

**Развитие правил налогообложения электронной коммерции:
предложенные меры ОЭСР**

*А.М. Краснобаева,
аспирант Департамента налоговой политики
и таможенно-тарифного регулирования
Финансового университета при Правительстве РФ
e-mail: alexkr25.11@gmail.com*

*К.В. Новоселов,
научный руководитель, к.э.н., доцент
Департамента налоговой политики
и таможенно-тарифного регулирования
Финансового университета при Правительстве РФ
e-mail: const75@mail.ru
Москва, Россия.*

Аннотация. В статье проводится анализ последних предложений ОЭСР по налогообложению цифровой экономики. В этом аспекте были рассмотрены потенциальные проблемы внедрения таких предложений. Также автором сформулированы общие тенденции при разработке международного подхода к налогообложению цифровой экономики. Базой для исследования послужил консультационный документ ОЭСР 2019 года.

Ключевые слова: цифровая экономика; электронная коммерция; nexus approach; правила распределения прибыли; BEPS; ОЭСР

В настоящее время критически важно достижение странами консенсуса в отношении долгосрочного решения для обеспечения справедливого налогообложения в условиях цифровой экономики. Консенсус необходим для уменьшения ущерба всей экономике, в том числе связанного с введением странами несогласованных мер в национальное законодательство, потенциально создающих последствия в виде двойного налогообложения.

Существующая модель налогообложения прибыли отражает идею, что бизнес должен иметь юридическое и физическое присутствие в стране, чтобы генерировать прибыль [1, с. 797]. Отдавая должное данной модели, необходимо отметить ее эффективное применение на протяжении прошлых периодов. Но с момента введения модели произошло много изменений в бизнес действительности. В условиях цифровизации компании могут осуществлять деятельность без физического присутствия (или, по крайней мере, существенного физического присутствия) в юрисдикции потребителей. При таких условиях существующая налоговая модель терпит поражение.

В настоящее время страны озабочены созданием действующей налоговой системой несправедливой ситуации: рынок, приносящий наибольшую прибыль, не является рынком, создающим наибольшую

налоговую базу. Отношения стран к цифровой действительности были разделены на три типа [2, с. 171-172], представленные на Рис. 1.



Рис. 1 Виды стран по признаку отношения к правилам налогообложения цифровой экономики

Из Рис. 1 видно, что страны Б (готовы к значительным изменениям правил, которые должны быть применимы к различным моделям бизнес)-В признают необходимость изменений. Выбор предложения будет определяться учитываемыми подходами стран к налогообложению цифровой экономики. Страны А готовы признать «закольцованность» цифровой экономики ('ring-fence' the digital economy), но не готовы к значительным изменениям существующих налоговых правил.

В рамках плановой работы ОЭСР над разработкой международного подхода к налогообложению цифровой экономики к 2020 году, порученной G20 [3, с. 9], был подготовлен Консультационный документ [4] с предложениями по налогообложению цифровой экономики (далее – Документ ОЭСР). В рамках Документа ОЭСР выделяется два направления изменения правил налогообложения цифровой экономики. Первое связано с введением специальных мер по достижению справедливого налогообложения в условиях цифровой экономики, второе направление больше представляет собой антиуклонительные меры. В рамках данного исследования рассматривается только первое направление.

Первое направление представлено тремя предложениями ОЭСР, в основе которых лежит изменение правил распределения прибыли (allocation rules) и правил «привязки» (nexus rules).

Первое предложение основано на идее, что активное участие пользователей (User participation) является критическим компонентом создания ценности для определенных цифровых компаний. Так, участие пользователей способствуют созданию бренда, созданию ценных данных и

развитию массы пользователей, которая помогает установить власть на рынке компании.

Пользовательские данные собираются без денежного вознаграждения таких пользователей, в тоже время такие данные представляют собой ключевой ресурс высоко цифровизированных предприятий. Соответственно, можно утверждать, что пользователи становятся своего рода «виртуальными работниками» для этих цифровых предприятий и, при этом компании не несут налоговых обязательств в юрисдикциях, где их пользователи живут и «работают» для них [5, с. 153]. Согласно предложениям ОЭСР, такое активное участие может наделять юрисдикцию правом на налогообложение только в отношении компаний, использующих следующие модели деятельности: поисковые системы, социальные сети, маркетплейсы.

Избирательное применение новых правил к высоко цифровизированным моделям бизнеса закольцовывает цифровую экономику, в то время как подобное явление критикуются. Это связано с тем, что традиционный бизнес все больше внедряет цифровые модели ведения бизнеса. Так, объединение традиционных продуктов и услуг с платформой, где, клиенты могут обсуждать эти продукты и тем самым влиять на улучшение продуктов компании может быть также рассмотрено как социальная сеть. В связи с этим возникает вопрос охвата налогоплательщиков, к которым данное предложение может применяться и в целом, устойчивость такого предложения во времени.

Второе предложение основывается на отнесении прибыли к юрисдикции при использовании в ней маркетинговых нематериальных активов. Предложение основано на мнении о том, что международные группы компаний в настоящее время имеют меньшие возможности по перераспределению прибыли, связанной с торговыми нематериальными активами, ситуация значительно сложнее в отношении маркетинговых нематериальных активов, где связь между конкретными видами деятельности и доходностью менее очевидна. Соответственно, перемещение прибыли в другую юрисдикцию, относящуюся к маркетинговым нематериальным активам, все еще может быть достигнуто за счет факта относительно скромной степени способности принимать решения за пределами юрисдикции ведения деятельности.

Есть основания полагать, что такая мера по распределению прибыли в юрисдикции использования маркетинговых нематериальных активов может в значительной степени недооценить важность принятия риска управленческих решений, и, соответственно, вознаграждение, которое ему отводится.

Третье предложение – «Значительное экономическое присутствие» («Significant economic presence» - SEP) обсуждалось еще в рамках 1 Шага BEPS в 2015 году [6, с. 107]. Другим вариантом, который первоначально рассматривался ОЭСР было предложение «Значительное цифровое присутствие» («Significant digital presence» - SED) [7, с. 145]. ЕС поддерживает SDP как долгосрочное решение, тем самым обозначая «закольцованность» цифровой экономики.

В рамках Документа ОЭСР наблюдается, что предпочтение отдается именно методу, основанному на пропорциональном распределении прибыли для целей SEP с использованием соответствующих формул. Следует отметить, что в целом в Документе имеется ограниченная информация о механизме предложения о значительном экономическом присутствии и методе пропорционального распределения. Сложность любого подхода, основанного на использовании формул, будет заключаться в разработке соответствующих формул, с которыми могут согласиться все страны ОЭСР.

Как предложения SEP, так и SDP уже были приняты некоторыми странами как односторонние меры по налогообложению цифровой экономики. Индия, как страна, которая чаще всего выступает источником дохода, и стремится защитить свою налоговую базу уже включила концепцию SEP в свое национальное налоговое законодательство [8]. Италия, Израиль, Кувейт и Саудовская Аравия, в свою очередь, ввели правила, основанные на концепции SDP [9, с. 8].

На основании проведенного анализа можно выделить следующие тенденции в поиске решения для правил налогообложения в условиях цифровой экономики:

- Использование новых принципов распределения и «nexus»

В рамках трех предложений действительно предполагается, что существующие принципы международной налоговой системы должны быть в корне изменены, что подрывает согласованность принципов в соответствии с недавними мерами BEPS. В это связи возникает справедливый вопрос - не приведет ли применение двух разных принципов к значительному увеличению дискуссии и споров между странами?

- Допустимость построения новой международной налоговой системы на основе противоречия основополагающих принципов

Одновременное использование принципа вытянутой руки и распределения дохода между странами ведения деятельности на основе какого-либо способа ставит под угрозу стабильность системы и не гарантирует, что доход будет обложен только один раз. В рамках третьего предложения по сути обсуждается унитарное налогообложение и согласование конкретных унитарных правил, в соответствии с которыми будет рассчитываться такая прибыль, что станет чрезвычайно сложным процессом. Любой переход к предписанным формульным методам, таким как изложенные в Документе ОЭСР, повлечет за собой значительный риск и новые осложнения, которые следует сопоставить с рассматриваемыми проблемами, на которые направлены предложения.

- Дополнительная налоговая и административная нагрузка при отсутствии результатов по другим мерам BEPS

Вышеуказанные опасения соотносятся еще с тем фактом, что совсем недавно стандарты налогообложения были обновлены в соответствии с рекомендациями BEPS, которые выполняются многими странами. По сути, реформы, предлагаемые ОЭСР наложат еще один слой поверх существующего свода правил. В соответствии с этими предложениями

представляется, что налогообложение должно осуществлять там, где бизнес сам по себе не осуществляет свою деятельность в стране, а у юрисдикции может быть права облагать налогом бизнес, основанное исключительно на деятельности несвязанных сторон. При таких изменениях расширение налоговой юрисдикции страны будет беспрецедентным. Существуют опасения возникновения некоторой неопределенности для международных бизнес-структур, и побочных эффектов для всех стран, где такой бизнес ведет свою деятельность.

Список литературы

1. M.F. de Wilde, Tax Jurisdiction in a Digitalizing Economy; Why 'Online Profits' are so Hard to Pin Down, *Intertax*, Vol. 2015, Issue 12, pp. 796–803.
2. OECD, 2018, Project Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018 Inclusive Framework on BEPS: Inclusive Framework on BEPS [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report_9789264293083-en#page217 (дата обращения: 09.04.2019)
3. OECD Secretary-general report to G20, 2017 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-march-2017.pdf> (дата обращения: 05.04.2019)
4. OECD 2019, Public Consultation Document ADDRESSING THE TAX CHALLENGES OF THE DIGITALISATION OF THE ECONOMY [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf> (дата обращения: 05.04.2019)
5. Koerver Schmidt, Peter and Kjærsgaard, Louise Fjord, Allocation of the Right to Tax Income from Digital Intermediary Platforms – Challenges and Possibilities for Taxation in the Jurisdiction of the User. *Nordic Journal of Commercial Law*, Issue 1, 2018, pp. 146-172
6. OECD 2015, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en# (дата обращения: 10.04.2019)
7. OECD, 2014, Deliverable, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264218789-en> (дата обращения: 10.04.2019)
8. Indian Ministry of Finance, "The Finance Bill, 2018," Chapter 3 (Direct Taxes), clause 4 (amendment of section 9), explanation 2A (Feb. 1, 2018)
9. OECD, Tax challenges digitalization. Comments received on the Request for Input – Part II. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-digitalisation-part-2-comments-on-request-for-input-2017.pdf> (дата обращения: 7.04.2019)