

## Налогообложение цифровых услуг в контексте международных налоговых соглашений<sup>1</sup>

**Аннотация.** В статье рассмотрены концепции налогообложения цифровых услуг, предложенные Организацией экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) и Организацией Объединенных Наций. Проанализированы сходство и различия рассмотренных концепций. Отмечается, что целью мер, предложенных ОЭСР и ООН для решения налоговых проблем цифровой экономики, является определение налогооблагаемой связи (пересмотр концепции постоянного представительства и оценка того, приводят ли сбор данных и их монетизация к созданию стоимости для целей трансфертного ценообразования). По итогам исследования сделан вывод о том, что основной проблемой в поиске оптимального решения для налогообложения доходов от цифровых услуг является несогласованность действий международного сообщества. Двухкомпонентный подход ОЭСР сосредоточен на новых правилах распределения прибыли. Подход ООН направлен на упрощение администрирования, что позволяет шире внедрять его, особенно в развивающихся странах. Кроме того, предложены перспективы развития налогового регулирования в России в условиях нового международного регулирования.

**Ключевые слова:** налоговое право; цифровая экономика; цифровизация; налогообложение прибыли; ООН; ОЭСР; цифровые услуги; международное налогообложение; международная группа компаний; соглашения об избежании двойного налогообложения.

**Для цитирования:** Пономарева К. А. Налогообложение цифровых услуг в контексте международных налоговых соглашений // Актуальные проблемы российского права. — 2022. — Т. 17. — № 8. — С. 20–31. — DOI: 10.17803/1994-1471.2022.141.8.020-031.

---

<sup>1</sup> Статья подготовлена в рамках задания Минфина России на выполнение работы по проведению научного исследования «Разработка механизма налогообложения глобальной прибыли иностранных компаний с высоким уровнем цифровизации и существенным экономическим присутствием в России».

---

© Пономарева К. А., 2022

\* Пономарева Карина Александровна, доктор юридических наук, доцент, ведущий научный сотрудник Центра налоговой политики Научно-исследовательского финансового института Министерства финансов Российской Федерации, профессор кафедры государственного и муниципального права Омского государственного университета имени Ф.М. Достоевского  
Настасьинский пер., д. 3, стр. 2, г. Москва, Россия, 127006  
kronomareva@nifi.ru

## Digital Services Taxation in the Context of International Tax Agreements<sup>2</sup>

**Karina A. Ponomareva**, Dr. Sci. (Law), Associate Professor, Professor, Department of State and Municipal Law, Dostoevsky Omsk State University; Leading Researcher, Tax Policy Center, Financial Research Institute of the Ministry of Finance of the Russian Federation  
per. Nastasinskiy, d. 3, strp. 2, Moscow, Russia, 127006  
kponomareva@nifi.ru

**Abstract.** The paper discusses the concepts of digital services taxation proposed by the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) and the United Nations. The paper analyzes similarities and differences between the concepts under consideration. It is noted that the purpose of the measures proposed by the OECD and the UN to solve tax problems of the digital economy is to determine the taxable connection (revision of the concept of permanent representation and assessment of whether data collection and monetization lead to value creation for transfer price setting). According to the results of the study, it is concluded that the main problem in finding the optimal solution for the taxation of income from digital services is the inconsistency of the actions of the international community. The OECD's two-component approach focuses on new rules for profit sharing. The UN approach is aimed at simplifying administration, which makes it possible to implement it more widely, especially in developing countries. In addition, the paper proposes the prospects for the development of tax regulation in Russia in the context of new international regulation.

**Keywords:** tax law; digital economy; digitalization; profit taxation; UN; OECD; digital services; international taxation; international group of companies; agreement of double taxation avoidance.

**Cite as:** Ponomareva KA. Nalogooblozhenie tsifrovyykh uslug v kontekste mezhdunarodnykh nalogovykh soglasheniy [Digital Services Taxation in the Context of International Tax Agreements]. *Aktual'nye problemy rossijskogo prava*. 2022;17(8):20-31. DOI: 10.17803/1994-1471.2022.141.8.020-031 (In Russ., abstract in Eng.).

### Введение

Проблемы налогообложения компаний, работающих в сфере цифровой экономики, уже несколько лет активно обсуждаются на международной арене. Актуальны они и для Российской Федерации. Для того чтобы российское финансово-правовое регулирование способствовало эффективному ответу на вызовы, порожденные цифровизацией, необходима разработка целостной правовой концепции, позволяющей обеспечить соблюдение фискальных интересов государства в условиях цифровой трансформации. В этой связи особую важность представляет трансформация налоговых отношений и их правового регулирования. Эти задачи сохраняют свою актуаль-

ность и в современных условиях фрагментации системы международной экономической кооперации.

Поскольку предприятия во всех секторах экономики всё больше вовлечены в процессы цифровизации, ключевым становится вопрос о том, как предприятия должны облагаться налогом и как этот налог распределяется между юрисдикциями. На этот вопрос государства, несомненно, должны искать общий ответ: любые фундаментальные изменения в глобальных международных налоговых правилах должны основываться на консенсусе, чтобы уменьшить налоговые разногласия и конфликты. Однако другой стороной этой медали является необходимость обеспечить соблюдение фискальных интересов государства.

---

<sup>2</sup> The article was prepared as part of the task of the Ministry of Finance of the Russian Federation to carry out a study "Development of a mechanism for taxation of global profits of foreign companies with a high level of digitalization and a significant economic presence in Russia".

## 1. Современное правовое поле регулирования отношений в сфере цифровой экономики на международной арене

В отсутствие консенсуса многие государства начали формулировать односторонние правила налогообложения цифровой экономики. Эти практики усложняют определение юрисдикции, уполномоченной облагать налогом цифровую международную группу компаний (МГК).

Ключевыми акторами, формирующими повестку для обсуждения реформ, направленных на решение налоговых проблем цифровой экономики, являются Организация экономического сотрудничества и развития, Организация Объединенных Наций, Европейский Союз.

Целью мер, предложенных ОЭСР и ООН для решения налоговых проблем цифровой экономики, является определение налогооблагаемой связи (пересмотр концепции постоянного представительства и оценка того, приводят ли сбор данных и их монетизация к созданию стоимости для целей трансфертного ценообразования). Большинство налоговых соглашений основаны либо на Типовой конвенции ООН для урегулирования налоговых отношений между развитыми и развивающимися странами<sup>3</sup> (далее — Типовая конвенция ООН), либо на Модельной конвенции ОЭСР в отношении налогов на доходы и капитал<sup>4</sup>, в которых используется традиционная концепция постоянного представительства. Иностранное предприятие подлежит налогообложению только в том случае, если оно имеет физическое присутствие, которое в широком смысле определяется как место, где полностью или частично осуществляется деятельность данного предприятия. Государство может облагать налогом компании

только в том случае, если установлена налоговая привязка (nexus) к данной юрисдикции. Однако цифровизация позволяет компаниям осуществлять экономическую деятельность без физического присутствия в юрисдикции. Это может привести к ситуации, когда налоги не отражают стоимость и прибыль, создаваемые предприятием.

8 октября 2021 г. ОЭСР опубликовала заявление о двухкомпонентном решении налоговых проблем, возникающих в связи с цифровизацией экономики<sup>5</sup>, по состоянию на май 2022 г. согласованное представителями 139 стран.

Работа идет по двум направлениям: первый компонент (pillar 1) и второй компонент (pillar 2). Pillar 1 предполагает введение нового механизма распределения прибыли, который позволит частично отойти от принципа «вытянутой руки», а также поможет создать новые правила налогообложения, не привязанные к физическому присутствию налогоплательщика в юрисдикции. Pillar 2 предусматривает новые механизмы предотвращения размывания налоговой базы (фактически это проект BEPS 2.0) и касается глобального минимального налога.

В текущей ситуации для России более актуально направление, разрабатываемое в рамках первого компонента. В 2022 г. оно получило развитие в ряде документов ОЭСР, размещенных для консультаций.

4 февраля 2022 г. ОЭСР запросила комментарии по проекту правил налоговой привязки и источников доходов в рамках суммы А первого компонента<sup>6</sup>. Цель этих правил состоит в том, чтобы позволить МГК определять соответствующие рыночные юрисдикции, из которых извлекается доход. Как отмечается в заявлении ОЭСР от 08.10.2021, доход поступает от источника в

<sup>3</sup> United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries: 2017 Update, UN, New York. URL: <https://doi.org/10.18356/cc8f6035-en> (дата обращения: 10.05.2022).

<sup>4</sup> Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version. OECD, 2017. URL: [http://doi.org/10.1787/mtc\\_cond-2017-en](http://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en) (дата обращения: 10.05.2022).

<sup>5</sup> Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy. 8 October 2021. OECD // URL: <https://www.oecd.org> (дата обращения: 10.05.2022).

<sup>6</sup> Tax challenges of digitalisation: OECD invites public input on the draft rules for nexus and revenue sourcing under Amount A of Pillar One. OECD 2022 // URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-invites-public-input-on-the-draft-rules-for-nexus-and-revenue-sourcing-under-pillar-one-amount-a.htm> (дата обращения: 10.05.2022).

конечной рыночной юрисдикции, где используются или потребляются товары или услуги.

Проект правил определения источника дохода содержит информацию, необходимую для определения конечной рыночной юрисдикции для конкретных операций. Их цель состоит в том, чтобы они могли применяться ко всем типам МГК, которые являются весьма неоднородными. Например, некоторым МГК, производящим потребительские товары, потребуются применять только правила, относящиеся к готовой продукции; другие могут применять правила для онлайн-рекламы для получения большей части своего дохода и т.д. Это означает, что разные бизнес-модели будут исходить из разных типов информации.

## **2. Общие положения регулирования в рамках новых правил распределения прибыли и концепция цифровых услуг ОЭСР**

Первый компонент ОЭСР расширяет налоговые права рыночных юрисдикций (как правило, это юрисдикции, в которых находятся пользователи), где существует активное и устойчивое участие бизнеса в экономике этой юрисдикции посредством деятельности в этой юрисдикции или удаленно направленной на нее<sup>7</sup>. По сути, целью первого компонента ОЭСР является установление нового стандарта привязки для автоматизированных цифровых услуг, которые можно рассматривать как относительно новые формы торговли.

Ключевыми направлениями деятельности в рамках первого компонента являются следующие:

- новое полномочие по налогообложению для рыночных юрисдикций в отношении доли остаточной прибыли, рассчитанной на уровне группы, международных групп компаний (сумма А);
- упрощение и унификация правил отнесения прибыли к базовым маркетинговым

операциям и операциям по перепродаже (сумма В);

- процессы повышения налоговой определенности с помощью эффективных механизмов предотвращения и разрешения споров.

Заявление ОЭСР от 08.10.2021 подтверждает, что новые правила будут применяться к МГК с мировой выручкой более 20 млрд евро и рентабельностью выше 10 %. Распределение по сумме А составит 25 %.

Сумма А требует разработки правил поиска источника доходов и критериев распределения доходов. Заявление не содержит подробной информации об этих правилах, однако подтверждается, что распределение получают юрисдикции, в которых получен доход в размере 1 млн евро или более. Этот порог понижается до 250 тыс. евро для юрисдикций с ВВП менее 40 млрд евро.

Правила применения суммы А основаны на двух элементах: тесте вида деятельности (activity test) и пороговом тесте (threshold test)<sup>8</sup>.

*Тест вида деятельности.* ОЭСР выделила два вида деятельности, в которых проблемы в части налогообложения выражены наиболее остро: автоматизированные цифровые услуги (ADS) и предприятия, ориентированные на потребителя (CFB).

Концепция автоматизированных цифровых услуг определена посредством положительного списка действий, связанных с этими услугами; отрицательного списка действий, не связанных с этими услугами, и общего определения. Общее определение автоматизированных цифровых услуг основано на двух ключевых элементах: 1) «автоматизированный», т.е. после настройки системы предоставление услуги конкретному пользователю требует минимального участия человека со стороны поставщика услуг; 2) «цифровой», т.е. услуга предоставляется через Интернет или электронную сеть. Общая особенность понятия «автоматизированный» заключается в том, существует ли возможность масштабирования и предостав-

---

<sup>7</sup> Tax Challenges Arising from Digitalisation — Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris, OECD Publishing, 2020. URL: <https://doi.org/10.1787/beba0634-en> (дата обращения: 10.05.2022) (далее — Отчет по первому компоненту ОЭСР).

ления того же типа услуг новым пользователям с минимальным участием человека. Понятие «цифровой» отличает автоматизированные цифровые услуги от других методов предоставления услуг, таких как физическое предоставление услуги на месте<sup>9</sup>.

Положительный список включает услуги онлайн-рекламы; продажу или иное отчуждение пользовательских данных; поисковые онлайн-системы; платформы социальных сетей; платформы онлайн-посредничества; услуги цифрового контента; онлайн-игры; стандартизированные онлайн-услуги обучения; услуги облачных вычислений.

Отрицательный список видов деятельности, не связанных с рекламой, включает индивидуальные профессиональные услуги; индивидуальные услуги онлайн-обучения; онлайн-продажу товаров и услуг, отличных от автоматизированных цифровых услуг; продажу физических товаров независимо от подключения к сети (интернет вещей) и услуги, обеспечивающие доступ к Интернету или другой электронной сети.

Включив такую широкую категорию в периметр охвата суммы А, ОЭСР признает, что способность активно и стабильно участвовать в экономической жизни рыночной юрисдикции выходит за рамки бизнеса, предоставляющего цифровые услуги. ОЭСР считает, что предприятия, ориентированные на потребителя, способны взаимодействовать с потребителями не только посредством физического присутствия на местном рынке и тем самым могут существенно повысить стоимость продукции и увеличить объем продаж. Это устойчивое взаимодействие может иметь место и может создавать стоимость для потребителей услуг таких компаний<sup>10</sup>.

Предприятия, ориентированные на потребителя, определяются как предприятия, которые получают доход от продажи товаров и услуг, обычно продаваемых потребителям, включая те, что продаются потребителям косвенно через

посредников и посредством франчайзинга и лицензирования.

Сектора, не входящие в периметр охвата суммы А, включают определенные природные ресурсы; финансовые услуги, такие как банковское дело, страхование и управление активами; коммерческое и инфраструктурное строительство; строительство, продажу и аренду жилой недвижимости (за исключением платформ, посреднических предложений недвижимости); международный авиационный и судоходный бизнес<sup>11</sup>.

*Пороговые тесты.* Наряду с тестом вида деятельности элементом определения периметра охвата суммы А является пороговый тест. МГК может подпадать под действие суммы А только в том случае, если она соответствует описанному выше критерию вида деятельности и двум пороговым значениям: консолидированная выручка МГК и доход МГК, полученный за пределами внутреннего рынка.

ОЭСР предлагает установить пороговое значение не ниже текущего порога в 750 млн евро, которое используется для целей страновой отчетности (CbCr)<sup>12</sup>.

Второй порог относится к МГК, доход которых превышает вышеуказанный валовой доход, но которые имеют лишь небольшой объем доходов из иностранных источников. В таких случаях тест будет состоять из двух этапов. Во-первых, МГК будет применять тест вида деятельности, чтобы определить, заработала ли группа больше минимальной пороговой суммы дохода от автоматизированных цифровых услуг или предприятий, ориентированных на потребителя. Во-вторых, МГК необходимо будет определить, заработала ли она больше минимальной пороговой суммы дохода от зарубежной деятельности в сфере охвата.

Подводя итог, подчеркнем, что каждое государство преследует прежде всего национальный фискальный интерес, вплоть до односто-

<sup>8</sup> Отчет по первому компоненту ОЭСР, п. 21.

<sup>9</sup> Отчет по первому компоненту ОЭСР, п. 26.

<sup>10</sup> Отчет по первому компоненту ОЭСР, п. 31.

<sup>11</sup> Отчет по первому компоненту ОЭСР, п. 57–59.

<sup>12</sup> Отчет по первому компоненту ОЭСР, п. 175.

ронного введения в национальное законодательство мер по налогообложению цифровых компаний. Более того, односторонние меры (которые, по сути, имеют одни и те же цели и средства имплементации) могут порождать ситуации двойного налогообложения. Средством борьбы с такими мерами является использование многосторонних инструментов. Реформы окажут масштабное воздействие на деятельность МГК по всему миру. Учитывая амбициозные сроки реализации, важно, чтобы потенциально затронутые реформами предприятия могли подготовиться к изменениям правовых режимов.

Ряд положений программы ОЭСР подвергаются критике со стороны исследователей и практиков.

Так, проект ОЭСР оставляет нераскрытыми ряд понятий, а также механизмы реализации некоторых положений и технические сложности. Для первого компонента это определение группы МГК и компаний, входящих в группу; разработка правил безопасной гавани для доходов от маркетинговой деятельности, а также правил избежания двойного налогообложения; правила суммы В; разработка обязательного механизма разрешения споров.

### 3. Подход ООН к налогообложению автоматизированных цифровых услуг

20 апреля 2021 г. ООН также внесла изменения в Типовую конвенцию ООН, дополнив ее статьей 12В «Доходы от автоматизированных цифровых услуг».

Подход ООН заключается в установлении налога у источника на валовые платежи за автоматизированные цифровые услуги, осуществляемые резидентом одной стороны налогового соглашения резиденту государства — другой стороны налогового соглашения. Такой подход представляет собой расхождение с традиционными принципами международного налогообложения, применимыми к доходам от оказания услуг, которые предоставляют налоговые

права юрисдикции, в которой предоставляются услуги, а не юрисдикции, резидентом которой является получатель услуг. Хотя нормы ст. 12В не являются нормами прямого действия, она служит моделью для государств, применяющих Типовую конвенцию ООН, которую следует учитывать при определении их подхода к налогообложению автоматизированных цифровых услуг, и может быть рассмотрена в контексте будущих переговоров по двусторонним налоговым соглашениям.

Стоит отметить, что ООН концентрируется на вопросах налогообложения между развитыми и развивающимися странами. Типовая конвенция ООН отличается от Модельной конвенции ОЭСР в отношении налогов на доходы и капитал тем, что в ее основу заложен компромисс между принципом источника и принципом резидентства и придается большее значение принципу источника — как раз для того, чтобы обеспечить соблюдение интересов развивающихся стран.

Цель ООН — расширить права налогообложения для государств, благодаря потребителям которых у нерезидента формируются доходы от автоматизированных цифровых услуг. ООН предлагает соответствующие правила, руководствуясь Отчетом ОЭСР по Действию 1 Плана BEPS, в котором еще не было рекомендовано взимать налог у источника с цифровых услуг, но было признано, что страны могут включать такие положения в свои налоговые соглашения<sup>13</sup>.

Под доходом от автоматизированных цифровых услуг понимаются платежи за услуги, предоставляемые в Интернете или посредством электронной сети, требующие минимального участия человека со стороны поставщика услуг.

К автоматизированным цифровым услугам относятся услуги интернет-рекламы; услуги посреднических онлайн-платформ; услуги социальных сетей; услуги цифрового контента; услуги облачных вычислений; продажа или иное отчуждение пользовательских данных; стандартизированные услуги онлайн-обучения.

К автоматизированным цифровым услугам не относятся индивидуальные услуги, предо-

<sup>13</sup> Лебедь, рак и щука: как поделить цифровые налоги? // URL: <https://oecd-russia.org/analytics/lebed-rak-i-schuka-kak-podelit-tsifrovye-nalogi.html> (дата обращения: 10.05.2022).

ставляемые профессионалами; индивидуальные услуги онлайн-обучения; услуги по предоставлению доступа в Интернет или к электронной сети; интернет-продажа товаров и услуг, кроме автоматизированных цифровых услуг; услуги вещания, включая одновременную передачу в Интернет; составные цифровые услуги, встроенные в физический товар, независимо от возможности подключения к сети (интернет вещей).

Таким образом, ООН и ОЭСР используют сходные подходы к определению автоматизированных цифровых услуг.

Как отмечает ООН, неспособность стран облагать налогом доход от автоматизированных цифровых услуг, которые оказывают поставщики-нерезиденты, до принятия ст. 12В могла в ряде случаев дать поставщикам услуг — нерезидентам налоговое преимущество над национальными поставщиками услуг. Доход от таких услуг национальных поставщиков подлежит налогообложению согласно правилам национального законодательства по обычной ставке, применяемой к налогу на прибыль. В то же время поставщики-нерезиденты не облагались внутренним налогом, если у них не было постоянного представительства или постоянной базы.

Возможность получать доходы, даже не имея физического присутствия, рассматривается большинством членов Комитета экспертов по международному сотрудничеству по налоговым вопросам ООН (далее — Комитет ООН) как обоснование налогообложения у источника дохода от автоматизированных цифровых услуг. Многие развивающиеся страны имеют ограниченный ресурс для налогового администрирования и нуждаются, по мнению ООН, в простом и эффективном методе взимания налогов с доходов от услуг, полученных нерезидентами.

Статья 12В не будет применяться в ситуациях, когда доход от автоматизированных цифровых услуг получен фактическим постоянным представителем налогоплательщика и фактически связан с ним (п. 8 ст. 12В). Статья 12В также не применяется в случае платежей, которые представляют собой роялти или плату за технические услуги в соответствии со ст. 12 или 12А Типовой конвенции ООН, фактически отда-

вая приоритет этим положениям договора при налогообложении такого дохода.

ООН устанавливает, что доход от автоматизированных цифровых услуг, возникающий в одном государстве и выплачиваемый резиденту другого, может облагаться налогом в этом другом государстве, т.е. по месту налогового резидентства компании, которая оказывает такие услуги. Однако это не подразумевает, что такой доход подлежит налогообложению исключительно государством резидентства компании.

Ключевым нововведением ст. 12В является то, что она разрешает государствам — участникам соглашения облагать налогом платежи за автоматизированные цифровые услуги в государстве-источнике с учетом валовой прибыли.

Договаривающееся государство, в котором возникает доход от автоматизированных цифровых услуг, может облагать налогом эти платежи в соответствии с положениями национального законодательства. Однако если бенефициарный владелец дохода не является налоговым резидентом, сумма налога не может превышать максимальный процент от валовой суммы платежей. Валовое налогообложение обычно предлагается в контексте доходов, которые не требуют значительных инвестиций и расходов на оказание базовых услуг на постоянной основе.

Статья 12В предусматривает альтернативный вариант применения налогообложения на чистой основе. Бенефициарный владелец дохода от автоматизированных цифровых услуг может потребовать, чтобы его квалифицированная прибыль от автоматизированных цифровых услуг облагалась налогом по ставке, предусмотренной национальным законодательством договаривающегося государства. Эта норма направлена на то, чтобы позволить бенефициарному владельцу дохода от автоматизированных цифровых услуг декларировать ограниченное постоянное представительство в юрисдикции, где находится плательщик, чтобы облагаться налогом на основе чистого дохода. Этот вариант будет оптимальным в тех случаях, когда налогоплательщик может иметь меньшее налоговое обязательство по сравнению с тем, что определено в соответствии с механизмом удержания налога, а также в случаях, когда он

имеет глобальный убыток или убыток в соответствующем бизнес-сегменте в течение налогового года.

Выбор чистого базового налогообложения приведет к отходу от принципа «вытянутой руки». Таким образом, доход будет поступать в страну резидентства налогоплательщика или на физическую, или на постоянную базу. Профессор В. Чанд критически оценивает это положение и считает, что оно приведет к снижению доходов для развивающихся стран<sup>14</sup>.

Таким образом, статья 12В предусматривает два варианта, в ходе которых договаривающиеся государства могут взимать налоги путем двусторонних переговоров. Либо правительства согласятся на определенный процент налога у источника (рекомендуется 3–4 %) в соответствии с двусторонним налоговым соглашением, либо МГК может потребовать от страны-источника облагать налогом свою прибыль на чистой основе.

ООН не определяет рекомендованную максимальную ставку налога на доход от автоматизированных цифровых услуг, как и в случае, например, дивидендов, процентов, роялти. Размер ставки страны должны определить самостоятельно в двустороннем налоговом соглашении. Вместе с тем ООН приводит в пример несколько факторов, которые важно учитывать: риски того, что высокая ставка удерживаемого налога может заставить поставщиков услуг — нерезидентов переложить стоимость налога на клиентов, что будет означать, что страна увеличит свои доходы за счет собственных резидентов, а не поставщиков услуг — нерезидентов; риски того, что ставка налога, превышающая лимит иностранного налогового кредита в стране резидентства, может сдерживать инвестиции и др.

Статья 12В не применяется к доходам от услуг, возникающих в третьем государстве (за исключением ситуаций, когда в таком государстве создано постоянное представительство или постоянная база). Это положение направлено на

недопущение случаев злоупотребления положениями соглашений (treaty shopping).

ООН признает, что налогообложение доходов от автоматизированных цифровых услуг согласно новой статье может привести к чрезмерному или двойному налогообложению. Соответственно риски предлагается устранять за счет ст. 23 Типовой конвенции ООН, предусматривающей методы устранения двойного налогообложения.

В частности, ООН предлагает нивелировать эти риски за счет установления умеренной ставки налога на доход от автоматизированных цифровых услуг. Страна, резидентом которой является получатель дохода, обязана предотвращать двойное налогообложение таких платежей за счет освобождения от налога на доход от автоматизированных цифровых услуг или предоставления вычета в счет налога, подлежащего уплате в стране резидентства.

#### **4. Сравнение подходов ООН и ОЭСР к налогообложению автоматизированных цифровых услуг**

Основной проблемой в поиске оптимального решения для налогообложения доходов от цифровых услуг является отсутствие согласованности действий международного сообщества.

Двухкомпонентный подход ОЭСР сосредоточен на новых правилах распределения прибыли для цифровых и, возможно, для всех предприятий, ориентированных на потребителей (первый компонент), а также на соглашении о глобальном минимальном налоге (второй компонент). Целью ОЭСР является предотвращение распространения односторонних налогов на цифровые услуги, которое создает риск двойного налогообложения. Частая критика предложений ОЭСР заключается в том, что их сложно применять и что глобальные минимальные налоговые правила ставят развивающиеся страны в невыгодное положение.

---

<sup>14</sup> Chand V., Vilaseca C. The UN Proposal on Automated Digital Services: Is It in the Interest of Developing Countries? // Kluwer International Tax Blog. 2022. URL: <http://kluwertaxblog.com/2021/03/05/the-un-proposal-on-automated-digital-services-is-it-in-the-interest-of-developing-countries/?output=pdf> (дата обращения: 10.05.2022).

Подход, изложенный в ст. 12В Типовой конвенции ООН, направлен на упрощение администрирования, что позволяет шире внедрять его, особенно в развивающихся странах.

Страны ОЭСР вводят новые налоги в одностороннем порядке, руководствуясь внутренними интересами и не принимая во внимание долгосрочные риски искажения условий для международной торговли цифровыми услугами. Страны, которые еще не ввели налоги на цифровые услуги (например, Россия), задумываются о необходимости их установления. Комитет ООН предлагает вносить изменения в двусторонние соглашения об избежании двойного налогообложения. Но нельзя не заметить очевидные минусы этого пути:

- процесс пересмотра двусторонних налоговых соглашений может быть долгим и неэффективным;
- Комитет ООН не устанавливает размер максимальной ставки налогообложения доходов от автоматизированных цифровых услуг в государстве-источнике. Этот вопрос также должен решаться на уровне двусторонних переговоров. Маловероятно, что ради одной статьи удастся обеспечить быстрый пересмотр соглашений между развитыми и развивающимися странами. Установление же разных ставок будет создавать условия для развития налоговой конкуренции.

Проект ОЭСР является более сложным, поскольку он направлен не только на регулирование автоматизированных цифровых услуг, но и на бизнес, ориентированный на потребителя. Кроме того, ОЭСР предусмотрела специальные правила для отдельных секторов и бизнес-моделей (фармацевтика, франчайзинг, лицензирование и пр.). Однако ОЭСР предлагает установить и пороговые значения для применения новых правил налогообложения.

Подход ООН представляет собой модель, в соответствии с которой страны могут применять

национальное законодательство для решения проблем, связанных с налогообложением автоматизированных цифровых услуг. В юрисдикциях, связанных двусторонними соглашениями, принятие подхода, основанного на ст. 12В, в национальном законодательстве, как правило, не повлияет на применение существующего соглашения — если и до тех пор, пока оно не будет пересмотрено с целью включения в него статьи 12В. Но в юрисдикциях, не связанных соглашениями, такие законы будут иметь непосредственные последствия для предоставления трансграничных автоматизированных цифровых услуг.

Как отметил Комитет ООН, «многие развивающиеся страны имеют ограниченные административные возможности и нуждаются в простом, надежном и эффективном методе обеспечения налогообложения с доходов от услуг, получаемых нерезидентами. Такой метод налогообложения может также упростить соблюдение требований для предприятий, оказывающих услуги в других государствах, поскольку от них не потребуется рассчитывать свою чистую прибыль или подавать налоговые декларации, если только они сами не выберут налогообложение на основе чистого дохода»<sup>15</sup>.

Таким образом, с одной стороны, подход к налогообложению на валовой основе представляется простым подходом, который способствует налоговой определенности, особенно для развивающихся стран, которые могут иметь неустойчивые налоговые органы. Однако, несмотря на кажущуюся простоту, валовое налогообложение может оказать негативное влияние на трансграничные операции, вплоть до отказа от трансграничной деятельности.

С другой стороны, предложение ОЭСР по первому компоненту предусматривает глобальный порог дохода (который, возможно, может снижаться с течением времени) и тест *de minimis* на доходы от иностранных инвестиций. Кроме того,

<sup>15</sup> UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Twentieth session, Update on work on taxation issues related to the digitalization of the economy (UN, E/C.18/2020/CRP.41, October 2020), para. 11 // URL: [https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-10/CITCM%2021%20CRP.41\\_Digitalization%2010102020%20Final%20A.pdf](https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-10/CITCM%2021%20CRP.41_Digitalization%2010102020%20Final%20A.pdf) (дата обращения: 10.05.2022).

в отличие от предложения ООН, в инициативе ОЭСР предлагается механизм «одного окна», при котором налогоплательщик должен будет зарегистрироваться только в налоговом органе государства конечной материнской компании.

Наконец, ООН предпочитает применять новую статью 12В путем двусторонних переговоров (представляется невозможным включить это положение в Многостороннюю конвенцию ОЭСР по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (MLI)<sup>16</sup>, поскольку это инструмент, разработанный и контролируемый ОЭСР).

Некоторые члены Комитета ООН выразили обеспокоенность по поводу того, что реализация двустороннего положения может привести к двойному налогообложению. На это Комитет ООН ответил, что «многосторонний подход также вызывает обеспокоенность, а двустороннее решение будет работать так же, как оно работало для существующих правил физического присутствия»<sup>17</sup>.

В связи с выбором двустороннего подхода возникают два основных вопроса. Во-первых, развивающиеся страны обычно имеют более ограниченные сети соглашений об избежании двойного налогообложения, что означает, что им придется вести переговоры о новых налоговых соглашениях или у них может возникнуть соблазн ввести национальный налог на цифровые услуги. Вторая проблема связана с тем, что пересмотр существующих соглашений об избежании двойного налогообложения может занять много времени.

Между тем такие авторитетные организации, как МВФ и Всемирный банк, поддерживают это предложение с точки зрения развивающихся стран.

Таким образом, предложение по ст. 12В отличается от предложения ОЭСР в следующих важных аспектах:

1. Правило налоговой привязки: в то время как статья 12В предоставляет право на налогообложение стране, из которой поступают платежи, первый компонент ОЭСР исходит из места нахождения пользователей.
2. Вариант налогообложения по валовому налогу у источника, который резко контрастирует со сложными формулами первого компонента ОЭСР для определения налоговой базы.
3. Правило чистого налогообложения в соответствии со ст. 12В, которое предполагает определенный процент в качестве предполагаемой прибыли.
4. Отсутствие в ст. 12В упрощенного механизма регистрации, в отличие от проектов ОЭСР.
5. Отсутствие механизма разрешения споров в Типовой конвенции ООН.
6. Сфера применения: статья 12В применяется только к автоматизированным цифровым услугам, в то время как ОЭСР применима и к предприятиям, ориентированным на потребителя.

Также стоит отметить, что статья 12В не запрещает применение односторонних мер. Отсутствие такого запрета, если его не учитывать, может создать неопределенность в случаях, когда статья 12В будет применяться наряду с актами, закрепившими односторонние цифровые налоги.

В любом случае позитивной тенденцией является тот факт, что страны, отстраненные от процесса принятия решений в ОЭСР из-за преобладающего влияния развитых стран, нашли место, чтобы выразить свою заинтересованность в альтернативном подходе, с которым и выступил Комитет ООН.

---

<sup>16</sup> Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (MLI). Ратифицирована Федеральным законом от 01.05.2019 № 79-ФЗ «О ратификации многосторонней Конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения» (СЗ РФ. 2019. № 18. Ст. 2203).

<sup>17</sup> UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Twentieth session, Update on work on taxation issues related to the digitalization of the economy (UN, E/C.18/2020/CRP41, October 2020), para. 13.

### Выводы. Перспективы развития налогового регулирования в России в условиях нового международного регулирования

Все обсуждаемые сегодня на уровне международных организаций и в экспертной среде новации могут повлиять и на российские правила налогообложения. Наиболее актуальны два возможных инструмента развития российского налогового законодательства:

- 1) введение в России односторонних мер в условиях развития первого компонента ОЭСР;
- 2) внесение изменений в двусторонние соглашения между Российской Федерацией и странами-партнерами.

Оба варианта могут гибко сочетаться в том числе с учетом меняющихся условий и фрагментации системы международного экономического сотрудничества. В случае введения односторонних мер, направленных на налогообложение прибыли в условиях цифровизации, полагаем целесообразным учитывать такие новации в рамках развития механизма первого компонента ОЭСР, как определение автоматизированных цифровых услуг и предприятий, ориентированных на потребителя, а также установление пороговых значений для налогообложения по масштабам экономической деятельности.

Предложения ОЭСР широко критикуются и в европейской литературе, в первую очередь с

точки зрения невозможности обеспечить справедливое распределение налоговых прав<sup>18</sup>. Противоречия между национальными, региональными и глобальными интересами по-прежнему налицо, что отражено в предложениях ученых, практиков и международных организаций<sup>19</sup>. Поэтому до сих пор нет ясности по вопросу о том, по какому пути пойдет международное налоговое сообщество в целом и отдельные страны в частности.

В таких условиях акцент в налоговой политике России на эволюционное обновление сети российских налоговых соглашений через внедрение положений ст. 12В Типовой конвенции ООН может стать сбалансированным решением в новых условиях фрагментации системы глобального регулирования. Этот путь соответствует идее развития системы международной кооперации России в сфере налогообложения с максимальным количеством стран, в том числе развивающихся стран и стран БРИКС.

При этом, хотя два механизма имеют разный охват — первый компонент ОЭСР применяется лишь к крупнейшим МГК, а статья 12В Типовой конвенции ООН — ко всему цифровому бизнесу, оба механизма вполне могли бы сосуществовать, а акцент на путь, избранный ООН, не исключает последующего присоединения России и к механизму, развиваемому ОЭСР, при наличии такой необходимости и возможности в среднесрочной перспективе.

### БИБЛИОГРАФИЯ

1. *Brauner Y.* Editorial: Taxing the Digital Economy Post-BEPS, Seriously // *Intertax*. — 2018. — Vol. 46, Iss. 6/7. — P. 462–465.
2. *Chand V., Vilaseca C.* The UN Proposal on Automated Digital Services: Is It in the Interest of Developing Countries? // *Kluwer International Tax Blog*. — 2022. — URL: <http://kluwertaxblog.com/2021/03/05/the-un-proposal-on-automated-digital-services-is-it-in-the-interest-of-developing-countries/?output=pdf> (дата обращения: 10.05.2022).

<sup>18</sup> См.: *Devereux M. P., Vella J.* Debate: Implications of Digitalization for International Corporate Tax Reform // *Intertax*. 2018. Vol. 46, Iss. 6/7. P. 550–559 ; *Wilde M. F. de* Comparing Tax Policy Responses for the Digitalizing Economy: Fold or All-in // *Intertax*. 2018. Vol. 46, Iss. 6/7. P. 466–475 ; *Brauner Y.* Editorial: Taxing the Digital Economy Post-BEPS, Seriously // *Intertax*. 2018. Vol. 46, Iss. 6/7. P. 462–465.

<sup>19</sup> *Dourado A. P.* Editorial Note: The World Split in Two and the Future of the International Tax System // *Intertax*. 2022. Vol. 50, Iss. 6. P. 482.

3. *Devereux M. P., Vella J.* Debate: Implications of Digitalization for International Corporate Tax Reform // *Intertax*. — 2018. — Vol. 46, Iss. 6/7. — P. 550–559.
4. *Dourado A. P.* Editorial Note: The World Split in Two and the Future of the International Tax System // *Intertax*. — 2022. — Vol. 50, Iss. 6. — P. 482–483.
5. *Martín Jiménez A.* BEPS, the Digital(ized) Economy and the Taxation of Services and Royalties // *Intertax*. — 2018. — Vol. 46, Iss. 8/9. — P. 620–638.
6. *Wilde M. F. De* Comparing Tax Policy Responses for the Digitalizing Economy: Fold or All-in // *Intertax*. — 2018. — Vol. 46, Iss. 6/7. — P. 466–475.

*Материал поступил в редакцию 10 мая 2022 г.*

### **REFERENCES (TRANSLITERATION)**

1. *Brauner Y.* Editorial: Taxing the Digital Economy Post-BEPS, Seriously // *Intertax*. — 2018. — Vol. 46, Iss. 6/7. — P. 462–465.
2. *Chand V., Vilaseca C.* The UN Proposal on Automated Digital Services: Is It in the Interest of Developing Countries? // *Kluwer International Tax Blog*. — 2022. — URL: <http://kluwertaxblog.com/2021/03/05/the-un-proposal-on-automated-digital-services-is-it-in-the-interest-of-developing-countries/?output=pdf> (data obrashcheniya: 10.05.2022).
3. *Devereux M. P., Vella J.* Debate: Implications of Digitalization for International Corporate Tax Reform // *Intertax*. — 2018. — Vol. 46, Iss. 6/7. — P. 550–559.
4. *Dourado A. P.* Editorial Note: The World Split in Two and the Future of the International Tax System // *Intertax*. — 2022. — Vol. 50, Iss. 6. — P. 482–483.
5. *Martín Jiménez A.* BEPS, the Digital(ized) Economy and the Taxation of Services and Royalties // *Intertax*. — 2018. — Vol. 46, Iss. 8/9. — P. 620–638.
6. *Wilde M. F. De* Comparing Tax Policy Responses for the Digitalizing Economy: Fold or All-in // *Intertax*. — 2018. — Vol. 46, Iss. 6/7. — P. 466–475.