

**Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего
профессионального образования
«РОССИЙСКАЯ АКАДЕМИЯ НАРОДНОГО ХОЗЯЙСТВА
И ГОСУДАРСТВЕННОЙ СЛУЖБЫ
ПРИ ПРЕЗИДЕНТЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ»**

МИЛОГОЛОВ Н.С., МЕЛКОВА Е.В., БЕРБЕРОВ А.Б.

**ТРАНСФОРМАЦИЯ ПРАВОВЫХ И
ЭКОНОМИЧЕСКИХ ПОСЛЕДСТВИЙ ПРИМЕНЕНИЯ
МЕЖДУНАРОДНЫХ НАЛОГОВЫХ СОГЛАШЕНИЙ
В УСЛОВИЯХ СТАНОВЛЕНИЯ ЦИФРОВОЙ
ЭКОНОМИКИ**

Москва 2020

Аннотация. Работа посвящена перспективам трансформации двусторонних налоговых соглашений в цифровых условиях. Для рассмотрения поставленного вопроса авторами исследованы предпосылки к трансформации налоговых систем в условиях роста использования цифровых технологий, а также выделены ключевые налоговые вызовы. Часть из них решается как через ввод странами односторонних мер, так и через присоединение юрисдикций к глобальным консенсусам ОЭСР. Тем не менее, некоторые цифровые вызовы решаются острее, т.к. содержание Модельных конвенций ОЭСР (2017) и ООН (2017) не всегда изменяется также стремительно, как и научно-технический прогресс. Особое внимание в исследовании уделено анализу налоговой системы России и двусторонних налоговых соглашений: установлено, что на сегодняшний день их содержание не может эффективно решать выявленные цифровые проблемы. В связи с этим, авторами в конце исследования предлагаются предложения, направленные на совершенствование международной налоговой доктрины Российской Федерации в условиях становления цифровой экономики.

Abstract. The work is devoted to the prospects of transformation of bilateral tax treaties in digital conditions. To address this question, the authors studied the prerequisites for the transformation of tax systems in an environment of increasing use of digital technologies, and identified key tax challenges. Some of them are addressed both through the introduction of unilateral measures by countries, and through the accession of jurisdictions to the global consensus of the OECD. Nevertheless, some digital challenges are being addressed more acutely, as the content of the Model Conventions of the OECD (2017) and the UN (2017) is not always changing as rapidly as scientific and technological progress. The study pays special attention to the analysis of the Russian tax system and bilateral tax treaties: it was found that to date their content cannot effectively address the identified digital problems. Therefore, the authors at the end of the research offer proposals aimed at improving the international tax doctrine of the Russian Federation in the context of the digital economy.

Милоголов Николай Сергеевич, к.э.н., старший научный сотрудник, Институт прикладных экономических исследований, Лаборатория исследований налоговой политики

Патель Светлана Сергеевна – старший научный сотрудник, Институт прикладных экономических исследований, Лаборатория исследований налоговой политики

Громов Владимир Владимирович, к.э.н., старший научный сотрудник, Институт прикладных экономических исследований, Лаборатория исследований налоговой политики

Кострыкина Наталья Сергеевна, научный сотрудник, Институт прикладных экономических исследований, Лаборатория исследований налоговой политики

Корытин Андрей Владимирович, научный сотрудник, Институт прикладных экономических исследований, Лаборатория исследований налоговой политики

Мелкова Елена Владимировна, научный сотрудник, Институт прикладных экономических исследований, Лаборатория исследований налоговой политики

Данная работа подготовлена на основе материалов научно-исследовательской работы, выполненной в соответствии с Государственным заданием РАНХиГС при Президенте Российской Федерации на 2020 год.

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	2
1 Выявление особенностей трансформации концепции постоянного представительства в связи с развитием возможностей иностранных компаний для виртуального присутствия и реализации маркетинговой стратегии в стране-источнике доходов	5
1.1 Цифровая трансформация международной налоговой архитектуры: глобальный консенсус или развитие односторонних мер?	5
1.2 Особенности применения односторонних налоговых инструментов	7
1.3 Механика глобальных механизмов ОЭСР	9
2 Исследование проблем классификации доходов от ведения предпринимательской деятельности в электронной форме (включая оказание услуг в электронной форме) для целей применения международных налоговых соглашений	13
3 Анализ особенностей трансформации концепций резидентства и источника доходов в ситуации, когда процесс создания, функционирования и управления компанией становится полностью виртуальным и не зависящим от места физического нахождения сотрудников и менеджеров компании	18
4 Анализ фискальных и экономических последствий для российской экономики от реализации различных путей трансформации ключевых концепций международных налоговых соглашений	22
5 Разработка предложений по формированию и совершенствованию международной налоговой доктрины Российской Федерации	26
5.1 Механизм налогообложение прибыли иностранных цифровых компаний в России: DST и Pillar One	26
5.2 Аспекты присоединения России к Pillar Two	28
5.3 Развитие методологии в части классификации цифровых платежей	30
5.4 Развитие механизма РОЕМ в российском налоговом законодательстве как ответ на вызовы цифровой экономики	34
5.5 Развитие механизма налогообложения роялти в условиях становления цифровой экономики	35
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	38
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	40

ВВЕДЕНИЕ

Парадигмой сегодняшней системы международного налогообложения является то, что её основы не соответствуют справедливому распределению налоговых прав в цифровых условиях. В частности, модели, позволяющие компаниям осуществлять предпринимательскую деятельность в стране-источнике без физического присутствия, представляют собой значительный риск в контексте формирования налоговой базы развивающихся стран. В условиях роста количества цифровых сделок пересмотра может потребовать механизм квалификации доходов, полученных в результате осуществления виртуальной деятельности, для целей применения двусторонних налоговых соглашений. Наконец кризис в цифровых условиях переживает критерий места эффективного управления как элемент системы определения резидентства юридических лиц, особенно в ситуации, когда функционирование компании становится полностью виртуальным.

Решение указанных проблем является актуальным не только для развивающихся юрисдикций, но и для развитых стран, что теоретически подводит глобальное сообщество под необходимость выработки скоординированного решения. Однако на сегодняшний день наблюдается лишь первоначальное осмысление экономико-правовых последствий от применения «устаревших» положений налоговых соглашений в цифровых условиях. В связи с этим, в отсутствие глобального консенсуса, страны стремятся реформировать свои международные налоговые политики с целью формирования своего национального взгляда на вызовы цифровой экономики. Несмотря на практически идентичные инструменты адаптации, конкретное содержание подходов может отличаться, исходя из социально-экономических особенностей государств.

В связи с этим актуальной задачей является научный анализ и выработка методологической позиции относительно реформирования международной налоговой политики России в контексте мировых тенденций в сфере адаптации к цифровой экономике. В условиях кризиса международной налоговой архитектуры формирование национального взгляда не может быть сведено лишь к «точечным» рекомендациям: актуальность также обретает определение национального взгляда на направления трансформации международной налоговой политики России. Следует подчеркнуть, что она может усугубить «застарелые» социально-экономические проблемы России, однако трансформация является жизненно важной в контексте привлечения иностранных инвестиций. Ключевым ориентиром при совершенствовании налоговой политики России должна стать направленность на достижение соотношения между двумя постулатами, исходя из поставленных перед российской экономикой целей и задач.

1 Выявление особенностей трансформации концепции постоянного представительства в связи с развитием возможностей иностранных компаний для виртуального присутствия и реализации маркетинговой стратегии в стране-источнике доходов

1.1 Цифровая трансформация международной налоговой архитектуры: глобальный консенсус или развитие односторонних мер?

Широкое проникновение цифровых технологий в экономическую жизнь общества в сочетании с расширением международных торговых связей ускорило темпы глобализации и структурного преобразования экономики. Вместе с тем, дискуссионным остается вопрос того, как цифровизация влияет на экономическую деятельность компаний. Так, цифровое развитие экономики не изменяет основ ведения предпринимательской деятельности, однако цифровая трансформация бизнеса приводит к появлению новых бизнес - моделей и существенному преобразованию старых [1]. Действительно, продавцам и покупателям всё легче найти друг друга в современном мире, однако использование инструментов коммуникации приводит к тому, что однозначное определение местонахождения вида деятельности усложняется [2].

Использование современных технологий также позволяет легче переносить прибыль в низконалоговые юрисдикции. В частности, цифровизация облегчает осуществление связанных платежей в адрес дочерних компаний, вычитаемых из налогооблагаемой базы. В некоторых случаях такие компании могут представлять собой компании, целью деятельности которых является лишь аккумуляция и распределение денежных средств. Следует подчеркнуть, что план ОЭСР / G20 BEPS [3] был направлен на устранение подобных схем, однако вряд ли можно говорить о том, что его меры покрывают все налоговые вызовы цифровизации. С одной стороны, инструменты, заложенные в нем, привели к частичной реконструкции международных налоговых правил. С другой стороны, план BEPS не отвечает на более широкий вопрос о том, каким образом должны распределяться налоговые права в цифровую эпоху.

В подобных условиях цифровое развитие экономики усугубляет поиск ответов на налоговые вызовы в силу того, что применение новых технологий способствует интернационализации всех аспектов бизнеса. По мнению ОЭСР, цифровой трансформации могут потребовать следующие аспекты международного налогообложения (Таблица 1) [1]:

Таблица 1 – Вызовы цифровизации и система международного налогообложения

Критерий	Описание вызова
Связь (Nexus)	Проблема определения связи с юрисдикцией для целей налогообложения в условиях

	меньшей необходимости физического присутствия в ней
Информация (Data)	Проблема определения стоимости, создаваемой в результате генерирования данных через цифровые технологии, в том числе в контексте определения того, что представляет собой предоставление данных физическим или юридическим лицом в целях налогообложения
Характеристика (Characterization)	Проблема надлежащей характеристики платежей, производимых в рамках новых моделей (например, связанных с осуществлением облачных вычислений)

Примечания

1 Составлено авторами на основе материалов ОЭСР [1].

Цифровая трансформация международной налоговой системы осложняется необходимостью разрешения следующего противоречия: странами в целом признается важность её реформирования. Однако глубина таких изменений на сегодняшний день является предметом существенных разногласий между юрисдикциями [1]. В условиях озабоченности относительно эффективности действующих правил и отсутствия глобального консенсуса, в мире наблюдается тенденция по вводу односторонних мер в налоговые законодательства, рациональность которых также является неоднозначной [4]. С одной стороны, они могут быть оправданными до выработки какого-либо долгосрочного решения. Более того, признается, что их всеобщее распространение может ускорить разработку кооперационного механизма [4].

С другой стороны, односторонние меры могут вызвать виток налоговой конкуренции, который приведет к хаосу в понимании того, каким образом функционирует сегодняшняя международная налоговая система в условиях становления цифровой экономики. Утверждается, что если имплементация односторонней меры не соответствует общепризнанным рекомендациям, то она может исказить корпоративное поведение, негативно сказываясь на налоговой привлекательности юрисдикции [4]. В частности, необходимо, чтобы такие инструменты не входили в противоречие с международными обязательствами юрисдикции (в том числе в контексте положений в двусторонних соглашениях). Цифровая актуализация данного соотношения на сегодняшний день является чрезвычайно актуальной. Для подтверждения данного факта обратимся к аккумулярованному взгляду на текущие налоговые односторонние меры, которые можно сгруппировать в следующие четыре вида [5]:

- трансформация института постоянного представительства (например, через тест «существенного присутствия» или введение виртуального постоянного представительства)
- введение налогов у источника (в частности, в рекламной сфере) и расширение определения «роялти»;

- введение компенсационных сборов на услуги цифровой рекламы и другие цифровые услуги;
- введение отдельных специфических режимов, направленных на точечное налогообложение крупных транснациональных компаний.

Таким образом, развитие цифровой экономики ставит перед налоговой системой новые вызовы. Однако поиск решения проблем осложняется наличием противоположных взглядов стран, что препятствует выработке скоординированного подхода. Более того, юрисдикциями вводятся односторонние меры в налоговые законодательства, которые могут подстегнуть международную налоговую конкуренцию, а также подорвать основы текущей налоговой архитектуры. В этой связи научный интерес представляет более детальный анализ односторонних налоговых мер, направленных на регулирование цифровой экономики, в том числе в контексте их взаимосвязи с налоговыми соглашениями.

1.2 Особенности применения односторонних налоговых инструментов

В отсутствие глобального консенсуса ОЭСР, широким количеством стран приняты односторонние меры, направленные на налогообложение доходов цифровых компаний. В частности, почти половиной европейских стран либо внедрен налог на цифровые услуги, либо проводятся активные дискуссии на эту тему, который представляет собой налог на отдельные валовые поступления крупных цифровых компаний. Особый выбор характерен для двух государств. Польшей приостановлена работа по вводу своей версии DST в силу стремления к присоединению к какому-либо кооперационному цифровому механизму в рамках ОЭСР или ЕС, тогда как Норвегия планирует внедрить одностороннюю меру в 2021 г., если ОЭСР не придет к консенсусу в 2020 г.:

Таблица 2 – Характеристика действующих налогов на цифровые услуги

Страна	Ставка	Широта действия	Пороги	
			Глобальный	Внутренний
Австрия	5%	Онлайн реклама	€750 млн.	€25 млн.
Франция	3%	Предоставление цифровых интерфейсов Таргетированная реклама Передача информации о пользователях в рекламных целях	€750 млн	€25 млн
Венгрия	7.5%	Рекламная выручка	HUF 100 млн	N/A
Италия	3%	Реклама в цифровых интерфейсах, ориентированная на пользователей Предоставление многостороннего цифрового интерфейса, позволяющего пользователям находить других пользователей и взаимодействовать с ними, а также облегчающего поставку основных товаров или услуг непосредственно между пользователями; Передача данных, собранных о пользователях	€750 млн	€5.5 млн

		и полученных в результате деятельности пользователей		
Турция	7.5%	Цифровые услуги, включая рекламу, продажу контента, платных услуг на медиа сайтах	€750 млн.	TRY 20 млн.
UK	2%	Доходы поисковых систем, социальных медиа-платформ и онлайн-рынков	£500 млн.	£25 млн.

Примечания

1 Составлено авторами на основе материалов TaxFoundation [6]

Несмотря на то, что цифровые налоги, зачастую, рассматриваются в качестве временных мер, остается неясным, будут ли они все-таки отменены в случае достижения консенсуса внутри ОЭСР. Уже сейчас данные инструменты вызывают негативную реакцию, в том числе в политическом контексте. В частности, американским посольством в Чехии было заявлено то, что восточноевропейское государство может столкнуться с противодействием со стороны США в случае, если оно введет цифровой налог в размере 7%, предназначенный для налогообложения доходов мировых цифровых компаний [7]. Негативное мнение о DST формируется также за счет того, что такие налоги не подпадают под действие налоговых соглашений. Исходя из этого, экспертами признается, что разработка многостороннего решения является более эффективным подходом, несмотря на все преимущества DST [8].

Подобный аргумент проявляется и для стран, избравших альтернативные пути адаптации налоговых систем к цифровым условиям. В частности, с 2015 г. услуги, оказываемые нерезидентами без физического присутствия в Саудовской Аравии, могут быть истолкованы как образующие виртуальное сервисное постоянное представительство в Саудовской Аравии [9]. Данный подход разительно отличается от механизма, используемого в саудовских налоговых соглашениях: как правило, они содержат стандартные инструменты, предполагающие физическое присутствие персонала в течение предписанного периода на территории юрисдикции [10]. Развитие одностороннего толкования влияет на налоговый климат государства, т.к. можно предположить, что в случае оказания сервисных услуг на территории страны нерезидентами государства, возможна ситуация в отказе в предоставлении им выгод по соглашениям, например, пониженных ставок налога у источника.

В частности, в середине 2019 г., было заявлено, что в Израиле готовится законопроект, предусматривающий введение налога на цифровые услуги [11]. Переход к такой политике связан с тем, что определение виртуальных постоянных представительств иностранных компаний, как это предлагалось ранее, является проблематичным и основывается на чрезвычайно агрессивной их интерпретации в контексте действующих ДИДН [12]. С похожей ситуацией столкнулась Словакия: развитие инициативы о

признании цифровой платформы в качестве виртуального постоянного представительства натолкнулось на противодействие со стороны других государств [13]. Компромиссное решение было найдено Индонезией, принявшей решение о внутреннем определении постоянного представительства и вводе концепции «значительного экономического присутствия» [14]. Предполагается, что если налоговые органы не смогут признать наличие цифрового постоянного представительства ввиду конфликта между национальным законодательством и налоговыми соглашениями, то налог будет взиматься с объема цифровых продаж, осуществленных в Индонезии [15].

Некоторыми странами было расширено определение понятие «роялти», либо изменен механизм применения налога у источника на подобные платежи. Подобный сценарий можно наблюдать в Малайзии, где помимо трансформации понятия «роялти» была расширена сфера действия налога у источника на технические услуги (технические услуги, оказываемые налогоплательщиком-нерезидентом Малайзии резиденту Малайзии, подпадают под действие налога у источника, вне зависимости от того, где физически эти услуги были оказаны) [16]. Наконец, Вьетнамом, начиная с июля 2020 г., было введено требование для иностранных поставщиков, осуществляющих «электронную коммерческую деятельность» без образования постоянного представительства, платить вьетнамские налоги (или разрешать другим сторонам подавать такие декларации). Пока точное содержание закона неясно, однако намерение обложить налогом электронную коммерческую деятельность/цифровые операции кажется вполне понятным [17].

Подводя итог данному разделу, можно сформировать следующие выводы. В ответ на отсутствие глобального консенсуса, государствами имплементируются односторонние меры в налоговое законодательство. Политику можно признать оправданной, особенно для развивающихся государств, имеющих значительную потребительскую базу [18]. Однако, как показывает анализ, следование такой стратегии может сопровождаться и деструктивными последствиями. Ключевым из них является риск возникновения двойного налогообложения. Также использование несогласованных инструментов может нарушать положения других кооперационных механизмов. Наконец, применение несогласованных мер может также вызывать ответную реакцию со стороны стран-партнеров, создавая тем самым напряженность под международной налоговой системой.

1.3 Механика глобальных механизмов ОЭСР

Несмотря на отсутствие многостороннего механизма, который бы регулировал налогообложение цифровой экономики, ОЭСР ведутся работы по его созданию. На сегодняшний день обсуждаемыми вариантами является два так называемых «столпа» или «компонента» (Pillars). Первый из них исходит из того, что действующие правила,

требующие физического присутствия для создания «связующего звена» между налоговой юрисдикцией и действующей там компании, должны быть обновлены в интересах цифровой экономики [19]. Логика второго компонента заключается в том, что, несмотря на прогресс, достигнутый к настоящему времени в рамках плана BEPS, у компаний остаются возможности избежать уплаты корпоративных налогов путем перенаправления своей прибыли в юрисдикции с низким уровнем налогообложения, которые готовы предложить льготные условия налогообложения с целью привлечения капитала [20].

Pillar One: концепция глобального постоянного представительства?

В октябре 2019 г. ОЭСР был опубликован документ с целью получения общественного мнения, в котором был представлен идеи Pillar One [19]. Данный инструмент представляет собой совокупность мер, принятие которых, как предполагает ОЭСР, приведет к глобальному консенсусу. Выработанный подход охватывает компании с высокой степенью цифровизации, а также компании, ориентированные на потребителей, «которые продают свою продукцию потребителям и могут использовать цифровые технологии для развития потребительской базы». Некоторые отрасли, такие как добывающие отрасли, сырьевые товары и финансовые услуги, могут быть исключены, а пороговый уровень доходов может быть введен с целью неприменения правил для мелких предприятий [19].

Правила взаимосвязи

Следует подчеркнуть, что правила взаимосвязи, которые бы определяли критерий удаленного налогового присутствия, находятся в стадии разработки. В своем подходе ОЭСР предлагает, чтобы новое правило о взаимосвязи охватывало «случаи, когда компании устойчиво и в значительной степени участвует в экономике рыночной юрисдикции, например, посредством взаимодействия с потребителями и их вовлечения, независимо от уровня его физического присутствия в этой юрисдикции» [19].

Правила распределения прибыли

Предполагается разделение прибыли группы компаний на три части. Первая из них будет распределяться в соответствии с действующими правилами трансфертного ценообразования (сумма В), а вторая на часть, в отношении которой будут применяться новые правила, позволяющие «рыночным юрисдикциям» облагать налогом эту часть прибыли независимо от наличия физического присутствия (сумма А). Выделяется также сумма С, которая может быть задействована, если налоговые органы или налогоплательщик предполагают, что большая прибыль должна быть отнесена к сумме В (следует подчеркнуть, что сумма В возникает только в случае наличия физического присутствия компании). Поскольку её определение может легко привести к

возникновению споров, ОЭСР предлагается разработка обязательных механизмов урегулирования споров [19].

Очевидно, что новые правила потребуют нового механизма, который бы смог обеспечить эффективное администрирование налоговых прав между развитыми и развивающимися государствами. Как отмечает ОЭСР, важной задачей при реализации «единого подхода» является поиск баланса между сохранением низкого уровня административного бремени при одновременном обеспечении выполнения налогоплательщиками своих новых обязательств [19]. При разработке Pillar One также могут возникнуть вопросы политического порядка с учетом того, что его реализация может перераспределить значительную часть прибыли успешных национальных компаний в налоговую базу других стран. С учетом того, что обратный аргумент также верен, каждой стране придется провести арифметический анализ, направленный на сопоставление потерянной налоговой базы по сравнению с полученными доходами [21].

Pillar Two: глобальный механизм противодействия уклонению от уплаты налогов

Второй компонент предполагает развитие целого комплекса глобальных правил, направленных на борьбу с минимизацией налоговых обязательств международных компаний, предусматривающих применение минимальной налоговой ставки в следующих случаях:

Таблица 5 – Компоненты Pillar 2

№	Предлагаемое правило	Основная цель	Юрисдикция
1	Применение минимальной ставки с целью предотвращения недобросовестной международной налоговой конкуренции		Страна резидентства
1.1	«Правило включения дохода»	Включение в налоговую базу иностранных прибылей иностранных компаний (постоянных представительств), принадлежащих одной группе, что и компания-резидент, если они были обложены по ставке ниже согласованной минимальной ставки налогообложения	
1.2	«Правило перехода»	Применение метода зачета (вместо метода освобождения), если иностранный доход облагается по ставке ниже согласованной минимальной ставки налогообложения, несмотря на наличие в ДИДН положения о том, что иностранные доходы освобождаются от налогообложения в стране резидентства	
2	Защита страны-источника от платежей, размывающих налоговую базу		Страна-источник
2.1	«Правило обязательных платежей»	Отказ в вычете или обложении налогом (включая налог у источника) платежей, произведенных в пользу связанной стороны в другой юрисдикции, если этот платеж облагается в стране получателя налогом ниже минимальной ставки	
2.2	«Налоговое правило, которое дополнит правило обязательных платежей»	Ограничение в предоставлении налоговых выгод по ДИДН при осуществлении платежей в пользу нерезидентов по отдельным видам дохода, если такие выплаты облагаются в стране получателя по ставке, которая ниже, чем минимальная ставка налогообложения	

Примечание

1 Составлено авторами на основе материалов WEF [22]

Несмотря на развитие инициативы ОЭСР, пока нерешенными остаются следующие проблемы фундаментального характера. Первой из них является вопрос того, насколько значимой должна быть минимальная налоговая ставка, а также то, на каком уровне она должна определяться и применяться (на глобальном уровне, уровне юрисдикции или на уровне организации). Вторая проблема формируется за счет потенциального конфликта интересов между страной-источником и страной-резидентства, т.к. остается неясным, какая из них имеет право применить правило первой. Помимо них, вопрос может также заключаться в выработке механизма исключений для отдельных видов деятельности. Результаты дебатов по этим вопросам, вероятно, повлияют на конечный результат глобальной инициативы ОЭСР Pillar Two.

Отдельная группа вопросов возникает при рассмотрении вопроса о влиянии второго компонента на развивающиеся страны. С одной стороны, если развивающаяся страна облагает доход налогом по низкой ставке, то страна-резидентства подвергнет этот доход налогообложению до минимальной ставки. Таким образом, инициатива ОЭСР снижает способность развивающейся страны конкурировать за прямые иностранные инвестиции благодаря низким налоговым ставкам [22]. На данную особенность можно взглянуть и с другой стороны. В ситуации, когда развивающиеся страны действительно хотели бы применить более высокие налоги, однако не имеют возможности сделать этого в силу международной налоговой конкуренции, то идеи Pillar 2 фактически позволяют им сделать это.

Предварительные выводы показывают о том, что ввод в действие двух компонентов может привести к приросту глобальных налоговых поступлений в размере 100 млрд. \$. [23]. Данное значение находится на минимальной планке ожиданий от плана BEPS (100-240 млрд. \$) [24]. Реализация реформ позволит достичь лишь малой части целей, открывая странам простор для формирования новых налоговых стратегий. Каждая юрисдикция будет по-прежнему вправе регулировать налоговые ставки и другие налоговые инструменты. Следует согласиться и с тем, что инициативы ОЭСР пока выглядят громоздкими: экспертами даже предлагается перейти к имплементации простых способов налогообложения доходов цифровых компаний [21]. В подобных условиях России следует изучить все варианты развития событий и выработать свою стратегию, направленную на адаптацию государства к цифровизации глобальной экономики.

2 Исследование проблем классификации доходов от ведения предпринимательской деятельности в электронной форме (включая оказание услуг в электронной форме) для целей применения международных налоговых соглашений

В условиях развития цифровой экономики имеет место трансформация экономических и правовых последствий применения действующих правил налогообложения к меняющимся бизнес - моделям. Это приводит к правовой неопределенности, нарушению нейтральности между традиционным и цифровым бизнесом и созданию возможностей для уклонения от налогообложения. Примером такой трансформации в правоприменении является классификация различных видов доходов, полученных в результате операций в электронной форме для целей внутреннего налогового законодательства и двусторонних налоговых соглашений [25, с. 104-106]. Неопределенность в классификации возникает, например, при оказании облачных услуг или услуг 3D печати, сущность которых не отражена ни в МК ОЭСР (2017) [26], ни МК ООН (2017) [10]. Потенциально вознаграждение за оказание таких услуг может трактоваться в качестве трех различных форм доходов [27, с. 20]:

- роялти, особенно в ситуации, если определение понятия «роялти», согласно налоговому соглашению, включает в себя платежи «за пользование или право пользования промышленным, коммерческим или научным оборудованием»;
- платежей за технические услуги, если налоговое соглашение содержит подобные положения;
- прибыли от ведения предпринимательской деятельности

Важность однозначной правовой классификации объясняется тем, что, в соответствии с большинством налоговых соглашений, прибыль от предпринимательской деятельности подлежит налогообложению в стране-источнике только при наличии там физического присутствия иностранного предприятия. Некоторые другие доходы, такие как роялти или плата за оказание технических услуг, могут облагаться налогом в стране - источнике даже если физического присутствия в ней нет. Таким образом, неверная правовая классификация полученных доходов налогоплательщиком может привести как к двойному налогообложению, так и к риску доначислений в результате налоговой проверки [28, с. 4].

Роялти или предпринимательская деятельность?

Хотя комментарии к МК ОЭСР (2017) или МК ООН (2017) и сами тексты модельных налоговых конвенций и не содержат однозначной классификации доходов от операций в цифровой форме, данный вопрос, тем не менее, последовательно обсуждался в

течение последних 20 лет. Еще в 2001 г. технической консультативной группой (TAG) при комитете ОЭСР по налоговым вопросам было установлено, что налогообложение всех типичных операций в электронной форме может в основном подпадать под действие двух статей соглашений: статьи 7, регулирующей вопросы налогообложения предпринимательской деятельности, либо статьи 12, регулирующей вопросы налогообложения роялти [29, с. 4]. Роялти образуются тогда, когда существенным условием сделки является предоставление авторских прав на контент. Это возможно, например, когда при загрузке изображения издатель книги планирует использовать его в качестве обложки книги, т.е. приобретает права на использование авторских прав [29, с. 21]. В свою очередь доход является доходом от предпринимательской деятельности, если:

- сущностью сделки является что-то иное, чем использование или получение права на использование авторских прав;
- клиенту передается узкий набор прав, необходимый лишь для нормального функционирования товара на компьютере или другом устройстве [29, с. 5-6].

Несмотря на то, что некоторыми экспертами утверждается, что различия между двумя видами доходов выглядят «иллюзорными» [30, с. 3], в документе TAG приводятся и другие примеры, более подробно раскрывающие разницу между ними. Можно выделить платеж оператора сайта контент-провайдеру за предоставление контента с целью привлечения пользователей. Если авторское право на контент остается за контент-провайдером, то платеж будет являться роялти в той мере, в которой отображение контента является частью авторского права владельца контента [29, с. 31]. Однако если в последующем авторское право на такой контент переходит к оператору сайта, то платеж является доходом от предпринимательской деятельности. Так же, по мнению TAG, следует классифицировать и другие платежи от типичных цифровых операций, например, за приобретение и загрузку цифрового продукта для собственного использования и потребления, комиссия оператору онлайн-магазина и другие платежи.

Предоставление ноу-хау/оборудования или предоставление услуг?

Отдельная группа вопросов возникает при осмыслении того, могут ли доходы от цифровых операций рассматриваться в качестве роялти, если определение роялти в налоговом соглашении включает в себя «платежи за использование или право использования промышленного, коммерческого или научного оборудования». TAG приводит пример временного предоставления программного обеспечения или других цифровых продуктов [29, с. 22]. По мнению экспертов, доходы от цифровых операций не будут подпадать под определение «роялти» в силу следующих причин:

– цифровые продукты не могут рассматриваться как «оборудование», потому что термин «оборудование» может применяться только к материальному продукту (тот факт, что цифровой продукт предоставляется на материальном носителе, не изменяет того, что объектом сделки является приобретение прав на использование цифрового контента, а не прав на использование материального носителя); либо потому что термин «оборудование» в контексте роялти относится к имуществу, которому предназначено играть вспомогательную роль в промышленном, коммерческом или научном процессе;

– некоторые цифровые продукты (например, игры, музыка или видео) нельзя рассматривать в контексте «промышленного, коммерческого или научного» характера, по крайней мере, когда они предоставляются частному потребителю [29, с. 12].

Кроме того, при отнесении дохода от операций в цифровой форме к той или иной статье налоговых соглашений может возникнуть вопрос, подпадает ли содержание такой сделки в область «ноу-хау», с учетом того, что плата за «информацию, касающуюся промышленного, коммерческого или научного опыта» может представлять собой роялти. Вопрос актуален при оказании технико-консультационных услуг клиентам, которые не будут представлять собой передачу «ноу-хау», а, следовательно, получаемые вознаграждения не будут являться роялти [29, с. 28-29]. Формируя подобный вывод, TAG были проанализированы различные определения понятию «ноу-хау», из которых следует, что ключевым отличием услуг, помимо других немаловажных критериев, от передачи «ноу-хау» является использование одной из сторон привычных навыков, наработанных опытом, для выполнения работы для другой стороны [29, с. 10].

Пересечение с проблемой «ноу-хау» заметно и при классификации доходов, полученных в результате удаленного доступа к профессиональным консультациям. Отталкиваясь от того, что предоставление консультаций по запросу является услугой, TAG было предложено относить такие доходы к доходам от предпринимательской деятельности [29, с. 28-29]. Теоретически указанные доходы могут выступать в качестве вознаграждения за оказание технических услуг, согласно статье 12А МК ООН (2017) [10]. Однако её фундаментальным принципом является применение поставщиком услуг «специализированных знаний, навыков или опыта от имени клиента» или «передачу знаний, навыков или опыта клиенту», за исключением передачи информации, охватываемой определением «роялти» [10]. Рассматривая ситуацию доступа пользователей к сайту с контентом за периодическую плату, TAG отмечается, что такой доход будет формировать собой доход от предпринимательской деятельности, т.к. платеж предназначен для взаимодействия с сайтом в целях личного пользования, а не в силу

оказания каких-либо услуг «технического, управленческого или консультационного характера» [29, с. 30].

Развитие российской правоприменительной практики к классификации доходов от операций в электронной форме

В российской судебной практике можно выделить несколько дел, в которых по причине отсутствия однозначного подхода в законодательстве к классификации доходов от совершения операций в электронной форме, возникала правовая неопределенность, приводящая к налоговым спорам. Причинами споров являются как неоднозначность правовой природы объектов интеллектуальной собственности, так и несовершенство законодательных норм в целом. Обращение к гражданскому законодательству позволяет обнаружить лишь расплывчатое определение понятию «услуга», в соответствии с которым под оказанием услуг понимается «совершение определенных действий или осуществление определенной деятельности» (ст. 779 ГК РФ).

Более конкретного представления об «услугах» не дает и прочтение налогового законодательства, где под услугой признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности (ст. 38 НК РФ). Несколько лет назад в НК РФ была введена ст. 174.2, раскрывающая понятие услуг в электронной форме, согласно которой «оказанием услуг в электронной форме» признается оказание услуг через информационно-телекоммуникационную сеть, в том числе через сеть «Интернет», автоматизированно с использованием информационных технологий. Не обошлось без законодательных пробелов: возникает вопрос, можно ли, исходя из положений данной статьи, считать электронными услуги, оказываемые онлайн, в том случае, если Интернет используется лишь как способ передачи информации или данных, а исполнитель принимает в процессе существенное личное участие [11]. Более того, данная статья направлена на регулирование вопросов налогообложения налогом на добавленную стоимость исключительно иностранных организаций и не вносит разъяснений относительно правовой классификации доходов от цифровых операций российских компаний, а также применимого режима их налогообложения иными налогами, помимо НДС.

Суд в деле компании «Блумберг Эл-Пи»¹ пытался ответить на вопрос о том, насколько деятельность московского офиса Блумберг была идентичной деятельности американской компании Блумберг в целом, а следовательно, доказать, что она являлась существенной для получения выручки американской компании из России и не являлась

¹ Решение АС г. Москва от 14.12.2010 г. N А40-94391/10-142-134

«вспомогательной» или «подготовительной», и соответственно, подпадающей под исключения из определения постоянного представительства в соответствии с подп. d и e п.4 ст. 5 Договора между РФ и США (1992)). По мнению суда² под основной деятельностью обычно понимается деятельность, являющаяся существенной и важной исходя из содержания предпринимательских целей и задач организации, таким образом, содержание постоянного места деятельности в Российской Федерации специализированными информационными агентствами с целью сбора, обработки и перепродажи информации клиентам также следует рассматривать как постоянное представительство. Таким образом, суд в результате проведенного анализа свел деятельность американской компании Блумберг в России к деятельности специализированного информационного агентства, хотя есть основания считать, что оказанные иностранной компанией услуги имеют более широкое экономическое содержание, будучи классическим примером SaaS. Так, в частности, оказываемые американской компанией на российском рынке услуги, включали в себя:

- предоставление клиентам доступа к специализированным аналитическим компьютерным программам (разработанным компанией) по оценке финансовых продуктов и электронным базам финансовой информации и новостям;
- электронные информационные услуги;
- услуги электронной торговли финансовыми инструментами;
- услуги электронных баз данных;
- аналитические программы и программы по оценке финансовых инструментов.

Данное дело имеет отрицательный исход для налогоплательщика, что увеличивает налоговые риски и усиливает нарушение нейтральности между традиционным и цифровым бизнесом в условиях отсутствия проработанной методологии отнесения доходов от цифровой деятельности к той или иной категории.

² Решение АС г. Москва от 14.12.2010 г. N А40-94391/10-142-134

3 Анализ особенностей трансформации концепций резидентства и источника доходов в ситуации, когда процесс создания, функционирования и управления компанией становится полностью виртуальным и не зависящим от места физического нахождения сотрудников и менеджеров компании

Система международного налогообложения базируется на двух столпах: концепция источника и концепция резидентства. Обе из них проистекают из положений национального налогового законодательства, в которых проводятся различия между двумя типами налогоплательщиков - нерезидентами и резидентами. Первая категория налогоплательщиков, как правило, имеет ограниченную связь с другой страной, однако доход, получаемый такими налогоплательщиками, будет иметь экономическую связь, т.к. происходит из этой страны. Вторая категория налогоплательщиков (резиденты) будут иметь гораздо более тесную экономическую связь с данной страной; в этой связи юрисдикция предпочтет взимать налог с этого налогоплательщика, исходя из его всемирного дохода (неограниченное налоговое обязательство) [31].

Подобная взаимосвязь в условиях все большего распространения цифровых технологий является устаревшей с учетом того, что обе концепции базируются на физической связи налогоплательщиков с государствами. Цифровые технологии в свою очередь позволяют осуществлять экономическую деятельность без «физической» опоры, а также распределить свои функции по юрисдикциям, чтобы получить наибольшую отдачу от инвестиций и обеспечить потребности удаленных клиентов [32]. В таких условиях, во-первых, достоверное определение источника дохода представляет собой сложную задачу, с учётом того, что данный принцип исторически базируется с конкретным географическим местом, где будет осуществляться деятельность налогоплательщика. Во-вторых, лишение «географических атрибутов» может привести к тому, что определение источника может стать искусственным и произвольным.

Более наглядно подобный аспект проявляется сквозь призму исследования цифровых налогов с оборота (наподобие DST), рассмотренных выше по тексту и основанных на анализе IP адресе пользователя. Во-первых, в отсутствие цифрового налога на глобальном уровне, возможной является налоговая дискриминация клиентов, исходя из географической характеристики источника дохода. Его достоверное определение может усложниться, если в целях сохранения своей приватности клиент подключается к сети Интернет через виртуальную сеть, расположенную в какой-либо другой стране. Во-вторых, достоверное определение IP адресов пользователей повлечет за собой либо снятие конфиденциальности со стороны пользователя через решение государственных органов, что также может противоречить действующему законодательству. Наконец, учитывая

мобильность пользователей, провайдеры цифровых услуг утратят способность к планированию своих налоговых обязательств, поскольку не будут знать достоверно, где потребляются их услуги.

Экспертами утверждается, что развитие налоговых инструментов, основанных на концепции резидентства, является более адекватным ответом на вызовы цифровизации [33]. Однако проблемы цифрового характера естественны и для концепции резидентства, которая является общим понятием, связывающим компанию с юрисдикцией через набор критериев, который вряд ли можно назвать универсальным [34]. Например, часть государств определяют резидентство компании, исходя из юрисдикции её инкорпорации. Однако место инкорпорации обеспечивает лишь формальный тест и может не отражать экономических реалий юридического лица в силу легкости инкорпорации юридического лица и отсутствия экономических факторов, связывающих компанию с той или иной юрисдикцией. Другие государства определяют корпоративных резидентов, отталкиваясь от особенностей управления компанией, исходя из длинного перечня различных факторов, принятых в соответствии с внутренней практикой различных стран [35].

Подобная картина указывает на то, что, несмотря на общепризнанность механизма РОЕМ на международном уровне, на сегодняшний день не существует консенсуса в виде фиксированного свода правил. Каждая из стран использует в своем налоговом законодательстве свой уникальный набор факторов, принимаемый во внимание при определении РОЕМ компании, исходя в целом из того, что критерий РОЕМ представляет собой тест, направленный на определение места управления компанией на высоком уровне, исходя из оценки всех соответствующих фактов и обстоятельств [36].

В этой связи, с учетом возможности в оперативном создании компании в любой стране, наиболее удобной для целей налогообложения, текущий механизм корпоративного резидентства может способствовать потерям в налоговой базе для стран, использующих более высокие корпоративные ставки. В частности, компания, чей общемировой доход облагается налогом, сможет теоретически избежать налогообложения своих иностранных доходов через создание дочерних иностранных компаний, которые бы получали подобные доходы. Также, в условиях становления цифровой экономики, возможным является перенос нематериальных активов из-под национального налогового суверенитета с целью оптимизации совокупной налоговой нагрузки.

Проблема осложняется тем, что ОЭСР признает, что в современных условиях применение принципа РОЕМ может не привести к определению того, какое государство будет являться государством резидентства компании, либо приведет к результату, который не отражает «духа» данного положения [37]. Однако последней рекомендацией

международной организации является механизм устранения двойного резидентства компаний, предусматривающий определение места резидентства компаний на индивидуальной основе через решение компетентных органов, исходя из того, что случаи двойного постоянного местонахождения компаний относительно редки [26]. Данный механизм не лишен объективных недостатков: в отсутствие согласования, осложняемого размытыми временными рамками, компания не имеет права на использование любых выгод, предусмотренных налоговым соглашением (за некоторыми исключениями) [26].

Текущий подход к определению налогового резидентства компаний в России

Преследуя цель «совершенствования норм законодательства о налогах и сборах в части налогообложения и контроля иностранных организаций», с 1 января 2015 г. в налоговом законодательстве закрепились понятие налогового резидентства организаций [38]. Согласно ст. 246.2 НК РФ налоговыми резидентами могут быть признаны две категории компаний. Первую из них составляют российские организации. Вторая из них предусматривает признание иностранной организации налоговым резидентом при её соответствии установленным условиям. Основопологающим из них является нахождение РОЕМ такой организации в России: для его выполнения требуется соответствие хотя бы одному из представленных условий:

- управление организацией осуществляется «регулярно» исполнительным органом в России;
- руководство организацией главными должностными лицами преимущественно осуществляется в России.

Как НК РФ, так и Письма Минфина России не отвечают прямо на вопрос, что считается «регулярным» управлением иностранной организацией. Также нет ответа на вопрос о том, что подразумевает собой «преимущественное» осуществление руководства организацией должностными лицами в России [39]. В этой связи, при определении того, является ли иностранная компания налоговым резидентом России, важно комплексно оценить объем и качество «российской» управленческой деятельности. Помимо проблем субъективно-правового характера, следование выбранному подходу, на наш взгляд, не отвечает суверенным интересам России. Связано это с тем, что, несмотря на политику деофшоризации и создание САР, роль иностранных компаний, владеющих российскими активами, остается значимой в разрезе национальной экономики [40]. С учетом того, что в цифровых условиях корпоративное резидентство может быть изменено через изменение его РОЕМ, изменение российских правил выглядит оправданным.

Следует указать и на сложность проведения взаимосогласительной процедуры, ставшей основой для разрешения ситуаций двойного резидентства юридических лиц в

силу присоединения России к Многостороннему соглашению BEPS. Однако, несмотря на внутреннюю громоздкость, именно «case-by-case» анализ ситуаций двойного резидентства юридических лиц может наиболее полно отвечать интересам международной налоговой политики России. Для этого потребуется выработка налоговыми органами национального взгляда на признание иностранной компании налоговым резидентом России в совокупности с прописыванием в налоговых соглашениях тех факторов, которые будут использоваться при возникновении подобных споров (МК ОЭСР (2017) позволяет дополнить положение путем указания факторов, релевантных при определении резидентства юридического лица) [26].

4 Анализ фискальных и экономических последствий для российской экономики от реализации различных путей трансформации ключевых концепций международных налоговых соглашений

С момента запуска плана BEPS международная налоговая архитектура сталкивается с новым глобальным вызовом, связанным с повышением чувствительности налоговым систем к цифровым изменениям. Наличие абсолютно разных путей развития вызвало большое количество полярных взглядов, как со стороны международных организаций, так и отдельных юрисдикций. Взгляд ОЭСР направлен на радикальное изменение системы международного налогообложения во всех отраслях, ориентированных на потребителя. Однако подобные инициативы могут не подходить каким-либо юрисдикциям, что проявляется сквозь призму ввода государствами односторонних мер. Таким образом, помимо понимания формального налогообложения цифровой экономики и анализа идей ОЭСР, принципиальным становится вопрос выбора механизма, направленного на налогообложение доходов (прибыли) иностранных компаний. На сегодняшний день проблема предлагается к решению через внедрение односторонних мер или присоединение к многосторонним механизмам (например, инициативе ОЭСР «Pillar One»). Далее по тексту анализируются потенциальные экономико-правовые последствия от выбора Россией того или иного пути трансформации механизма взимания налога с прибыли иностранных цифровых компаний, полученной на территории России.

Введение налога на цифровые услуги (Digital Service Tax)

При расчете условных налоговых доходов от введения цифрового налога в российское налоговое законодательство, используется следующий алгоритм:

- определяются цифровые глобальные компании, исходя из критерия выручки (>750 млн. евро+) и функционального критерия;
- определяется процент трафика, направляемого на глобальный сайт компании из России по данным портала SimilarWeb [41];
- произведение общей выручки [42] и доли российского трафика представляет собой объем российских сделок;
- значение DST составляет 5%. Расчет условных налоговых доходов на примере топ-10 компаний, исходя из уровня российского трафика, представлен в следующей таблице (Таблица 15):

Таблица 15 - Топ-10 компаний по уровню трафика из России (млрд. \$)

Компании	Доля трафика	Общая выручка	Условная российская выручка	Условные налоговые доходы
----------	--------------	---------------	--------------------------------	------------------------------

ASOS,com	8,99%	3,3	0,30	0,015
Booking	7,63%	15,1	1,15	0,058
Adobe	3,60%	11,2	0,40	0,020
Alibaba	3,47%	56,2	1,95	0,098
Google	2,58%	161,8	4,17	0,209
Trip,com	1,86%	5,1	0,09	0,005
eBay	1,49%	10,8	0,16	0,008
Twitter	1,43%	3,5	0,05	0,003
Match Group	1,28%	2,1	0,03	0,001
Copart	1,21%	2,0	0,02	0,001

Примечания

1 Составлено авторами на основе материалов [41][42]

По нашим расчётам, общая сумма условной российской выручки для всех компаний, подпадающих под критерий глобальной выручки и функциональности, составляет 10,08 млрд. \$, тогда как общее значение условных налоговых доходов составляет 37,8 млрд. руб. Против указанных преимуществ могут выступать объективные недостатки DST. Цифровой налог на сегодняшний день вступает в конфликт с действующей методологией налогообложения прибыли, а его использование в законодательстве может приводить к двойному юридическому налогообложению. Ввод DST может вызвать негативную реакцию со стороны стран-партнеров. России следует учитывать данный аргумент при решении о вводе DST в налоговое законодательство (например, указать на его временный характер до момента достижения международного консенсуса), т.к. в негативном случае издержки от введения торгового барьера и потенциальных «торговых войн» могут превышать налоговые доходы от его ввода.

Присоединение России к Pillar One

Исходя из предлагаемого подхода ОЭСР, определение суммы В не представляет собой дискуссионного вопроса. Связано это с тем, что оно прямо зависит от физического присутствия цифровой компании на территории России и основывается на принципах трансфертного ценообразования. Большой интерес представляет собой расчет условных налоговых доходов и потерь от присоединения России к инициативе ОЭСР Pillar One в разрезе сумма А. Для этого используется следующий упрощенный алгоритм:

– определяются цифровые глобальные компании, потенциально подпадающие под действие Pillar 1, исходя из критерия выручки (>750 млн. евро) и функционального критерия [42];

– определяется процент трафика, направляемого на глобальный сайт компании из России (наоборот, при расчете налоговых обязательств российских цифровых компаний) по данным портала SimilarWeb [41];

– для упрощения используется одинаковый уровень рентабельности = 20%; уровень распределения прибыли в адрес рыночных юрисдикций = 40%. Расчет условных налоговых доходов на примере топ-10 компаний, исходя из уровня российского трафика, представлен в следующей таблице (Таблица 17):

Таблица 17 - Применение методики на топ-10 компаний по уровню трафика из России (млрд.\$)

Компании	Доля трафика	Общая выручка	Условная прибыль	Условная прибыль, относимая к рыночным юрисдикциям	Условная российская прибыль
ASOS.com	8,99%	3,3	0,6	0,2	0,020
Booking	7,63%	15,1	2,5	1,0	0,077
Adobe	3,60%	11,2	1,9	0,7	0,027
Alibaba	3,47%	56,2	9,4	3,7	0,130
Google	2,58%	161,8	27,0	10,8	0,278
Trip.com	1,86%	5,1	0,9	0,3	0,006
eBay	1,49%	10,8	1,8	0,7	0,011
Twitter	1,43%	3,5	0,6	0,2	0,003
Match Group	1,28%	2,1	0,3	0,1	0,002
Copart	1,21%	2,0	0,3	0,1	0,002

Примечания

1 Составлено авторами на основе материалов [41][42]

По нашим расчётам, общая сумма условной российской прибыли для всех компаний, подпадающих под критерий глобальной выручки и функциональности, составляет 0,67 млрд. \$, а общее значение условных налоговых доходов составляет 10,05 млрд. руб. Обращает на себя внимание факт того, что значение является меньшим по сравнению с потенциальными налоговыми доходами от ввода DST. Наконец, следует учитывать и то, что присоединение к первому компоненту может трансформировать часть прибыли российских цифровых компаний в налоговую базу других стран. В список компаний, подпадающих под критерий глобальной выручки и функциональности, входят две российские компании – «Мэйл.Ру» и «Яндекс». По расчетам авторов, иностранный трафик не играет существенной роли для указанных компаний (Таблица 18):

Таблица 18 - Результаты для российских компаний (млрд.\$)

Компании	Доля иностранного трафика	Общая выручка	Условная прибыль	Условная прибыль, отнесенная к рыночным юрисдикциям
----------	---------------------------	---------------	------------------	---

Mail.Ru	22,94%	2,8	0,47	0,19
Yandex	8,36%	1,6	0,26	0,1

Примечания

1 Составлено авторами на основе материалов [41][42]

Предполагая, что средняя номинальная налоговая ставка в рыночных юрисдикциях составляет 15%, то сумма максимального налогового зачета составляет 43,5 млн. \$ или более 3 млрд. руб. Исходя из этого, сумма дополнительных условных налоговых доходов, скорее всего, потребует корректировки в сторону уменьшения в силу налогообложения части прибыли российских компаний зарубежными странами. По нашим расчетам, в результате следует говорить об ориентировочной сумме в 7 млрд. руб., являющейся чистой налоговой выгодой России от участия в Компоненте 1.

5 Разработка предложений по формированию и совершенствованию международной налоговой доктрины Российской Федерации

Ключевыми выявленными нами в результате анализа и рассмотренными более подробно ниже проблемными аспектами в области международной налоговой доктрины России в цифровых условиях являются:

- определение механизма налогообложения прибыли цифровых иностранных компаний: национальный подход (DST) или консенсус ОЭСР;
- определение релевантности для России предложений ОЭСР в части Pillar Two;
- отсутствие прозрачной трактовки цифровых платежей в национальном законодательстве;
- наличие устаревшего подхода к определению «места эффективного управления» (POEM), позволяющего лицам, отличным от физических лиц, уклоняться от статуса налогового резидента России;
- несоответствие механизма налогообложения роялти изменяющимся условиям

Для решения указанных проблем предлагаются соответствующие изменения в НК РФ и концепции, которые можно использовать при ведении переговоров об изменении заключенных налоговых соглашений.

5.1 Механизм налогообложение прибыли иностранных цифровых компаний в России: DST и Pillar One

По мнению налоговых органов большинства юрисдикций, существующая международная налоговая система не отражает должным образом процессы цифровой трансформации экономики, особенно с учетом наличия в ней «физической привязки». В этой связи, в отсутствие многостороннего консенсуса, странами вводятся несогласованные цифровые налоги, направленные на налогообложение доходов иностранных компаний. Следование подобной политике выглядит оправданным: непринятие мер может стоить существенной доли налоговых доходов стран, значимость которых трудно переоценить в сегодняшних условиях. К тому же цифровой налог имеет достаточно простую структуру: данный фактор является особенно актуальным для развивающихся стран.

Тем не менее, для DST характерны и недостатки. Во-первых, цифровой налог применяется в дополнение к корпоративному налогу, что в итоге приводит к возникновению двойного налогообложения. Во-вторых, исходя из того, что налог

накладывается на валовой доход цифровой компании, он не учитывает экономического положения иностранных компаний. В-третьих, теоретически рост налоговой нагрузки в силу ввода цифрового налога может повлиять как на фискальное поведение покупателей, так и на малые компании. Наконец, односторонний ввод налогов может натолкнуться на противодействие стран-партнеров (преимущественно, развитых государств).

Исходя из этого, экспертами признается, что какое-либо многостороннее решение является более приемлемым вариантом, несмотря на все преимущества, характерные для цифрового налога [8]. Обсуждаемым вариантом является так называемый первый «компонент» ОЭСР (Pillar One), исходящий из того, что действующие правила, требующие физического присутствия в качестве «связующего» налогового звена между юрисдикцией и компанией, должны быть обновлены в интересах цифровой экономики. Другими словами, в результате первый «компонент» должен привести к перераспределению налоговых прав между странами в пользу так называемых «рыночных юрисдикций». После широкого обсуждения в октябре 2019 г. ОЭСР был представлен механизм, который должен охватить компании с высокой степенью цифровизации, а также компании, ориентированные на потребителей и «использующие цифровые технологии для развития потребительской базы» [19].

К преимуществам механизма можно отнести то, что он содержит в себе «гибридный» подход: использование правил трансфертного ценообразования в ситуациях, когда они могут выступать наиболее эффективным инструментом расчета налоговых обязательств и новых правил, когда трансфертное ценообразование не дает результатов, которые можно было бы считать адекватными. ОЭСР также было заявлено, что переход к «первому компоненту» приведет к росту совокупных налоговых поступлений на 0,3-0,7 процента [23]. Наибольший эффект от налогового перераспределения скорее всего получат страны со средним и низким уровнем дохода (от 0,3% до 1,9%), тогда как «транзитные юрисдикции» могут потерять в своих корпоративных налоговых доходах (от 0,2% до 5%) [23].

При решении о присоединении к механизму ОЭСР каждой стране следует провести арифметический анализ, направленный на сопоставление потерянной налоговой базы и потенциальных налоговых доходов. Связано это с тем, что инициатива ОЭСР может трансформировать часть прибыли успешных цифровых компаний в элемент налоговой базы других стран, что может не отвечать интересам первых юрисдикций. По расчётам авторов, общая сумма условной российской прибыли для всех компаний, подпадающих под критерий глобальной выручки и функциональности, составляет 0,67 млрд. \$, а общее значение условных налоговых доходов составляет 10,05 млрд. руб. В свою очередь лишь

две российские компании подпадают под критерий глобальной выручки и функциональности («Мэйл.Ру» и «Яндекс»). Предполагая, что средняя номинальная налоговая ставка в рыночных юрисдикциях составляет 15%, то сумма максимального налогового зачета составляет 43,5 млн. \$ или более 3 млрд. руб.

Исходя из этого, по расчетам авторов, следует говорить об ориентировочной сумме в 7 млрд. руб., являющейся чистой выгодой России от участия в Компоненте 1. Несмотря на то, что данная сумма составляет лишь четвертую часть от условных налоговых доходов при вводе DST, среди аргументов «за» следует выделить то, что Компонент 1 представляет собой гармонизированное решение с согласованной методологией, выравнивающее налоговые условия, как для отечественного, так и для зарубежного цифрового бизнеса. Среди аргументов «против» можно также выделить увеличение общей налоговой нагрузки на российский цифровой бизнес. Хотя он является актуальным и при решении о вводе DST в налоговое законодательство, следует подчеркнуть, что для него характерна более простая методология и администрирование, чего не скажешь о механизме Pillar 1, который на сегодняшний день является громоздким и фрагментарным.

В связи с этим, на наш взгляд, наиболее эффективным является подход, предполагающий ввод цифрового налога, который будет отменен после запуска Pillar One и присоединения к нему России с выражением её позиции. Подобный путь выглядит предпочтительным, исходя из того, что удобство администрирования и фискальная эффективность на сегодняшний день представляются более важными, чем справедливость в международном налогообложении. Во-вторых, DST соответствует позиции России как «страны-рынка» и текущим потребностям в фискальной консолидации. Наконец, аналогичная позиция становится сегодня «международным консенсусом» в развитых и развивающихся странах (кроме США и «стран-хабов»).

5.2 Аспекты присоединения России к Pillar Two

На наш взгляд, в текущих условиях присоединение России к рекомендациям ОЭСР в части Pillar 2 преждевременно. Несмотря на то, что второй компонент в теории представляет собой системное решение, направленное на предотвращение минимизации налоговых обязательств международных компаний в условиях налоговой конкуренции, оно, во-первых, содержит в себе большое количество правовых неясностей, а, во-вторых, его четыре правила слабо коррелируют с национальным законодательством России.

Правило включения дохода

Как уже было отмечено выше, подобное правило схоже с механизмом КИК, уже имеющимся в налоговом законодательстве России. На сегодняшний день можно заключить то, что подобные правила прошли достойную апробацию: по состоянию на

начало 2019 г., более 3 тысяч компаний были признаны КИК, а сумма налога к уплате составила около 3 млрд. руб. [43]. Несмотря на наличие схожих признаков между правилом включения дохода и российскими правилами КИК, существуют и различия, вызванные недоработками механизма Pillar Two. В частности, в условиях неясности определения минимальной налоговой ставки, дискуссионным остается вопрос налоговых приобретений (потерь) России, особенно с учетом того, что механизм КИК представляет собой инструмент, содержащий в себе исключения, выработанные требованиями социально-экономической политики [44]. Подобного пока нельзя сказать о правиле включения доходов [45]. В таких условиях можно лишь говорить о переносе налоговой турбулентности в Россию, что явно не отвечает требованиям международной налоговой политики, а, следовательно, по мнению авторов, в части правила включения доходов Россия должна пока лишь следить за дальнейшим развитием инициативы ОЭСР.

Правило перехода

Подобное правило неактуально для российской налоговой практики: анализ ст. 311 НК РФ показывает, что доходы и расходы, которые понесло представительство за рубежом, требуется включать в базу по налогу на прибыль организации в России. Тем не менее, в целях устранения двойного налогообложения, при уплате налога в России организация вправе зачесть сумму налогов, выплаченную ею в соответствии с законодательством иностранных государств.

Правило обязательных платежей

На первый взгляд, имплементация меры снизит уровень размывания налоговой базы через использование «транзитных» юрисдикций с учетом того, что у России появится инструмент полуавтоматической «калибровки» налоговых обязательств резидентов тех стран, чьи налоговые ставки не отвечают требованиям минимальных. Подобная проблема является актуальной для России. По состоянию на 2019 г., почти 75 процентов от общего объема входящих остатков по прямым инвестициям в Россию в разрезе долговых инструментов приходится на долю пяти «транзитных» государств (Люксембург, Ирландия, Кипр, Нидерланды, Швейцария) [46]. Как уже было отмечено выше, по аналогии с процентами, в географической структуре исходящих из России роялти также преобладают указанные юрисдикции [47]. Каждое из рассматриваемых налоговых соглашений предусматривает возможность снижения налога у источника по процентам и роялти до нуля [48]. Несмотря на то, что определение эффективной ставки налога на прибыль представляет собой сложную задачу, по данным PwC, для всех представленных стран (возможно, за исключением Нидерландов), она является меньшей, чем 15 процентов [49].

Тем не менее, подобное решение не в полной мере отражает особенности использования структур в указанных государствах: компании, зарегистрированные в таких юрисдикциях, не всегда используются инвесторами ради получения необоснованной налоговой выгоды. Следует признать и то, что всеобщее распространение правила в условиях неясности определения минимальной налоговой ставки, может «девальвировать» для развивающихся стран предоставление низких налоговых ставок как инструментов международной налоговой конкуренции. Наконец, стоит обратиться к продолжающейся политике повышения ставок налога у источника на проценты до 15 процентов для некоторых налоговых соглашений. В случае завершения переговорного процесса с другими странами, имплементация подобного правила не будет являться актуальной при регулировании налогообложения процентов, особенно с учетом наличия в российском законодательстве действующих правил «тонкой капитализации».

Иная ситуация наблюдается при анализе инструментов борьбы с размыванием налоговой базы через использование роялти. Несмотря на то, что второй компонент пока находится в стадии разработки, на наш взгляд, его сущность не должна быть направлена на ущемление подлинно коммерческих сделок [50]. В условиях неясности того, каким образом может работать второй компонент, определение «добросовестности» роялти может осуществляться через использование национальных механизмов, например, концепции фактического права на доход, отражающей экономико-правовую сущность сделки. Более того, российская концепция фактического получателя дохода уже содержит в себе философию, предлагаемую вторым компонентом ОЭСР, т.к. при определении лица, имеющего фактическое право на доход, помимо других факторов, в расчет может приниматься информация «об отсутствии экономии на налогах при последующей передаче дохода» [51].

5.3 Развитие методологии в части классификации цифровых платежей

В условиях отсутствия большого количества судебных дел, отправной точкой для развития подхода к налогообложению цифровых платежей является анализ определения отдельных видов доходов, облагаемых у источника в Российской Федерации. Так, согласно п.4., ст. 309 НК РФ, доходы от использования в России прав на объекты интеллектуальной собственности, полученные иностранной организацией, которые не связаны с ее предпринимательской деятельностью в России, подлежат обложению налогом в России. Указанное определение в целом соответствует аналогичному определению, изложенному в налоговых соглашениях Российской Федерации с некоторыми исключениями. Основными формами документального оформления передачи прав на результаты интеллектуальной деятельности являются лицензионный договор и

договор отчуждения исключительного права. В ходе реализации последнего собственником объекта передаются все права и обязанности приобретателю. Доход от полной передачи прав на объект не подпадает под действие п.4., ст. 309 НК РФ, однако может теоретически подпадать под действие других статей, связанных с налогообложением доходов от прироста капитальной стоимости.

При этом имеется неопределенность в отношении того, под какую категорию подпадает получаемый иностранной организацией доход в рамках действия лицензионных договоров, которые закрепляют «пределы» для использования результата интеллектуальной деятельности или средств индивидуализации лицензиатом. Наличие отсылки на пределы и формирует комплексность достоверного определения дохода. Во-первых, в большинстве случаев любая сделка по передаче прав может представлять собой передачу (1) частичных или полных прав в отношении лежащих в основе авторских прав (2) частичных или полных прав на копию программы (3) ноу-хау или секретной формулы. Во-вторых, в ситуации смешанных контрактов, следует помнить о необходимости анализа контракта на предмет его «основной цели» либо в её отсутствие применения к каждой части контракта соответствующего налогового режима.

Некоторыми экспертами, отталкиваясь от разделения доходов иностранной организации на доходы активного и пассивного характера, предлагается обращать внимание на то, что именно передается при заключении договора – права собственности на продукт или права, отличные от права собственности [52, с. 143]. Обращение к зарубежному опыту показывает аналогичную логику. Согласно американской судебной практике, если клиент получает копию программы, но не приобретает никаких прав (или ему предоставлены «de minimis» права), то такой платеж не может классифицироваться как роялти [53, с. 716]. Схожая логика применяется в сингапурском [54, с. 7], индийском [55] и израильском [56] законодательствах.

Определение роялти, согласно НК РФ, включает в себя также платежи за информацию, касающуюся промышленного, коммерческого или научного опыта. С одной стороны, по мнению ОЭСР и ООН, сделки электронной торговли, приводящие к платежам за ноу-хау, встречаются относительно редко [10][26]. С другой стороны, в некоторых сделках всё же необходимо различать, идет ли речь о предоставлении услуг или о предоставлении «ноу-хау». Определение «ноу-хау», изложенное в гражданском законодательстве, концептуально схоже с позицией, заложенной в Модельных конвенциях - на это также указывает и параллельная классификация услуг, «мимикрирующих» под «ноу-хау» согласно МК ОЭСР (2017) [10] и ООН (2017) [26] и НК РФ.

Такая позиция не является догматической. Например, получение закрытого перечня клиентов, как и получение конфиденциальной информации, раскрывающей принципы формирования какой-либо программы, может представлять собой «ноу-хау». Следовательно, достоверное определение категории дохода зависит от конкретных условий, заложенных в контракте. Схожая логика может быть применима и в ситуации, когда контракт предусматривает предоставление целого перечня услуг.³ Согласно п.4, ст. 421 ГК РФ, стороны вправе заключать договоры, содержащие элементы различных договоров: в таком случае, к отношениям сторон по такому договору применяются в соответствующих частях правила о договорах, элементы которых содержатся в смешанном договоре. Можно предположить, что и в случае налоговой классификации доходов применяется подобная логика. Однако Минфином РФ отмечается, что применение льготы по НДС (пп. 26 п.2 ст. 149 НК РФ) неправомерно при заключении иного, кроме лицензионного договора. Остается не до конца ясным, следует ли налогоплательщику анализировать основную цель договора, а, следовательно, актуальной является выработка национального методологического подхода, направленного на идентификацию договоров в разрезе налога на прибыль.

Проблема однозначной характеристики дохода является лишь одной из проблем, с которой сталкиваются цифровые компании и налоговые органы. С одной стороны, ТАГ были предложены рекомендации по изменению комментариев в МК ОЭСР с тем, чтобы устранить двусмысленность в отношении характеристики доходов. С другой стороны, на наш взгляд, одной работы ОЭСР недостаточно для обеспечения беспристрастной характеристики доходов, получаемых цифровыми компаниями. Подобные вопросы могут быть решены только путем постепенного выстраивания стабильной правовой базы и внесения большей ясности, в том числе со стороны национального законодательства. В этой связи, в заключение нами предпринимается попытка классификации цифровых операций, согласно п.2., ст. 174.2 НК РФ, для целей налога на прибыль (Таблица 20):

Таблица 20 – Классификация цифровых услуг в контексте налогового законодательства

Предоставление прав на использование программ для электронных вычислительных машин, баз данных через сеть "Интернет", в том числе путем предоставления удаленного доступа к ним, включая обновления к ним и дополнительные функциональные возможности	Доход от предпринимательской деятельности / роялти ⁴
Оказание рекламных услуг в сети "Интернет", а также предоставление	Доход от

³ Как уже было отмечено выше, в такой ситуации предлагается обращать внимание на сущность контракта, а именно на его основную цель

⁴ Вопрос достоверного определения подобного дохода зависит от уровня прав, передаваемых покупателю. В ситуации, если они составляют лишь «de minimis» уровень, то такой доход трактуется как доход от предпринимательской деятельности (аналогичный подход характерен и для ОЭСР).

рекламной площади (пространства) в сети «Интернет»	предпринимательской деятельности
Оказание услуг по размещению предложений о приобретении (реализации) товаров (работ, услуг), имущественных прав в сети "Интернет"	
Оказание через сеть "Интернет" услуг по предоставлению технических, организационных, информационных и иных возможностей, осуществляемых с использованием информационных технологий и систем, для установления контактов и заключения сделок между продавцами и покупателями	
Обеспечение и (или) поддержание коммерческого или личного присутствия в сети "Интернет", поддержка электронных ресурсов пользователей, обеспечение доступа к ним других пользователей сети, предоставление пользователям возможности их модификации	
Хранение и обработка информации при условии, что лицо, представившее эту информацию, имеет к ней доступ через сеть "Интернет".	
Предоставление в режиме реального времени вычислительной мощности для размещения информации в информационной системе	
Предоставление доменных имен, оказание услуг хостинга	Доход от предпринимательской деятельности ⁵⁶
Оказание услуг по администрированию информационных систем, сайтов в сети «Интернет»	
Оказание услуг, осуществляемых автоматическим способом через сеть "Интернет" при вводе данных покупателем услуги, автоматизированных услуг по поиску данных, их отбору и сортировке по запросам, предоставлению указанных данных пользователям через информационно-телекоммуникационные сети	
Предоставление прав на использование электронных книг (изданий) и других электронных публикаций, информационных, образовательных материалов, графических изображений, музыкальных произведений с текстом или без текста, аудиовизуальных произведений через сеть "Интернет", в том числе путем предоставления удаленного доступа к ним для просмотра или прослушивания через сеть "Интернет"	
Оказание услуг по поиску и (или) представлению заказчику информации о потенциальных покупателях	
Предоставление доступа к поисковым системам в сети "Интернет"	Доход от предпринимательской деятельности
Ведение статистики на сайтах в сети «Интернет»	

Примечания

⁵ Маловероятно, что предоставление подобной услуги связано с передачей «ноу-хау», авторских прав или других элементов, классифицирующих подобный платеж в качестве роялти

⁶ Достоверное отнесение дохода к той или иной категории зависит от уровня передаваемых прав. Например, если клиент получает право использовать полученное изображение на обложке своей книги, то такой платеж может образовывать собой роялти. Оказание услуг по поиску потенциальных покупателей может составлять передачу «ноу-хау» и, соответственно, вознаграждение за нее тогда будет образовывать роялти, а не доход от предпринимательской деятельности

5.4 Развитие механизма РОЕМ в российском налоговом законодательстве как ответ на вызовы цифровой экономики

Развитие цифровых технологий привело к возможности удаленного осуществления управленческих функций юридического лица. Наличие подобного тренда привело к необходимости осмысления того, способно ли государство в цифровых условиях эффективно облагать общемировые доходы своих резидентов. В условиях отделения государств от национальных компаний, юрисдикции могут столкнуться с реалиями конкурентного рынка, в котором налоговым органам будет все сложнее диктовать свои правила и обеспечивать их соблюдение. Экспертами даже утверждается то, что на первый план должно выйти развитие налоговой привлекательности юрисдикции с целью привлечения новых налоговых резидентов, а не обратных мер, направленных на удержание старых резидентов [57].

Однако, на наш взгляд, подобные взгляды хороши в теории: вопрос определения основ международной налоговой политики государства (в том числе в контексте определения налогового резидентства юридических лиц) зависит от необходимости учёта большого количества социально-экономических факторов. Небольшим государствам легче переходить к предоставлению привлекательных условий для нерезидентов, тогда как уход какой-либо компании развивающегося государства из-под её налогового суверенитета и невозможность налогообложения её общемировых доходов может негативно влиять на предоставление общественных благ большому количеству населения.

В этой связи, на наш взгляд, в среднесрочной перспективе актуальным является совершенствование механизма определения места эффективного управления с целью придания большего веса функциям, выполняемым в каждой стране, а также определению того, где действительно проживает большинство руководителей высшего звена, или тех, кто принимает важнейшие решения. Другим направлением совершенствования может стать ввод в национальное законодательство критериев, основанных на определении экономической связи компании с Россией.

Продолжая подобную логику, можно предположить, что анализ распределения факторов производства (земли, труда, капитала) может стать основой при определении резидентства юридического лица в контексте цифровой экономики (другими словами, именно юрисдикция, имеющая наиболее сильную экономическую связь с юрисдикцией, будет облагать ее налогами). Несмотря на то, что подобный подход также в большей степени согласуется и с обоснованием налогообложения у источника, ОЭСР отмечается, что он также может иметь актуальность при обосновании налогообложения резидентов.

Действительно, можно утверждать о том, что государство предоставляет определенные объекты и инфраструктуру своим резидентам, а те, кто извлекает наибольшую выгоду из таких объектов и инфраструктуры, должны вносить свой вклад в деятельность государства через уплату налогов.

В ситуации, когда компания использует инфраструктуру сразу в нескольких государствах, то для применения правила, основанного на экономических связях, потребуется определить (как и в случае с физическими лицами), в каких случаях ее связи являются более прочными. В этой связи актуальным может являться реформирование критериев определения резидентства юридических лиц, как на уровне национального законодательства, так и налоговых соглашений с включением альтернативных критериев, среди которых можно выделить следующие:

- теснота экономических, культурных, политических и правовых отношений (по аналогии с критериями для физических лиц);
- размещение и управление наиболее важными функциями, активами и рисками;
- инкорпорация (в случае невозможности определения по обоим критериям).

5.5 Развитие механизма налогообложения роялти в условиях становления цифровой экономики

Среди первоочередных направлений развития международной налоговой политики России можно выделить совершенствование налогообложения роялти страной-источником. Специфика данных платежей такова, что они могут быть вычтены из налоговой базы пользователем нематериального актива, а также зачастую не облагаются налогом у источника в случае применения налоговых соглашений. Особенностью текущего механизма налогообложения роялти у источника также является то, что налог взимается с валовой суммы платежей, не учитывая капиталовложения, понесенные собственником на R&D в отношении актива. Несмотря на то, что подобная практика характерна не только для России, а практически для всех стран мира, она же является дискуссионной: без учета расходов прибыль лицензиара может составить небольшую долю от получаемых роялти: подобная ситуация скорее вынудит его перенести налоговое бремя на лицензиата через повышение их размера.⁷

⁷ Аргумент страны-источника обычно заключается в том, что возможны ситуации, когда материнская компания предоставляет своей дочерней компании устаревший актив, в отношении которого многократно окупились все понесенные расходы. Ответный аргумент страны-резидентства состоит в том, что зачастую наблюдается обратная ситуация: компании представляют лицензии своим дочерним компаниям скорее на новейшие разработки, надеясь на расширение или открытие новых рынков, где нематериальный актив является средством содействия промышленного производства.

Мы предполагаем, что режим налогообложения роялти, исходящих из России, требует корректировки в сторону повышения налога у источника с возможностью зачета расходов, понесенных на создание актива в России. Во-первых, в определенных случаях роялти могут быть преобразованы в другие платежи и наоборот, что актуально в условиях повышения налога у источника на дивиденды и проценты [58, с.114]. Во-вторых, как и в ситуации с дивидендами и процентами, в географической структуре исходящих из России роялти преобладают транзитные юрисдикции, чей показатель затрат R&D к полученным общемировым роялти является аномальным [59, с. 54]. По состоянию на 2018 год, на их долю приходится около 3 млрд. \$ роялти (см. Таблица 12). Таким образом, потенциальный объем дополнительных налогов может составлять около 22 млрд. руб. в случае применения ставки налога у источника в 10 процентов, соответствующей, в частности, подходу, заложенному в Типовой конвенции России [60].

Важно подчеркнуть, что МК ООН указывает на целесообразность удержания налога у источника, если такой подход ведет к снижению риска уклонения от уплаты налогов [10, с. 299]. Наконец, такая налоговая политика соответствует линии, которой придерживаются другие развивающиеся государства (например, Китая, Индии, Бразилии), где роялти преимущественно облагаются по ненулевой ставке [61]. В свою очередь переход от налогообложения валовой суммы роялти к производному и более справедливому значению, которое бы наиболее полно учитывало как интересы лицензиата, так и уровень его R&D деятельности в России, может быть осуществлено через три основных алгоритма [62]:

- «нефинальный» налог у источника, при котором нерезидент вправе зачесть все возможные или только определенные расходы против получаемого дохода;
- применение налога у источника по ставке равной предполагаемой рентабельности по прибыли;
- удержание налога с законодательно установленной части валовой суммы платежа.

С учетом того, что второй и третий способы не лишены объективных недостатков⁸, наиболее оптимальным подходом является первый механизм. Предполагается, что в случае его имплементации иностранный налогоплательщик может принять к вычету все расходы (либо их часть), понесенные им при создании актива на территории России (например, через договоры субподряда). Мера может быть дополнительно усилена

⁸ На наш взгляд, определение нормы прибыли в рамках второго подхода может являться громоздким процессом с точки зрения налогового администрирования, а заранее установленное распределение в налоговых соглашениях не отвечает требованиям гибкости.

введением механизма раскрытия налоговой информации, согласно Action 12 BEPS, благодаря которому бы иностранный налогоплательщик мог бы заблаговременно предоставлять соответствующие данные. В случае реализации механизма российское налоговое законодательство получило бы точечный инструмент налогового стимулирования. Иностранные инвесторы могут быть заинтересованы в частичной или полной разработке нематериального актива российскими компаниями, зная, что предоставление лицензий на использование нематериального актива в будущем приведет к получению обоснованной налоговой выгоды в России.

Теоретически пополнение налоговых доходов России может быть осуществлено через расширение определения «роялти» и налогообложение любых B2B-платежей за программное обеспечение у источника (как это предлагается, в частности, ООН [63]). К преимуществам подобного предложения можно отнести его административную простоту: подобный аргумент является актуальным для развивающихся государств. Однако, на наш взгляд, инициатива ООН пока выглядит недостаточно проработанной для широкой имплементации, т.к. на сегодняшний день она не основывается на четких экономических соображениях и входит в противоречие с существующими правилами.

В частности, предлагаемый ООН подход подводит под один уровень налогообложения все исходящие «компьютерные платежи», что не соответствует доктрине, на которой основывается распределение налоговых прав, а именно принципу налогообложения в соответствии с той частью экономической стоимости, которая создается (или считается созданной) в государстве. Как уже было отмечено выше, экономически разные сделки должны классифицироваться по-разному для целей налоговых соглашений, исходя из объема прав, передаваемых получателю (по сравнению с условным уровнем «de minimis»). В этой связи, на наш взгляд, потенциальное введение простого налога у источника может скорее иметь пагубные последствия для России, поскольку он создает барьер для притока прорывных решений из более развитых стран (негативное экономическое значение подобного цифрового барьера будет возрастать с ускорением темпов цифровой трансформации глобальной экономики).

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Одним из вызовов, стоящих перед российской налоговой системой, является выработка национальной позиции относительно реформирования международной налоговой политики России перед лицом цифровых вызовов. В связи с этим авторами рассмотрены пять ключевых аспектов. В первой части исследования был проведен анализ, направленный на сравнение последствий от перехода России к вводу DST или присоединения к инициативе ОЭСР Pillar One. Установлено, что каждый из подходов имеет как уникальные преимущества, так и неустранимые недостатки. По мнению авторов, подход, предполагающий ввод временного DST, который будет отменен после запуска Pillar One и присоединения к нему России, является наиболее эффективным. Связано это с тем, что на сегодняшний день удобство администрирования и получение чистых фискальных выгод представляются более важными, чем справедливость в международном налогообложении. Следует также подчеркнуть, что DST соответствует позиции России как «страны-рынка» и текущим потребностям в фискальной консолидации. Наконец, аналогичная позиция становится сегодня международным консенсусом в развитых и развивающихся странах.

Вторая часть исследования посвящена определению соотношения между российским налоговым законодательством и инициативой ОЭСР Pillar Two. По мнению авторов, идеи, заложенные в данном консенсусе, на сегодняшний день не являются актуальными для России. Внутренняя структура Pillar Two пока далека от правового совершенства (например, остается неясным механизм расчета минимальной налоговой ставки), а, следовательно, его имплементация может породить безосновательную турбулентность. Более того, анализ сущности Pillar Two показывает, что его идеи, по сути, уже нашли отражение в налоговом законодательстве России (немаловажно, что аналоги являются адаптированными, исходя из российских социально-экономических особенностей).

В третьей части исследования авторами рассматривается проблема классификации цифровых платежей при использовании налоговых соглашений. Установлено, что причинами отсутствия «рабочей» классификации, а, следовательно, и причинами порождения подобных налоговых споров являются как неоднозначность правовой природы объектов интеллектуальной собственности, так и несовершенство законодательных норм. Анализ российской судебной практики показал, что в отсутствие однозначных правовых формулировок и расплывчатости существующих определений, при вынесении решений суды ориентируются не столько на положения законодательства, сколько на экспертное мнение организаций или компетентные разъяснения Минфина

России. Для устранения проблемы авторами предложена классификация типовых видов цифровых доходов при исчислении налога на прибыль.

В четвертой части исследования авторами рассматривается применимость российского механизма определения резидентства юридических лиц в цифровых условиях, в том числе в контексте позиции ОЭСР и некоторых зарубежных стран. В частности, ОЭСР признается, что механизм определения корпоративного резидентства может не отвечать цифровым вызовам в условиях роста виртуальной деятельности компаний. Тем не менее, ОЭСР не выдвигаются конкретные рекомендации, что вынуждает страны приступать к разработке собственных концепций. Российский подход также является «уязвимым» в цифровых условиях в силу использования концепции РОЕМ. В этой связи авторами предлагается дополнить российский механизм объективными критериями, которые могли бы достоверно указывать на «экономическую связь» компании с Россией.

В пятой части исследования установлено, что текущий механизм налогообложения роялти у источника может быть усовершенствован в нескольких направлениях. Первое из них заключается в повышении ставки налога у источника по ДИДН до 10 процентов, согласно Типовой конвенции России, исходя из причин, подобно рассмотренных по тексту. Второй путь заключается в переходе от налогообложения валовой суммы дохода к производным, более справедливым значениям, учитывающим позицию иностранного налогоплательщика. Исходя из этого, авторами выдвигается целесообразность разработки стимулирующего инструмента, предполагающего учет расходов, понесенных лицензиаром при разработке актива в России, при налогообложении роялти у источника. Третьим направлением развития может стать расширение определения «роялти» в налоговом законодательстве, однако авторы считают преждевременным переход к инициативе ООН, предполагающей включение всех B2B «платежей за программное обеспечение» в сферу действия статьи «роялти».

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. OECD (2018), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264293083-en>
2. Michael P. Devereux and John Vella. Implications of Digitalization for International Corporate Tax Reform // IMF. - URL: <https://www.elibrary.imf.org/view/IMF071/24304-9781484315224/24304-9781484315224/ch04.xml?language=en&redirect=true&redirect=true> (дата обращения 2020-15-05).
3. International collaboration to end tax avoidance // OECD. - URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/> (дата обращения 2020-15-05).
4. Impact of Digitalisation on International Tax Matters. Challenges and Remedies // European Parliament. - URL: <https://www.europarl.europa.eu/cmsdata/161104/ST%20Impact%20of%20Digitalisation%20publication.pdf> (дата обращения 2020-15-05).
5. Tax Issues related to the Digitalization of the Economy: Report // Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters. - URL: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2019/04/18STM_CRP12-Work-on-taxation-issues-digitalization.pdf (дата обращения 2020-15-05).
6. Elke Asen. Digital Services Taxes in Europe // TaxFoundation. - URL: <https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020/> (дата обращения 2020-15-05).
7. U.S. warns of possible counter-measures against Czech digital tax // Reuters. - URL: <https://www.reuters.com/article/us-europe-digitaltax-czech/u-s-warns-of-possible-counter-measures-against-czech-digital-tax-idUSKBN1ZN0ZN> (дата обращения 2020-15-05).
8. Stefano Simontacchi. INSIGHT: Possible Double Taxation behind the Italian Digital Services Tax // BloombergTax. - URL: <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/insight-possible-double-taxation-behind-the-italian-digital-services-tax> (дата обращения 2020-15-05).
9. The taxation of fees for technical, managerial and consultancy services in the digital economy with respect to art 12a of the 2017 UN model // UN. - URL: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/10/15STM_CRP23_Technical-Services.pdf (дата обращения 2020-15-05).
10. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries (2017) // UN. - URL: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf (дата обращения 2020-15-05).

11. Henriette Fuchs. Israel seeks introduction of a digital sales tax // International Tax Review. - URL: <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1fm4mbq473f4p/israel-seeks-introduction-of-a-digital-sales-tax> (дата обращения 2020-15-05).
12. Henriette Fuchs. Analysts Evaluate Israel Tax Authority's Plans for a Digital Tax // Pearl Cohen. - URL: <https://www.pearlcohen.com/analysts-evaluate-israel-tax-authoritys-plans-for-a-digital/> (дата обращения 2020-15-05).
13. Jan Stojaspal. Slovakia Pushing for Tax From Expedia, Booking.com (1) // Bloombergtax. - URL: <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/slovakia-pushing-for-tax-from-expedia-bookingcom-1> (дата обращения 2020-15-05).
14. Indonesia issues regulations for determination of permanent establishments // EY. - URL: https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/indonesia-issues-regulations-for-determination-of-permanent-establishments (дата обращения 2020-15-05).
15. Eisy A. Elokari. Indonesia taxes tech companies through new regulation // The Jakarta Post. - URL: <https://www.thejakartapost.com/news/2020/04/01/indonesia-taxes-tech-companies-through-new-regulation.html> (дата обращения 2020-15-05).
16. Malaysia Enacts Finance Act 2017 – Expanded Scope of Withholding Tax // Luther. - URL: https://www.lutherlawfirm.com/fileadmin/user_upload/PDF/Newsletter/Malaysia/NL_Malaysia_Enacts_Finance_Act_2017_21.02.2017_EN.pdf (дата обращения 2020-15-05).
17. Asia-Pacific's response to the proposed OECD reforms // International Tax Review. - URL: <https://www.internationaltaxreview.com/article/b119lmjgt33bpf/asia-pacifics-response-to-the-proposed-oecd-reforms> (дата обращения 2020-15-05).
18. Tax challenges in the digitalized economy: selected Issues for Possible Committee Consideration // UN. - URL: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/10/15STM_CRP22_Digital-Economy.pdf (дата обращения 2020-15-05).
19. Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One // OECD. - URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf> (дата обращения 2020-15-05).
20. Global Anti-Base Erosion Proposal (“GloBE”) -Pillar Two // OECD. - URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-global-anti-base-erosion-proposal-pillar-two.pdf.pdf> (дата обращения 2020-15-05).
21. Gary Clyde Hufbauer. Making global corporate giants pay their fair share of taxes // Peterson Institute for International Economics. - URL: <https://www.piie.com/blogs/realtime-economic-issues-watch/making-global-corporate-giants-pay-their-fair-share-taxes> (дата обращения 2020-15-05).

22. Corporate Tax, Digitalization and Globalization // WEF. - URL: http://www3.weforum.org/docs/WEF_Corporate_Tax_Digitalization_and_Globalization.pdf (дата обращения 2020-15-05).
23. Julie Martin. Global tax rewrite could cost multinationals USD 100 billion annually, OECD says // MNE Tax. - URL: <https://mnetax.com/global-tax-rewrite-could-cost-multinationals-usd-100-billion-annually-oecd-says-37681> (дата обращения 2020-15-05).
24. International collaboration to end tax avoidance // OECD. - URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/> (дата обращения 2020-15-05).
25. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report // OECD. – URL: <https://www.oecd.org/tax/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm> (дата обращения: 29.07.2020).
26. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version (2017) // OECD. – URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en# (дата обращения: 29.07.2020).
27. Tax consequences of the digitalized economy // Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters. – URL: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/10/15STM_CRP22_Digital-Economy.pdf (дата обращения: 29.07.2020)
28. Digital Economy in India. Direct and Indirect Taxation // Nishith Desai. - URL: http://www.nishithdesai.com/fileadmin/user_upload/pdfs/Research%20Papers/DIGITAL_ECONOMY_IN_INDIA-web.pdf (дата обращения: 29.07.2020)
29. Tax treaty characterization issues arising from e-commerce report to working party No. 1 of the OECD committee on fiscal affairs // OECD. - URL: <http://www.oecd.org/ctp/consumption/1923396.pdf> (дата обращения: 29.07.2020)
30. E-commerce taxation: direct tax issues // SKP Group. - URL: https://www.skpgroup.com/data/resource/skptaxationofecommerceinindia_directtaxissues_.pdf (дата обращения: 29.07.2020)
31. Note on the Revision of the Manual for Negotiation of Bilateral Tax Treaties [Электронный ресурс] // UN. Режим доступа: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/8STM_CRP11_Introduction_2011.pdf
32. Carpentieri L., Micossi S., Parascandolo P. Overhauling corporate taxation in the digital economy [Электронный ресурс] // CEPS Policy Insight. – 2019. Режим доступа: https://www.ceps.eu/wp-content/uploads/2019/10/PI2019_15_Overhauling-corporate-taxation-in-the-digital-economy.pdf
33. Taxation of the digitalized economy: A policy paper designed to educate, enlighten and stimulate discussion [Электронный ресурс] // AICPA. Режим доступа:

<https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/advocacy/tax/downloadabledocuments/201810-taxation-of-the-digitalized-economy.pdf>

34. Rizzo A. The Role of Corporate Residence in Tax Matters and its Relationship with the Provision of Dividend Relief: A Comparative Analysis between the UK and the US Tax Systems // International Journal of Accounting and Taxation. – 2019. – Т. 7. – №. 1. – С. 35-39.

35. CA Pinakin Desai. Place of Effective Management – Redefining Corporate Residency [Электронный ресурс] // Bombay Chartered Accountants' Society. Режим доступа: <https://www.bcasonline.org/ContentType/ITF%20Material/ITF-Pinakin%20Desai.pdf>

36. Saurav Malpani. Place of Effective Management (POEM) for Companies-Let's bring them home [Электронный ресурс] // Vinod Kothari Consultants P. Ltd. Режим доступа: http://vinodkothari.com/wp-content/uploads/2017/03/POEM_article_on_recent_change.pdf

37. Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce? [Электронный ресурс] // OECD. Режим доступа: <http://www.oecd.org/tax/treaties/35869032.pdf>

38. Владеешь иностранной компанией – сообщи в налоговую инспекцию [Электронный ресурс] // Федеральная налоговая служба. Режим доступа: https://www.nalog.ru/rn48/news/tax_doc_news/5768588/

39. Об определении места управления иностранной организацией для признания ее резидентом РФ для целей налога на прибыль [Электронный ресурс] // Экономика и жизнь. Режим доступа: <https://www.eg-online.ru/document/regulatory/342351/>

40. Между деофшоризацией и глобализацией [Электронный ресурс] // СПАРК. Режим доступа: <https://www.spark-interfax.ru/articles/mezhdu-deofshorizatsiey-i-globalizatsiey>

41. SimilarWeb: Website Traffic Statistics & Analytics [Электронный ресурс] // Similarweb. Режим доступа: <https://www.similarweb.com>

42. List of largest Internet companies [Электронный ресурс] // Wikipedia. Режим доступа: https://en.wikipedia.org/wiki/List_of_largest_Internet_companies

43. Статистика и аналитика [Электронный ресурс] // Федеральная налоговая служба. Режим доступа: www.nalog.ru

44. Милоголов Н. С., Пинская М. Р. Правила налогообложения контролируемых иностранных компаний: сравнительный анализ // Финансовый журнал. – 2014. – №. 4 (22).

45. Oxfam Policy Note: In support of a comprehensive tax reform to stop corporate tax dodging and limit tax competition [Электронный ресурс] // OXFAM. Режим доступа: <https://www.oxfamnovib.nl/Redactie/Downloads/Rapporten/Oxfam%20Policy%20Note%20BEPS%202.0.pdf>

46. Остатки по инструментам и странам-партнерам (по принципу активов/пассивов) [Электронный ресурс] // Банк России. Режим доступа: https://www.cbr.ru/vfs/statistics/credit_statistics/direct_investment/dir-inv_in_country_1.xlsx
47. Статистический сборник «Внешняя торговля Российской Федерации услугами» (2018) [Электронный ресурс] // Банк России. Режим доступа: https://www.cbr.ru/Collection/Collection/File/23728/External_Trade_in_Services_2018.pdf
48. Treaty Rates [Электронный ресурс] // Deloitte. Режим доступа: <https://dits.deloitte.com/#TaxTreatySubMenu>
49. Tax Transparency, Total Tax Contribution and Effective Tax Rates [Электронный ресурс] // PwC. Режим доступа: <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/tax-policy-administration/tax-transparency.html>
50. VBO-FEB comments on the OECD public consultation document on Pillar 2 [Электронный ресурс] // FEB. Режим доступа: <https://www.vbo-feb.be/globalassets/actiedomeinen/fiscaliteit/fiscaliteit/taxation-de-leconomie-digitale--une-reforme-beaucoup-plus-fondamentale-en-vue-/vbo-comments-on-the-oecd-public-consultation-document-on-pillar-2.pdf>
51. Письмо Департамента налоговой и таможенной политики Минфина России от 9 апреля 2020 г. N 03-08-05/28323 «Об определении лица, имеющего фактическое право на доходы для целей налогообложения» [Электронный ресурс] // Гарант. Режим доступа: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/73927000/>
52. Хуснетдинов Р.Е. Прямое налогообложение иностранных участников электронной предпринимательской деятельности // НИФИ. - URL: https://www.nifi.ru/images/FILES/Journal/Archive/2011/2/statii/2011_02_14.pdf (дата обращения 2020-15-05).
53. Lora Cicconi. U.S. Tax Issues for Foreign Mobile Application Companies // Tax Practice. - URL: <https://www.gibsondunn.com/wp-content/uploads/documents/publications/Cicconi-USTaxIssuesforForeignMobileApplicationCompanies.pdf> (дата обращения 2020-15-05).
54. Rights-Based Approach for Characterising Software Payments and Payments for the Use of or the Right to Use Information and Digitised Goods // IRAS. - URL: https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedFiles/IRASHome/e-Tax_Guides/etaxguides_CIT_rights-based%20approach_2013-02-08.pdf (дата обращения 2020-15-05).

55. Sathianathan M, Ramani M. Copyright or Copyrighted Article? The Debate Continues // Mondaq. - URL: <https://www.mondaq.com/india/withholding-tax/265396/taxing-times-copyright-or-copyrighted-article-the-debate-continues> (дата обращения: 29.07.2020).
56. Taxation of Computer Software: the Israeli Tax Authority Position // HG Legal Resources. - URL: <https://www.hg.org/legal-articles/taxation-of-computer-software-the-israeli-tax-authority-position-20410> (дата обращения 2020-15-05).
57. Dagan T. The Future of Corporate Residency // Bar Ilan University Faculty of Law Research Paper. – 2017. – №. 18-14.
58. Protecting the Tax Base of Developing Countries against Base-eroding Payments: Rent and Royalties / UN. URL: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/05/PP_Rents-Royalties.pdf
59. Берберов А.Б., Милоголов Н.С. Оценка масштабов проблемы размывания налоговой базы в России // Финансовый журнал, №6 (2018). с. 47-58.
60. Типовое соглашение между Российской Федерацией об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество / КонсультантПлюс. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_98013/72c176ac0449f416e7cff75c7105f07e98f9b83b/
61. Treaty Rates [Электронный ресурс] // Deloitte. Режим доступа: <https://dits.deloitte.com/#TaxTreatySubMenu>
62. Trepelkov, A., Tonino, H., & Halka, D. (Eds.). 2015. United Nations Handbook on selected issues in protecting the tax base of developing countries
63. Discussion draft: Possible Changes to the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries Concerning. Inclusion of software payments in the definition of royalties / UN. URL: <https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-09/Revised%20discussion%20draft%20final.pdf>