

Лимиты применения унифицированного подхода ОЭСР к налогообложению доходов, возникающих в рамках цифровой экономики

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

ОЭСР продолжает выработку общей модели для налогообложения доходов, возникающих у предприятия в связи с оказанием новых или существенно видоизмененных услуг в области цифровой экономики (далее «унифицированный подход ОЭСР»). Одним из последних документов ОЭСР в рамках анализа данной темы является совместное заявление от 31 января 2020 г. о т.н. «фреймворке» работы в рамках плана BEPS и связанного двух-частного подхода, направленного на поиск ответов на вызовы цифровизации экономики.

ОЭСР неоднократно подчеркивала, что цифровизация затронула практически все отрасли экономики и поэтому поиск новых принципов и методов для налогообложения доходов нерезидентов в государстве - источнике дохода во многом зависит от того, какие ограничения на применение таких правил накладываются на договаривающиеся государства. В этом ключе последние документы ОЭСР отчасти наследуют предложениям, а также конкретным законодательным мерам, принятым отдельными государствами и ЕС о налогообложении цифровой экономики.

За основу установления ограничений для применения унифицированного подхода ОЭСР берутся, прежде всего, критерии неexusа и видов деятельности налогоплательщика.

Критерий неexusа, или существенной связи с источником дохода, необходим для экономико-правового обоснования права государства, в котором находится такой источник, на взимание налога. Поскольку в условиях цифровизации критерии физического присутствия (ведения предприятием деятельности непосредственно на территории другого государства) становятся менее значимыми в силу усовершенствования бизнес-моделей, позволяющих избегать такого присутствия или, как минимум, существенно его фрагментировать или минимизировать, ОЭСР наряду с другими государствами ведет деятельность по выработке т.н. «нового» неexusа, который должен применяться исключительно в рамках унифицированного подхода ОЭСР.

Вполне революционной можно назвать идею о нексусе, формируемом через местонахождение пользователей цифровых сервисов как наименее мобильных участников цепочек создания ценности предприятием (пусть и в косвенной форме). Стоит отметить, что создание пользователем ценности через своё присутствие (участие) в цифровой бизнес-модели налогоплательщика должно восприниматься как некое активное действие, прямо или опосредованно приводящее к получению предприятием дохода. Так, просмотр рекламы или нажатие на рекламный баннер приводят к факту оказания налогоплательщиком рекламной услуги в адрес заказчика рекламы, даже если последний находится в ином государстве, отличном от государства, в котором формируется «новый» тип неexusа. Опосредованно выявление объема рынка может производиться через анализ технических данных устройств, с помощью которых пользователь пользуется цифровым сервисом организации (например, на основе анализа IP-адресов).

Проявление идеи нового неexusа также может быть обосновано существенным влиянием сетевого эффекта (рынок налогоплательщика в договаривающемся государстве тем

больше, чем больше количество пользователей), хотя роль сетевых эффектов может прослеживаться и в традиционных видах бизнеса, которые могут не затрагиваться новыми правилами ОЭСР (биржи, платежные системы, рынки).

Наконец, ещё одним важным критерием «нового» нексуса может выступать степень адаптации цифровых платформ предприятия для пользователей (например, применение государственных языков, валют и т. д.).

Взвешенное сочетание вариантов для выработки «нового» нексуса в настоящий момент представляется наиболее важной задачей с точки зрения теоретического обоснования достаточности и разумности принимаемых мер в области перераспределения налоговых прав (притязаний) договаривающихся государств.

Вместе с тем, одного «нового» нексуса недостаточно для эффективного обособления тех видов бизнеса, которые будут попадать под действие вырабатываемого ОЭСР унифицированного подхода. ОЭСР предлагает его распространение на два больших сегмента бизнеса: автоматизированные цифровые услуги (поисковики, социальные сети, гейминг, стриминг, реклама) и бизнес, непосредственно ориентированный на работу с потребителями (продажа различных товаров, программного обеспечения).

Представляется, что в условиях всеобщности трансформации бизнес-моделей, обусловленной цифровизацией, представленное обособление носит скорее технический и узкий характер, истинная цель которого - выявить налогоплательщиков, находящихся в лучших экономических условиях, чем некоторые иные виды бизнеса, не менее вовлеченные в цифровую трансформацию (например, платежные системы, страховые компании, нефтяная отрасль). В таком обособлении может прослеживаться идея учета экономического основания налога, основанного (в данном случае) на идее перераспределения сверхприбыли и, следовательно, неравных налоговых обязанностей между договаривающимися государствами.

Наконец, еще одним важным критерием для ограничения работы унифицированного подхода ОЭСР являются пороги для возникновения новых налоговых последствий. Текущие предложения о порогах, идентичных для межстрановой отчетности по ТЦО, означают, прежде всего, возможность для более качественного и эффективного налогового администрирования, хотя и несут в себе риски для неравных условий работы крупного и среднего (малого) бизнеса как в части налогового комплаенса, так и в части существенно различающегося распределения налоговых обязанностей между государствами присутствия.

Таким образом, система ограничений для применения унифицированного подхода ОЭСР предполагает качественные основания для эффективного, но не разрушающего изменения налогового ландшафта в условиях цифровизации экономики, а также закладывает основу для дальнейшей «мягкой» адаптации правил в рамках непрекращающегося технологического прогресса.

Источники и литература

- 1) OECD, G20, Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy. OECD, G20, 2020.
- 2) OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy. OECD, 2019.
- 3) OECD, Public Consultation Document on Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy. OECD, 2019.
- 4) Greil S.; Wargowske L. OECD: Pillar 1 of the Inclusive Framework's Work Programme: The Effect on the Taxation of the Digital Economy and Reallocation of Taxing Rights. Bulletin for International Taxation. 2019 (Volume 73), No. 10, стр. 504-513.