

**Теоретико-правовые основания формирования правового механизма налогообложения дохода организации-нерезидента, возникающего из цифровых операций**

**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*

Доход организации-нерезидента, возникающий из цифровых операций, характеризуется рядом свойств, отличающих такой тип дохода от доходов предприятий в сфере индустриальной экономики. Так, например, мобильность активов, пользователей цифровых сервисов, бизнес-функций самого предприятия, проявление т.н. экономических сетевых эффектов и обширное использование многосторонних бизнес-моделей [1] существенным образом изменяют применяемые бизнес-модели организаций.

В результате вопрос налогообложения таких видов доходов выпадает за пределы традиционных институтов налогового права, в частности, института постоянного представительства. Деконструкция данного института, его разновидностей и критериев [2] позволяет утверждать, что он не может служить правомерным инструментом государства для налогообложения большей части доходов иностранных организаций, возникающих в сфере цифровой экономики.

Следовательно, необходимо проанализировать более общий вопрос пределов налогового суверенитета государства в данной сфере, выявить такие теоретико-правовые основания, которые были бы достаточны для налогообложения «цифровых» доходов нерезидентов. Прежде всего, **территориальность** как неотъемлемый признак всякого суверенитета (включая налоговый суверенитет) существенным образом характеризует связь лиц или объектов с территорией государства, вследствие наличия которой в области налогообложения на указанных лиц возлагаются обязанности по уплате налогов в этом государстве либо в нем облагаются налогами данные объекты [3]. Однако территориальность носит в условиях настоящей темы весьма запутанный характер: во-первых, вопрос территориального присутствия налогоплательщика в существенной степени отходит на второй план из-за указанного развития бизнес-моделей. Во-вторых, эффекты многосторонности операций показывают, что в процесс извлечения дохода может быть включено достаточно большое число лиц, находящихся на территории множества государств, что усложняет разграничение фискальной юрисдикции государств.

Государство как источник «цифрового» дохода может обосновать свое правомочие на налогообложение через ряд тезисов теории налоговой (фискальной) привязки. **Экономическая налоговая привязка**, а точнее ее подвид - имущественная налоговая привязка - основана на идее экономической принадлежности: если объект налогообложения в достаточной степени представлен на территории одного из двух договаривающихся государств, то и фискальные полномочия у государства источника возможно более полные, чем у государства резидента. Это соображение основано на представлении о том, что суверенитет

государства (и, следовательно, его фискальная юрисдикция) является наиболее полным только на государственной территории.

В рамках поиска ответа на вопрос о теоретико-правовых основаниях формирования правового механизма налогообложения дохода организации-нерезидента, возникающего из цифровых операций, следует также осветить концепцию нексуса, или **существенной связи дохода** с государством налогообложения. В продолжение теории налоговой привязки развитие идеи нексуса в настоящее время строится на выработке ряда критериев, адаптированных под ситуации извлечения нерезидентом «цифровых» доходов (т.н. «новый нексус»). Среди прочих, к таким критериям зарубежные специалисты относят критерии местонахождения ключевых узлов цепочек потребления и создания ценности продуктов, приносящих соответствующий «цифровой» доход, местонахождение и численность пользователей в определенном государстве.

Данная полемика возможна и необходима и в российском налоговом праве. В соответствии с п. 3 ст. 3 НК РФ налоги и сборы должны иметь **экономическое основание** и не могут быть произвольными; недопустимы налоги и сборы, препятствующие реализации гражданами своих конституционных прав. По мнению Хавановой [4], экономическое основание налога служит опорой для всей конструкции системы налогов и сборов, предопределяя обязанность законодателя обеспечить соблюдение экономической логики не только в поэлементной конструкции налога, но и в построении системы налогов и сборов в целом; это системная категория, гармонизирующая налогообложение. При этом важно, чтобы вновь выявленное экономическое основание потенциального налога на «цифровые» доходы нерезидента не противоречило российским принципам налогообложения, было согласовано с российскими международными обязательствами. Так, например, по мнению Зарипова [5], получение налогоплательщиком различных выгод дает государству право взимать налог, при этом одной из таких выгод является не только прибыль, но и сверхприбыль. Если принять такую логику, то наличие у цифровой компании сверхприбыли действительно может быть принято во внимание как должное экономическое основание для взимания "цифрового" налога; вместе с тем, при таком обосновании могут возникнуть сомнения относительно соблюдения принципа недискриминации в налоговом праве.

Таким образом, существует ряд аргументов и теорий в налоговом праве, которые достаточны для формирования правового механизма налогообложения дохода организации-нерезидента, возникающего из цифровых операций. Однако ввиду их относительной новизны и несовпадения с традиционными институтами международного налогового права требуется поиск новых оснований для создания такого правового механизма. В России актуальность темы поиска таких оснований также имеет существенное значение в условиях необходимости выработки экономического основания нового налогового режима вне зависимости от того, будет ли он введен в одностороннем порядке Российской Федерацией или же произойдет присоединение к международному инструменту налогообложения цифровой экономики (например, по результатам работы ОЭСР в рамках Pillar One).

### Источники и литература

- 1 OECD (2015). Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015. URL: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>

- 2 Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version, OECD Publishing, 2017. URL: [https://doi.org/10.1787/mtc\\_cond-2017-en](https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en)
- 3 Шахмаматьев А.А. Международное налоговое право. М.: Международные отношения, 2014.
- 4 Хаванова И.А. Экономическое основание налога, или *Nemo economicus* в налоговом праве // Налоговед № 9, 2013.
- 5 Зарипов В.М. Понятие экономического основания налога // Налоговед № 5, 2014.