

**Налогообложение прибыли нерезидента в условиях цифровизации
экономики: теоретические и практические проблемы**

Научный руководитель – Хаменушко Иван Владимирович

Бус Михаил Александрович

Аспирант

Московский государственный университет имени М.В.Ломоносова, Юридический факультет, Кафедра финансового права, Москва, Россия

E-mail: M.Boos@hotmail.com

Институт постоянного представительства, разработанный для налогообложения прибыли предприятий - нерезидентов, устаревает в части тех видов бизнеса, которые были созданы или значительно трансформировались в условиях цифровизации экономики. Текущий критерий физического присутствия предприятия (или опосредованно, например, через его агента) на территории договаривающегося государства может быть обойдён в рамках выстраивания удалённо работающих сегментов бизнес-модели такого предприятия, в т.ч. посредством сети Интернет.

Данная проблема была принята во внимание ОЭСР при разработке плана по противодействию размыванию налогооблагаемой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (т.н. план BEPS), однако не была раскрыта достаточным образом ни в Мероприятии 1 («Налоговые вызовы цифровой экономики»), ни в Мероприятии 7 («Предотвращение искусственного избегания статуса постоянного представительства»).

Промежуточный Отчёт ОЭСР, опубликованный в 2018 г. в рамках Мероприятия 1 Плана BEPS, и Консультационный документ о налоговых вызовах цифровизации экономики 2019 г. показали вектор развития обсуждения по данной проблеме. Активность ОЭСР происходит на фоне двух предложений ЕС, изложенных в двух проектах Директив о введении налога на выручку от предоставления отдельных цифровых услуг и по налогообложению прибыли компаний в соответствии с критерием «цифрового присутствия».

Доминирующую роль в обсуждении со стороны ЕС и ОЭСР играет критерий «некуса как создания ценности» через действия находящегося в государстве налогообложения пользователя, который проявляет свою активность при совершении покупок через интернет, потреблении онлайн-контента, совершении действий, способствующих накоплению персональных данных (которые, в свою очередь также потенциально являются объектом налогообложения согласно предложениям ЕС и отдельных европейских государств). Фактически данный критерий заимствован из правил налогообложения НДС электронных услуг, что может говорить об отсутствии соответствующих оригинальных идей для налогообложения прибыли нерезидента. Тем не менее, такие идеи существуют, но являются конкурирующими и не такими «популярными» среди стран, поддерживающих идею налогообложения прибыли вследствие отсутствия или уменьшения налоговых поступлений от бизнеса с цифровой составляющей; наоборот, происходит игнорирование концепции перелокации прибыли на постоянное представительство, вследствие чего цифровой бизнес может быть подвергнут излишней налоговой нагрузке (некоторые страны до одобрения инициативы ЕС ввели или введут самостоятельные налоги на цифровые услуги, например, Венгрия, Италия, Австрия, Германия, Франция). ОЭСР в отличие от ЕС и отдельно взятых стран стремится к устранению двойного налогообложения в таких ситуациях в

будущем, однако в текущей перспективе вряд ли можно говорить о возможном консенсусе государств как по вопросам определения «цифрового» постоянного представительства, так и по вопросам алокации прибыли на него. Кроме того, из критерия цифрового присутствия предприятий следуют неясности в потенциально возможном налоговом администрировании таких категорий налогоплательщиков. Во-первых, текущее национальное регулирование (Индия, Израиль, Словакия) показывает несовершенство определения цифрового постоянного представительства. Компромиссный способ найден Израилем, согласно которому наличие «существенного цифрового присутствия» устанавливаются сами налоговые органы в рамках согласительной процедуры с налогоплательщиком, при этом следующие законодательно установленные факторы позволят установить статус постоянного представительства:

- Значительное количество договоров об оказании цифровых услуг заключено с налоговыми резидентами Израиля;
- Большое количество пользователей на территории Израиля пользуются цифровыми услугами;
- Онлайн-сервис адаптирован для израильских пользователей (возможность выбора иврита для языкового интерфейса сервиса, использование национальной валюты и т.д.);
- Израильские пользователи создают большой объем сетевого трафика;
- Существует тесная взаимосвязь между объёмом выплат в пользу иностранной компании, оказывающей цифровые услуги, и объёмом использования сети «Интернет» в Израиле.

Во-вторых, способ администрирования налогообложения прибыли (в случае ЕС - выручки) также представляется крайне сложным. Ориентация на критерий создания ценности пользователем означает определение доли налога, приходящегося на конкретную страну, через отслеживание и хранение IP-адресов пользователей, в т.ч. изменяющих своё местоположение. Уровень налоговых администраций мира пока не позволяет должным образом контролировать достоверность представляемых налогоплательщиком сведений, выведенных из подобных правил алокации.

В-третьих, проблематика налогообложения прибыли нерезидентов схожа с проблематикой налогообложения НДС на электронные услуги в части недоступности налогоплательщика не только для собственно налогового контроля, но и для взыскания соответствующих доначислений и штрафов. Представляется, что бизнес в некоторых случаях сможет игнорировать негативные административные (в т.ч. налоговые) санкции, поскольку действительно не нуждается в физическом присутствии на территории соответствующего государства и сможет оперировать вплоть до полной блокировки в Интернете.

Указанные проблемы говорят о том, что с большой долей вероятности предложения ОЭСР, которые будут наиболее развёрнуто представлены в 2020 г., будут обособлены и оторваны от текущей практики ОЭСР по другим вопросам международного налогообложения (т.е. не произойдёт какой-либо консолидации предложений в рамках Многосторонней конвенции ОЭСР или изменения Модельной конвенции ОЭСР и включения соответствующих комментариев к ней). Предложения ЕС, в свою очередь, найдут больший отклик у государств, поскольку создадут относительно удобный инструмент взимания нового национального налога, не требующего (или почти не требующего) каких-либо межгосударственных договорённостей.