно однозначно определить субъектный состав, в чьих взаимоотношениях и происходит та самая «реализация» (и «потребление») конечного результата и/или передача и получение «дохода». Индивидуально-определенные (классические) договоры об оказании услуг, которые мы привыкли видеть в связи с движением товарной продукции, в Инет-пространстве представлены мало. В основном это договоры с провайдерами и договоры лицензионные. Но в отношении услуг, которые один абонент сети оказывает другому абоненту либо пользуются упрощенные формы заключения сделок (если это вообще можно признать сделками), либо все действия участников взаимоотношений представляют собой сделки, исполняемые при их заключении. Но как правило, никаких документов не остается, действия участников исчерпываются нажатием на «кнопочку» «ОК» и нигде более не фиксируются. Для целей налогообложения возникает проблема в получении доказательств того, что действия, образующие объект обложения, имели место, что для существующей доктрины налогообложения является существенным. Здесь же просматривается недостаточность гражданско-правового регулирования дистанционного заключения договоров как юридических фактов, порождающих договорные права и обязанности у сторон сделки.

Помимо невозможности точного определения субъектного состава оказания/потребления услуг с помощью Сети, помимо того, что нет никаких доказательств совершения экономически-значимых действий, образующих традиционные объекты налогообложения («реализацию» и «доход»), еще и невозможно точно установить: где именно это произошло (место оказания услуги или место передачи иного материализованного результата) и было ли это вообще оплачено и если да, то чем? А именно на определенности во всех указанных вопросах и построена вся доктрина действующего традиционного налогообложения.

Ст. 174.2 НК РФ является ярким примером, когда законодатель попытался применить принцип налогового агентирования в отношении «реализации», которую не то что затруднительно локализовать территориально, но невозможно даже зафиксировать как факт. В результате – налоговое ведомство вынуждено было отказаться от полноценного налогового агентирования, предложив иностранным субъектам с 2019 года добровольно регистрироваться в налоговых органах РФ, очевидно для того, чтобы добровольно отдать нашей стране налоги с объектов обложения, которые наш налоговый орган не в состоянии ни проконтролировать, ни запретить.

Другой пример конфликта «старой» парадигмы с новой реальностью – это патентная система налогообложения с ее территориальным признаком, когда патент применяется только на территории где осуществляется деятельность. А где она осуществляется при оказании услуг с помощью Сети?

Также неудачной оказалась попытка «поставить под налог» т. наз. «интернет-магазины» и покупки товаров, заказываемых по почте. Совершенно очевидно, что факты «продаж» и факты «покупок» невозможно проконтролировать в целях налогообложения, и иначе как через контроль за платежами представить себе налогообложение не возможно.

Но «инет»-платежи вышли из-под контроля, словно Джин из бутылки, который сидел там две тысячи лет. Выше мы уже отметили, что депонирование денег в «электронных кошельках» и их оборот между такими кошельками практически полностью исключает возможность налогового контроля за движением этих денег, поскольку с банковского счета (например, с банковской карты) деньги поступают на банковский счет лица, который «учитывает» средства в «кошельках» и далее – оборот между кошельками, которые учитываются одним и тем же оператором (оператором инет-«торговой площадки»), осуществляется что называется «между карманами одного пиджака».

А теперь вот и вовсе новая беда пришла – криптовалюта, наличие и оборот которой вообще никак не может быть отслежено налоговым органом ни через банковскую систему, ни как-то иначе.

И теперь, мало того, что сами факты традиционных объектов обложения (реализации товаров, работ или услуг и получения дохода) не могут быть достоверно установлены, если товарообмен происходит с использованием удостоверений, осуществляемых через сеть, то при использовании в расчетах «крипты» не могут быть отслежены еще и факты «оплаты» оказанных услуг или реализованных товаров.

Таким образом:

Законодателю, так или иначе, придется проявить «творческую инициативу» и придумать новые «привязки» налогообложения – новые объекты налогообложения, новые подходы. Ортодоксальные модели не сработают. А попытка втиснуть новую реальность в старую доктрину налогообложения, приведет лишь к потере рынков и отставанию в развитии. Единственное на что сейчас можно рассчитывать – так это на налогообложение конечной «точки» деятельности инет-субъекта, когда плоды его инет-предпринимательства, числящиеся в электро-кошельках, превращаются в реальные деньги на его банковских счетах. Но, во-первых, вводить тотальное обложение налогами всех поступивших сумм без выяснения происхождения средств было бы не справедливо. Во-вторых, в реальные деньги будет превращаться лишь та часть дохода, которая будет необходима для продолжения бизнеса или для личного потребления, то есть – только расходы, да и то лишь в части. То есть государству придется отказаться от привычного налогообложения выручки, включающей не только расходы, но и прибыль, и довольствоваться лишь суммой расходов как объекта налогообложения. Вся прибыль будет накапливаться вне банковских счетов (в виде «крипты» или «электро-денег») и ее налогообложение будет отложено на неопределенное время, что приведет к резкому сокращению привычной налоговой базы. Поэтому модель, построенная на обложении формального факта зачисления денег на банковский счет, вряд ли перспективна. Да и развитие оборота криптовалют, позволяющих производить обмен материальными благами, минуя перевод их в деньги и обратно, не оставляет от этой идеи камня на камне.

Возможно, стоит задуматься над налоговыми моделями, основанными на налогообложении фактов подключения к сети вообще, или фактов получения доступа к определенным ресурсам сети, или на налогообложении фактов инсталляции в сеть отдельных видов «сервиса», который может использоваться для инет-предпринимательства или даже фактов инсталляции сайтов. Стоит подумать над налогообложением фактов перечисления денежных средств со счетов в банке на «свои или чужие «электронные» кошельки, а также подумать над налогообложением фактов продажи «криптовалют» за деньги, с «возвратом» налога, уплаченного при покупке (или наоборот).

Не исключено, что для реализации таких затей придется что-то подрегулировать в правилах обращения с Сетью (правил использования Сети). Сейчас таких правил по существу нет. Если точнее – то, они, конечно (эти правила поведения в сети), есть, но они никак не учитывают интересы фискальные.