

# Концепции правового регулирования трансграничных налоговых отношений в условиях цифровой экономики

*К. А. Пономарева*

**Для цитирования:** Пономарева К. А. Концепции правового регулирования трансграничных налоговых отношений в условиях цифровой экономики // Правоведение. 2019. Т. 63, № 1. С. 157–171. <https://doi.org/10.21638/spbu25.2019.108>

В статье анализируются альтернативные концепции постоянного представительства в эпоху цифровой экономики с целью выяснения общих и особенных черт представленных предложений. Новые тенденции наряду с возможностями размывания налоговой базы и перераспределения прибыли обусловили необходимость обновления международной налоговой системы для решения проблем, обусловленных развитием цифровой экономики. Рассмотрены подходы к концепции постоянного представительства в условиях цифровой экономики на примерах предложений Организации экономического сотрудничества и развития и Европейской комиссии, а также отдельных государств. Многообразие предложений обусловлено дискуссиями на предмет того, остается ли классическая концепция постоянного представительства решением для определения права на налогообложение у источника в цифровую эпоху. Рассматриваются отличия предложений по введению концепции значительного экономического присутствия от традиционной концепции постоянного представительства. Выделены особенности цифровизации экономики, играющие определяющую роль для международной налоговой политики. В качестве основной характеристики цифровой экономики, важной для налогового права, обозначено отсутствие необходимости физического присутствия компаний в том или ином государстве. Отмечается, что системы корпоративного налогообложения по-прежнему основаны на экономической реальности 1920-х годов, когда были созданы нынешние налоговые системы, основанные на территориальном и резидентском принципах. В результате возникает несоответствие между местами создания прибыли и налогообложения. В связи с этим эффективным правовым средством для налогообложения цифровых транснациональных корпораций является институт цифрового постоянного представительства. Определены общие критерии определения постоянного представительства. Необходимость подготовки ответов на вызовы цифровой экономики в новых условиях не вызывает сомнений. Эффективность новых правил может быть обеспечена лишь при условии гармонизации мер, имплементируемых в законодательства большого числа государств. В противном случае будет невозможно обеспечить единообразное регулирование трансграничных налоговых отношений.

*Ключевые слова:* налоговое право, корпоративное налогообложение, постоянное представительство, распределение прибыли, цифровая экономика, Европейский союз.

## Введение

Развитие цифровой экономики существенно изменило развитие налоговой политики по всему миру. Интерес к налогообложению цифровой экономики растет на национальном, европейском и глобальном уровнях. Один из наиболее важных вопросов заключается в том, подходит ли нынешняя система корпоративного на-

---

*Пономарева Карина Александровна* — канд. юрид. наук, доц. кафедры, Омский государственный университет им. Ф. М. Достоевского, Российская Федерация, 644077, Омск, ул. 50 лет Профсоюзов, 100/1; [karinaponomareva@gmail.com](mailto:karinaponomareva@gmail.com)

логообложения для цифровых бизнес-моделей. В отсутствие консенсуса многие юрисдикции начали формулировать односторонние правила налогообложения цифровой экономики. Несогласованность этих правил, вероятно, увеличит налоговое бремя ряда транснациональных корпораций с учетом того, что каждое государство стремится защитить свои интересы.

В последнее десятилетие государства столкнулись с тем, что цифровые бизнес-модели могут получать значительные доходы, но в то же время быть неуловимыми для корпоративного налогообложения в юрисдикциях, в которых они фактически присутствуют. Новые тенденции, наряду с возможностями размытия налоговой базы и перераспределения прибыли, обусловили необходимость обновления международной налоговой системы для решения проблем, обусловленных развитием цифровой экономики. Возникает сложный вопрос о том, где должен быть уплачен налог, при условии что предприятия могут эффективно участвовать в экономической жизни различных юрисдикций без какого-либо физического присутствия в государстве.

Цифровизация затрудняет, если не делает невозможным ограждение цифрового мира от остальной экономики, в том числе в целях налогообложения. Важность цифровой экономики в контексте Плана действий, направленных на борьбу с размыванием налоговой базы и выводом прибыли (Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, далее — план BEPS)<sup>1</sup>, подчеркивается тем, что решение налоговых проблем цифровой экономики внесено в качестве первого действия в план BEPS.

Признавая важность возможности налогообложения предприятий цифрового сегмента наравне с традиционными бизнес-моделями, международные организации и государства начали работу по созданию правовой основы, позволяющей государствам вернуть «потерянные доходы». Среди прочих мер было предложено изменить определение постоянного представительства, закрепленное в ст. 5 Модельной конвенции Организации экономического сотрудничества и развития в отношении налогов на доходы и капитал (далее — МК ОЭСР)<sup>2</sup>.

Основой дискуссии вокруг налогообложения цифровой экономики является вопрос распределения налоговых прав между государствами в отношении цифровых бизнес-моделей, поэтому в настоящем исследовании освещены проблема установления связи с определенной налоговой юрисдикцией, а также проблема распределения прибыли после того, как эта связь была установлена.

Обозначенные вопросы могут привести к широким дискуссиям, поэтому предметом статьи стали лишь отдельные аспекты трансграничного регулирования прямого налогообложения. Важная часть исследования посвящена влиянию новой концепции цифрового постоянного представительства на модели распределения прибыли внутри группы компаний.

## **1. Концепция существенного экономического присутствия, представленная Организацией экономического сотрудничества и развития**

В окончательном отчете ОЭСР о первом действии плана BEPS отмечалось, что цифровизация экономики вызвала ряд комплексных проблем в сфере прямого налогообложения, связанных главным образом с вопросом распределения

---

<sup>1</sup> OECD Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting // OECD Publishing. URL: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en> (дата обращения: 20.06.2019).

<sup>2</sup> Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017 // OECD Publishing. URL: [https://doi.org/10.1787/mtc\\_cond-2017-en](https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en) (дата обращения: 20.06.2019).

между государствами права на налогообложение доходов, полученных в результате трансграничной деятельности в цифровую эпоху<sup>3</sup>. Например, когда говорят о новой взаимосвязи, основанной на цифровом присутствии, речь идет не только о противодействии размыванию налоговой базы и выводу прибыли, но, что более важно, о новом распределении налоговых прав. П. Хонглер и П. Пистоне отмечают, что действующие руководящие принципы ОЭСР по трансфертному ценообразованию, основанные на рисках, функциях и капитале, потеряют актуальность, если будет внедрена новая налоговая привязка на базе цифрового присутствия; никакая прибыль не может быть распределена иностранному физическому лицу в соответствии с действующими правилами ОЭСР<sup>4</sup>.

В качестве актуальных вопросов налогообложения цифровых трансграничных компаний можно назвать следующие:

- является ли налогообложение цифровой экономики кардинально отличным от налогообложения экономики традиционной;
- в какой степени предлагаемые акты ОЭСР и ЕС смогут решить вопросы, обусловленные развитием цифровой экономики;
- существуют ли иные налоговые решения, которые могли бы в достаточной степени решить проблемы цифровой экономики (например, межстрановая отчетность);
- остается ли классическая концепция постоянного представительства решением для определения права на налогообложение у источника в цифровую эпоху.

Постоянное представительство — это комплексная категория налогового права, цель которой — «установление справедливого порядка налогообложения деятельности иностранной организации на территории государства-источника. В системе элементов налога постоянное представительство имеет наиболее тесную связь с налогоплательщиком, так как является одним из условий, при которых иностранная организация становится обязанной уплатить налог»<sup>5</sup>.

По замечанию В. А. Гидирима, «в настоящее время концепция постоянного представительства — общепризнанный критерий разграничения налоговых прав государств и руководящий принцип международной налоговой политики. Она базируется на концепции экономической принадлежности»<sup>6</sup>. О. Ю. Коннов трактует постоянное представительство как средство для определения степени присутствия иностранной организации на территории государства ведения деятельности и определения ее налогового статуса в связи с этим<sup>7</sup>.

В российской юридической науке выделяют две особенности постоянного представительства:

---

<sup>3</sup> OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 — 2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. URL: <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en> (дата обращения: 01.03.2019).

<sup>4</sup> *Hongler P., Pistone P.* Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy. IBD Working Paper, 2015. P. 13; White Papers IBD, 2015. P. 15.

<sup>5</sup> *Яруллина Г. П.* Место института постоянного представительства в налоговом праве РФ // Актуальные проблемы российского права. 2016. № 12. С. 65–72.

<sup>6</sup> *Гидирим В. А.* Основы международного корпоративного налогообложения. М.: Шаповалов Петров, 2017. С. 511.

<sup>7</sup> *Коннов О. Ю.* Понятие постоянного представительства в налоговом праве: дис. ... канд. юрид. наук. М.: ИГП РАН, 2001. С. 13.

- постоянное представительство — фикция<sup>8</sup>: оно не является юридическим лицом, более того, его особенность состоит в том, что это больше деятельность, нежели структурное подразделение юридического лица, которое создает особую характеристику этого лица, позволяющую государству облагать его налогом<sup>9</sup>;
- постоянное представительство — нерезидент<sup>10</sup>, поэтому институт постоянного представительства близок концепции налогового резидентства юридических лиц.

Вопрос о правовой природе постоянного представительства тесно связан с категориями, которые являются базовыми в международной и европейской практике, но не имеют аналогов в русском языке и не закреплены в российском налоговом законодательстве. В первую очередь, это категории *nexus* (связь, налоговая привязка) и *threshold* (пороговое значение, нижняя граница налогообложения). Как отмечает Б. Арнольд, постоянное представительство — это и есть минимально необходимая для взимания налога степень присутствия нерезидента в стране. Правила определения связи (*nexus rules*) и правила определения источника — нормы, которые устанавливают минимальную линию, или грань, т.е. привязку, на основе которой нерезидент становится налогообязанным в государстве<sup>11</sup>.

Термин «*nexus*» описывает ситуацию, в которой предприятие подлежит налогообложению на территории государства по причине связи с ним. В литературе традиционно отмечается, что перечень налоговых привязок, обеспечивающих необходимую связь (*nexus*) субъекта с государством, включает в себя: гражданство (национальную принадлежность); domicilio или резидентство; присутствие или ведение бизнеса на территории страны; нахождение имущества на территории страны или осуществление сделок или транзакций, в результате которых получен доход, на территории страны<sup>12</sup>.

Когда бизнес на территории страны определен, государство должно решить, хочет ли оно облагать налогом всю прибыль нерезидента в стране или же налоговая обязанность считается возникшей только после превышения минимального порогового значения, т.е. продолжительности или масштаба деловой активности. Любая степень такой связи достаточна (например, прямые продажи, имущество, оказание услуг клиентам, деятельность или физическое присутствие в стране). Профессора Б. Арнольд, Ж. Сассвилль и Э. Золт сформулировали четыре типа пороговых значений, разграничивающих права государств по налогообложению предпринимательского дохода нерезидентов: 1) принцип постоянного представительства; 2) степень физического присутствия; 3) объем и характер деятельности; 4) доход в денежном выражении<sup>13</sup>. Если минимальное пороговое значение для возникновения налоговой обязанности достигнуто, необходимо законодательно

<sup>8</sup> См. об этом: Кучеров И. И. *Международное налоговое право (академический курс): учебник*. М.: ЮрИнфоР, 2007. С. 122.

<sup>9</sup> См. подробнее: Яруллина Г. Р. Место института постоянного представительства... С. 67.

<sup>10</sup> См. об этом: Копина А. А., Реут А. В., Якушев А. О. *Международное налоговое право: учебник и практикум для бакалавриата и магистратуры*. М.: Юрайт, 2016. С. 142.

<sup>11</sup> См. об этом: Arnold B. *Threshold requirements for taxing business profits under tax treaties // Bulletin for International Fiscal Documentation*. 2003. No. 10. P. 477 (цит. по: Гидирим В. А. Основы международного корпоративного налогообложения. С. 512).

<sup>12</sup> См. об этом: Gustafson Ch. H., Peroni R. J., Pugh R. C. *Taxation of International Transactions: materials, texts and problems*. 3<sup>rd</sup> ed. Thomson West Publishing, 2006. P. 15 (цит. по: Гидирим В. А. Основы международного корпоративного налогообложения. С. 512).

<sup>13</sup> Arnold B., Sasseville J., Zolt E. *Summary of proceedings of an invitational seminar on the taxation of business profits under tax treaties // Bulletin for International Fiscal Documentation*. 2002. No. 6. P. 233–245 (цит. по: Гидирим В. А. Основы международного корпоративного налогообложения. С. 511).

определить правила, регулирующие, какой объем прибыли нерезидента от деятельности в стране подлежит обложению налогом.

Основная характеристика цифровой экономики — снижение необходимости физического присутствия на рынках<sup>14</sup>. В цифровой экономике стоимость создается за счет взаимодействия с пользователем и концентрируется в нематериальных активах, которые легко переносятся в налоговые гавани с целью минимизации налогооблагаемой прибыли. Системы корпоративного налогообложения по-прежнему базируются на экономической реальности 1920-х годов, когда были созданы нынешние налоговые системы, основанные на территориальном и резидентском принципах. В результате возникает несоответствие между местами создания прибыли и налогообложения.

В связи с этим эффективным правовым средством для налогообложения цифровых транснациональных корпораций является институт цифрового постоянного представительства. Н. Ю. Андреев, например, понимает под ним место деятельности, через которое предприятие полностью или частично ведет свою деятельность, включая государство (или территорию цифрового присутствия), в котором имеет основной источник пользователей, место получения основного дохода<sup>15</sup>. Вместе с тем из указанного определения неясно, что следует понимать под территорией цифрового присутствия, и здесь как раз и необходимо применять концепцию *nexus*.

В 2018 г. ОЭСР представила промежуточный отчет о налоговых вызовах, возникающих в связи с цифровизацией<sup>16</sup>. В промежуточном отчете признается, что меняющаяся мировая экономика ставит под сомнение адекватность двух основных концепций, лежащих в основе нынешней системы налогообложения: проблемы распределения прибыли и проблемы *nexus*. В заключительном докладе ОЭСР о первом действии плана BEPS акцентируется внимание на том, что новый *nexus* постоянного представительства требует «существенных изменений в ключевых международных налоговых стандартах»<sup>17</sup>; кроме того, отмечается, что на данном этапе нет ясности в отношении необходимости изменений в международных принципах распределения налоговых прав.

ОЭСР рассмотрела следующие варианты налогообложения для цифровой экономики:

- налоговая привязка в виде значительного экономического присутствия;
- подоходный налог с определенных видов цифровых операций;
- уравнительный сбор, взимаемый с оборота предприятий-нерезидентов со значительным экономическим присутствием в качестве средства обеспечения равного режима для национальных и иностранных предприятий<sup>18</sup>.

В 2019 г. ОЭСР опубликовала политическую записку с целью изучения предложений по двум направлениям, которые могли бы стать основой для консенсуса в отношении работы по достижению нового долгосрочного решения в 2020 г.

---

<sup>14</sup> См. об этом: *Hongler P., Pistone P.* Blueprints for a New PE Nexus... P. 13; *Petruzzi R., Buriak S.* Addressing the Tax Challenges of the Digitalization of the Economy — A Possible Answer in the Proper Application of the Transfer Pricing Rules? // *Bulletin for International Taxation*. 2018. Vol. 72, no. 4a. P. 115–116; *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.

<sup>15</sup> *Андреев Н. Ю.* Налоговый суверенитет и цифровая экономика: цифровое постоянное представительство // *Финансовое право*. 2018. № 12. С. 15–18.

<sup>16</sup> OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation — Interim Report 2018*. Paris: OECD Publishing. URL: <https://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en> (дата обращения: 11.01.2019).

<sup>17</sup> OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 — 2015 Final Report*.

<sup>18</sup> OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation — Interim Report 2018*.

В рамках первого компонента внимание уделяется распределению налоговых прав, а в рамках второго компонента рассматриваются остающиеся вопросы, связанные с BEPS и несогласованными односторонними действиями государств. По мнению ОЭСР, этот двухкомпонентный подход позволит признать, что цифровизация экономики является повсеместной и затрагивает широкий круг вопросов<sup>19</sup>.

В документе содержатся три предложения по пересмотру правил распределения прибыли, связанные с цифровизацией:

- предложение участия пользователей (the user participation proposal), в котором основное внимание уделяется стоимости, создаваемой предприятиями за счет развития активной и заинтересованной пользовательской базы и получения от них данных и материалов; однако, как отмечается в документе, такое предложение будет ограничено в применимости к бизнес-моделям, которые получают выгоду от этого типа пользовательской базы;
- вариант, основанный на концепции нематериальных активов, связанных с коммерческим использованием товаров, работ, услуг (the marketing intangibles alternative): после распределения дохода по всем другим функциям с применением существующих принципов распределения прибыли доход от нематериальных активов будет распределяться между юрисдикциями;
- модель существенного экономического присутствия (significant economic presence alternative).

Все названные альтернативы будут отклоняться от современного применения принципа «вытянутой руки» и существующих правил трансфертного ценообразования, обновленных в соответствии с отчетом ОЭСР по действиям 8–10 BEPS<sup>20</sup>. Распределение прибыли компании, имеющей значительное экономическое присутствие в юрисдикции, будет осуществляться формальным образом с уделением внимания глобальной норме прибыли компании и факторам распределения продаж, активов, сотрудников и (потенциально) пользователей.

Указанная записка была представлена для публичных комментариев. Согласно комментариям Научно-исследовательского финансового института Министерства финансов РФ (далее — НИФИ), доступ зарубежных цифровых компаний к данным населения страны с точки зрения налоговой политики и реализации национального налогового суверенитета служит основанием для налогообложения части прибыли зарубежной компании, полученной с помощью этих данных в стране — источнике доходов<sup>21</sup>.

В комментариях НИФИ отмечена целесообразность введения налога у источника, взимаемого с суммы продаж транснациональных корпораций с высоким уровнем цифровизации (социальных сетей, интернет-поисковиков и электронной коммерции). При этом ставка должна быть ниже, чем основная ставка по налогу на прибыль организаций, чтобы учитывать условные расходы, и может различаться для различных типов цифровых бизнес-моделей и для различной

---

<sup>19</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy — Policy Note, as approved by the Inclusive Framework on BEPS on 23 January 2019. URL: <http://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf> (дата обращения: 12.02.2019).

<sup>20</sup> Loyens&Loeff News: OECD Public Consultation on Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy. URL: <https://www.loyensloeff.com/en-us/news-events/news/oecd-public-consultation-on-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy> (дата обращения: 11.03.2019).

<sup>21</sup> Цифровизация экономики: какие меры принимать для решения налоговых проблем и вызовов? URL: [http://www.nifi.ru/ru/category-of-news/57-novosti-nifi/963-nf-120319?fbclid=IwAR2dJbafYeOMN585F\\_v3hK-w0Xgx2N6bkgTT37uOfox\\_SZu7sphhyaa2D4I](http://www.nifi.ru/ru/category-of-news/57-novosti-nifi/963-nf-120319?fbclid=IwAR2dJbafYeOMN585F_v3hK-w0Xgx2N6bkgTT37uOfox_SZu7sphhyaa2D4I) (дата обращения: 05.04.2019).

степени присутствия зарубежной компании в стране-источнике (измеряется через количество пользователей или уровень и качество трафика). Предлагаемые новые правила должны применяться ко всем цифровым бизнес-моделям, которые генерируют экономические выгоды от удаленного доступа к данным существенной части населения страны-источника. Кроме того, эксперты НИФИ указывают, что применение методологии трансфертного ценообразования либо формального распределения для расчета прибыли глобальной компании в стране-источнике усложнит правила и не позволит уловить сущность современных цифровых экосистем, в которых данные, собранные одной компанией, могут принести существенные непрямые экономические выгоды для другой бизнес-линии. Поэтому упрощенный подход, описанный выше, более предпочтителен<sup>22</sup>.

К документу ОЭСР поступило несколько десятков комментариев от представителей академической науки, компаний (Volvo, BlaBlaCar, Carrefour, Johnson&Johnson), а также компаний, оказывающих юридические и консалтинговые услуги (Ernst&Young, Loyens&Loeff, PricewaterhouseCoopers, Deloitte)<sup>23</sup>. Они представлены на официальном сайте ОЭСР и содержат высказывания ученых и практиков по разным пунктам предложений.

Авторы комментариев сходятся в том, что необходимость подготовки ответов на вызовы цифровой экономики в новых условиях не вызывает сомнений. Кроме того, эффективность новых правил можно обеспечить лишь при условии гармонизации мер, имплементируемых в законодательства как можно большего числа государств. В противном случае будет невозможно обеспечить единообразное регулирование трансграничных налоговых отношений.

Однако замечания к деталям предложений ОЭСР относятся к самым разным его положениям, а комментарии касаются широкого спектра правоотношений. Мнения комментаторов касаются расширения правила «вытянутой руки»<sup>24</sup>, определения понятия «активные пользователи»<sup>25</sup>, критики предложенных правил распределения прибыли в эру цифровой экономики<sup>26</sup>. Объем статьи не позволяет подробно осветить все многообразие критических замечаний к предложениям ОЭСР, однако с учетом количества замечаний необходимы дальнейшие исследования, чтобы избежать несоответствий между реальной и цифровой экономикой. В той мере, в какой в определение постоянного представительства вносятся какие-либо изменения и создается какая-либо новая связь на основе критериев «значительного цифрового присутствия», в каждой стране должен быть установлен четкий пороговый уровень, ниже которого не создается постоянное представительство. Без этого минимального значения бизнес-модель может создать сценарий, при котором создается большое число мелких постоянных представительств во многих странах.

---

<sup>22</sup> Там же.

<sup>23</sup> OECD. Public comments received on the possible solutions to the tax challenges of digitalization. URL: <http://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-the-possible-solutions-to-the-tax-challenges-of-digitalisation.htm> (дата обращения: 11.05.2019).

<sup>24</sup> OECD, Volvo, Public comments on the consultation document, “Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy”. URL: <http://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-the-possible-solutions-to-the-tax-challenges-of-digitalisation.htm> (дата обращения: 11.05.2019).

<sup>25</sup> OECD, BlaBlaCar, Public comments on the consultation document, “Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy”. URL: <http://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-the-possible-solutions-to-the-tax-challenges-of-digitalisation.htm> (дата обращения: 12.05.2019).

<sup>26</sup> OECD, EY, Public comments on the consultation document, “Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy”. URL: <http://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-the-possible-solutions-to-the-tax-challenges-of-digitalisation.htm> (дата обращения: 12.05.2019).

## 2. Предложения Европейской комиссии в сфере прямого налогообложения в условиях цифровой экономики

В 2018 г. Европейская комиссия также представила проект директивы, в котором рассматривает налогообложение цифровой экономики в рамках инициативы единого цифрового рынка и намерена урегулировать эту сферу на уровне ЕС в одностороннем порядке<sup>27</sup>.

В проекте директивы представлены долгосрочные и краткосрочные меры. Наиболее важные долгосрочные цели — определение присвоения создаваемой добавленной стоимости и корректировка международных правил налогообложения постоянного представительства. Кроме того, Европейская комиссия предлагает краткосрочные решения, аналогичные тем, которые были приняты ОЭСР: уравнительный сбор с оборота цифровых компаний; подоходный налог с цифровых транзакций; налог на доходы, полученные от предоставления цифровых услуг или рекламной деятельности. Краткосрочные предложения комиссии критически оцениваются учеными<sup>28</sup>. Одна из наиболее важных проблем заключается в том, что, с учетом расхождений в позициях разных стран, ЕС пытается навязать решение государствам — членам ЕС, также входящим и в ОЭСР.

Согласно ст. 4 проекта Директивы, компания, которая предоставляет цифровые услуги, будет считаться имеющей налогооблагаемое «цифровое присутствие» — виртуальное постоянное представительство в государстве — члене ЕС. Прибыль будет распределена в пользу виртуального постоянного представительства на основании экономически значимых функций, а именно его деятельности через цифровой интерфейс, связанный с данными и пользователями<sup>29</sup>. Эта деятельность считается экономически значимой и включает сбор, обработку и продажу пользовательских данных, сбор, обработку и отображение пользовательского контента, продажу рекламных площадей в Интернете и предоставление контента, созданного третьими лицами, на интернет-рынке (ст. 5 (3), 5 (5) проекта Директивы).

Определение цифрового постоянного представительства, данное в ст. 4 проекта Директивы, основано на существовании «значительного цифрового присутствия» (*significant digital presence*)<sup>30</sup> для создания связи для обложения корпоративным налогом. Эта связь существует, если предприятие в государстве-члене в налоговый период вместе с ассоциированными предприятиями этого субъекта:

- предоставляет цифровые услуги пользователям в этом государстве-члене, что приводит к получению дохода свыше 7 млн евро; или
- предоставляет цифровые услуги более чем 100 тысячам пользователям в этом государстве-члене, определяемым местоположением (IP-адресом) устройства, используемого для доступа к цифровому интерфейсу, через который предоставляются цифровые услуги; или
- заключает более 3 тысяч контрактов на поставку цифровых услуг в этом государстве-члене в процессе ведения бизнеса.

<sup>27</sup> European Commission 2018, Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence, COM/2018/0147 final — 2018/072 (CNS). Brussels, 21 March 2018. P.9.

<sup>28</sup> См., напр.: *Kemmeren E.* Should the Taxation of the Digital Economy Really Be Different? // *EC Tax Review*. 2018. Vol. 27, iss. 2. P. 72–73; *Martín Jiménez A.* BEPS, the Digital(ized) Economy... P.620–638.

<sup>29</sup> European Commission 2018, Proposal for a Council Directive... P.9.

<sup>30</sup> В документах ОЭСР используется понятие «значительное экономическое присутствие» (*significant economic presence*).

По мнению ряда европейских исследователей, решение сосредоточить предложение на пользователях и их данных в качестве определяющих факторов стоимости для большинства высокодифференцированных бизнес-моделей представляет собой позитивный шаг, но за этим должны последовать тщательное изучение процесса создания стоимости в рамках подобных бизнес-моделей и анализ места осуществления значительной экономической деятельности<sup>31</sup>.

Введение понятия цифрового постоянного представительства, по нашему мнению, является предпочтительным способом налогообложения компаний, занятых в цифровой экономике, с учетом факта возможного конфликта этих норм с основными свободами ЕС. Проблема, связанная с концепцией цифрового постоянного представительства, заключается в том, что для ее применения необходимо внесение изменений в соглашения об избежании двойного налогообложения (далее — СИДН) с третьими странами. Эта проблема, безусловно, актуальна, однако ее обсуждение выходит за рамки настоящего исследования.

Предприятия все чаще используют несколько бизнес-моделей в рамках одного и того же юридического лица. Например, не существует единой модели налогообложения онлайн-платформ. Такие платформы часто строятся по модели «принципал — агент», сама платформа не занимается предоставлением товаров или услуг и служит лишь посредником между продавцом и покупателем, а следовательно, не может создавать налогооблагаемое присутствие в государстве. Даже если такое присутствие существует, многие традиционные факторы стоимости (например, дорогостоящая интеллектуальная собственность) могут находиться за пределами этой юрисдикции. В результате сумма налога на прибыль такой компании в странах, где фирма имеет большую базу пользователей, может опускаться вплоть до нуля.

Указанный подход интересен для закрепления особенностей налогообложения иностранных цифровых компаний в российском налоговом законодательстве. Категория агентского вида постоянного представительства «направлена на выявление той экономической связи с государством-источником дохода, которая возникает в случае ведения иностранной организацией предпринимательской деятельности через зависимое лицо при отсутствии постоянного места деятельности. Связь иностранной организации с государством — источником дохода возникает на основании действий другого лица, которые приводят к правовым последствиям для самой иностранной организации»<sup>32</sup>.

Отсутствие всеобъемлющего решения приведет к глобальной фрагментации и созданию путей обхода налогового законодательства. Важный недостаток односторонних действий — вероятность двойного налогообложения. В отсутствие налоговых льгот, предоставляемых домашней юрисдикцией, налог будет уплачиваться дважды с любой прибыли, выделенной виртуальному постоянному представительству: один раз с прибыли, выделенной постоянному представительству, и второй раз в домашней юрисдикции. Европейская комиссия считает метод распределения прибыли наиболее подходящим для отнесения прибыли к виртуальному постоянному представительству. Факторы распределения прибыли могут включать: число пользователей в государстве, объем данных, собираемых в государстве, а также расходы на исследования и разработки, маркетинг и др. В связи с этим Европейская комиссия приняла во внимание рекомендации промежуточного отчета ОЭСР, в котором предлагается рассма-

---

<sup>31</sup> См., напр.: *Kofler G., Mayr G., Schlager C. Taxation of the Digital Economy: A Pragmatic Approach to Short-Term Measures // European Taxation. 2018. Vol. 58, no. 4. P. 125.*

<sup>32</sup> *Яруллина Г. П. Место института постоянного представительства... С. 121.*

тривать пользователей и данные в качестве факторов, создающих ценность для цифровых компаний<sup>33</sup>.

Вместе с тем налоговые системы государств — членов ЕС по-прежнему будут уязвимы для BEPS от платежей за услуги и роялти государствам-нерезидентам. Альтернативой пересмотру всех существующих СИДН могло бы стать осуществление на уровне ЕС многостороннего документа, аналогичного Многосторонней конвенции ОЭСР, в соответствии с которой существующие СИДН между государствами-членами были бы изменены для осуществления определения цифрового постоянного представительства.

### **3. Односторонние предложения по регулированию налогообложения цифровой экономики: опыт Великобритании**

Запуск первого действия плана BEPS ускорил также темпы принятия национальных мер по налогообложению предприятий, занятых в сфере цифровой экономики. В промежуточном докладе ОЭСР говорится, что односторонние подходы могут быть сгруппированы следующим образом: альтернативные применения порогового значения для признания постоянного представительства; налоги с оборота; удерживаемые налоги; конкретные режимы, ориентированные на крупные корпорации<sup>34</sup>. Рассмотрим национальные инициативы на примере Великобритании.

В 2015 г., еще до завершения отчетов по отдельным действиям плана BEPS, Великобритания ввела 25 %-ный «переадресованный» налог на прибыль, которая считается искусственно выведенной из Великобритании. В 2018 г. Великобритания выступила с предложением по введению налога на цифровые предприятия и по изменению правил nexus<sup>35</sup>. Британское правительство предлагает, чтобы юрисдикции пользователей облагали налогом прибыль, приходящуюся на пользователей, облагая налогом либо «компании-принципалы», получающие остаточную прибыль от бизнеса, либо компании, с которыми связаны пользователи (например, компанию, с которой пользователь заключает контракт на цифровую рекламу). Согласно позиции, изложенной в документе, для ограничения налоговых прав юрисдикций пользователей необходимо установить пороговый уровень, более сложный, чем простое присутствие пользователей. Этот пороговый показатель «может быть основан на комбинации показателей, включая количество активных пользователей и доходы, которые бизнес генерирует от этих пользователей» (п. 3.44).

Долгосрочное предложение Великобритании об изменении правил распределения прибыли может быть распространено не только на высоко цифровизированные предприятия, но и на всю экономику.

В позиционном документе признается, что проблемы, относящиеся к правилам трансфертного ценообразования, и любые проблемы, создаваемые централизацией бизнеса, не уникальны для предприятий в цифровой экономике, даже если эти проблемы обостряются в рамках дематериализованных цифровых групп. Тем не менее документ определяет конкретную проблему, которая заклю-

---

<sup>33</sup> OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation — Interim Report 2018. Paris: OECD Publishing. URL: <https://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en> (дата обращения: 11.05.2019).

<sup>34</sup> Ibid.

<sup>35</sup> HM Treasury Corporate taxation and the digital economy: position paper. URL: [https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/661458/corporate\\_tax\\_and\\_the\\_digital\\_economy\\_position\\_paper.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/661458/corporate_tax_and_the_digital_economy_position_paper.pdf) (дата обращения: 19.05.2019).

чается в том, что налоговые правила не столь плотно связаны с таким фактором, как активная пользовательская база.

Однако можно предположить, что налогообложение будет препятствовать развитию бизнеса в одном из самых быстрорастущих секторов экономики Великобритании из-за налогообложения технологических стартапов на основе дохода, который они получают независимо от того, прибыльны ли они. Если такой налог будет введен, он станет препятствовать инвестициям в Великобритании и вести к двойному налогообложению одного и того же дохода.

#### **4. Перспективы правового регулирования деятельности цифровых постоянных представительств**

Желание поддерживать активную клиентскую базу и использовать информацию от клиентов для улучшения продуктов и предложений не является новым и уникальным. Однако успех таких предприятий, как онлайн-платформы, платформы социальных сетей, онлайн-магазины и т. п., в гораздо большей степени зависит от деятельности, решений и участия пользователей, с которыми бизнес формирует более сложные и устойчивые отношения.

Общепринятая концепция постоянного представительства, закрепленная в ст. 5 МК ОЭСР, остается ключевой при рассмотрении подходов к налогообложению цифровой экономики. Международные обсуждения, касающиеся долгосрочных изменений существующей налоговой системы, сосредоточены на вопросе о том, сохраняют ли свою актуальность существующие правила распределения прибыли и взаимосвязи. Санкционированный подход ОЭСР (Authorized OECD Approach, AOA) в настоящее время ведет к отнесению прибыли на счет традиционных постоянных представительств. Однако поскольку этот подход опирается на значительные человеческие функции (significant people functions), возникает проблема возможности его применения к цифровому постоянному представительству и определения того, подходит ли данный принцип для работы с новыми функциями пользователей и данных. В итоге встает вопрос о возможности применения классических методов трансфертного ценообразования к цифровым бизнес-моделям. Безусловно, распределение прибыли должно отражать конкретные способы, которыми цифровая деятельность ведет к созданию стоимости, посредством использования таких критериев, как данные и пользователи.

В настоящее время указанные тенденции еще не рассматриваются для изменений в российском законодательстве. Однако увеличение доли цифровой экономики в объеме традиционной экономики ставит вопросы пересмотра традиционных подходов к налогообложению постоянного представительства как в доктрине налогового права, так и в налоговом законодательстве.

Прежде всего, интернационализация налогового права неизбежно влечет расширение понятийного аппарата налогового права. Сравнительно-правовой анализ международной и европейской практики позволил установить, что постоянное представительство — минимально необходимая для взимания налога степень присутствия нерезидента в стране.

Таким образом, предлагается ввести в научный оборот концепцию nexus (налоговой привязки), характеризующую взаимосвязь между носителем государством и субъектом (объектом) налогообложения, на основании которой налогоплательщик подлежит налогообложению в данном государстве. Предлагаемая дефиниция определяет обоснованность налогообложения либо по резидентскому

(если взаимосвязь базируется на субъекте налогообложения), либо по территориальному принципу (если взаимосвязь базируется на источнике дохода в пределах территории государства).

Изучение предложений ЕС и односторонних предложений государств — членов ЕС в сфере налогообложения цифровых постоянных представительств позволило выявить тенденцию рассмотрения указанных субъектов как постоянного представительства агентского вида. Не ставя целью детальное исследование правового статуса данного вида постоянного представительства, кратко остановимся на его признаках, указанных в том числе в российской юридической литературе: наличие представителя на территории государства, полномочия представителя на заключение контрактов, обязывающих принципала, регулярность, зависимость агента<sup>36</sup>.

Концепция агентского постоянного представительства позволяет государству источника дохода возложить обязанность по уплате налога на иностранное предприятие, даже если оно ведет предпринимательскую деятельность в отсутствие постоянного места деятельности. В литературе звучали предложения по юридической квалификации постоянных представительств цифровых компаний<sup>37</sup>. Считаем справедливым высказывание Н. Ю. Андреева: «Закрепление института цифрового постоянного представительства следует считать основой для полномасштабного распространения налогового суверенитета на электронную коммерцию»<sup>38</sup>.

Однако российский законодатель пошел по прямо противоположному пути. Статья 306 Налогового кодекса РФ (части второй) от 05.08.2000 № 117-ФЗ<sup>39</sup> (далее — НК РФ) регламентирует случаи создания постоянного представительства на территории РФ, а также закрытый перечень видов деятельности вспомогательного и подготовительного характера, которыми может заниматься иностранная компания на территории РФ, не образуя постоянного представительства. 1 января 2017 г. вступил в силу Федеральный закон от 03.07.2016 № 244-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса РФ». Указанным Законом введена практика взимания НДС при оказании электронных услуг иностранными компаниями, а также он дополнил ст. 306 НК РФ п. 14, согласно которому иностранной организацией услуг, указанных в п. 1 ст. 174.2 НК РФ, местом реализации которых признается территория РФ, не приводит к образованию постоянного представительства данной организации в РФ. Это сделано с тем, чтобы исключить попытки налоговых органов увязать постановку на учет иностранной организации с возможностью появления у нее постоянного представительства. Следовательно, доходы такой иностранной организации в Российской Федерации не облагаются налогом на прибыль, но при этом признаются доходами от источников в Российской Федерации (п. 2 ст. 309 НК РФ).

<sup>36</sup> См., напр.: *Викулов К. Е.* Правила налогообложения иностранных организаций, действующих через постоянное представительство: опыт ОЭСР и правовое регулирование в России: дис. ... канд. юрид. наук. М.: МГИМО, 2011. С. 56–64; *Коннов О. Ю.* Понятие постоянного представительства в налоговом праве. С. 40–53; *Яруллина Г. Р.* Место института постоянного представительства... С. 124–138.

<sup>37</sup> См., напр.: *Рождественская Т. Э., Гузнова Е. А.* Российский и международные подходы к определению понятия налогового резидентства // Актуальные проблемы российского права. 2017. № 3. С. 94–99; *Копина А. А.* Трансформации концепции постоянного представительства иностранной организации под влиянием новых реалий цифровой экономики // *Налоги.* 2019. № 1. С. 41–45; *Хаванова И. А.* Виртуальное и реальное: теория потоков в контексте налогово-правового регулирования // *Финансовое право.* 2017. № 4. С. 35–40.

<sup>38</sup> *Андреев Н. Ю.* Налоговый суверенитет и цифровая экономика. С. 15.

<sup>39</sup> Здесь и далее нормативно-правовые акты приводятся по СПС «КонсультантПлюс». URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 10.04.2020).

Полагаем, что вопросы налогообложения цифровой экономики в Российской Федерации требуют существенной проработки на основании мониторинга правоприменения новых норм, закрепленных в НК РФ. С учетом того, что доход может рассматриваться в качестве основания налоговой привязки, только если деятельность отвечает определенному пороговому значению, необходимо установить пороговые значения, характеризующие налогообложение цифровых компаний в Российской Федерации.

## Заключение

Подведем итоги. В сфере налогообложения цифровых компаний ОЭСР и ЕС движутся в одном направлении, однако Европейская комиссия сделала решительный шаг вперед. ОЭСР признает, что страны, стремящиеся принять незамедлительные меры, могли бы рассмотреть вопрос о принятии временной меры до тех пор, пока не будет выработано долгосрочное решение. Вместе с тем несогласованные и односторонние временные меры способны оказаться сдерживающим фактором для стран, стремящихся к долгосрочным многосторонним решениям.

В качестве фундаментального принципа налогообложения электронной коммерции по итогам Конференции 1998 г. в Оттаве<sup>40</sup> ОЭСР определила принципы нейтральности и запрета дискриминации. Системы налогообложения должны быть нейтральными в отношении различных видов электронной коммерции, а также в отношении электронной коммерции и традиционных форм ведения бизнеса.

Обобщая предложения по реформированию концепции постоянного представительства, которые, судя по активной работе ОЭСР и Европейской комиссии, после проведения обсуждений будут внедрены в акты этих организаций, определим общие критерии определения постоянного представительства — значительного экономического присутствия в государстве:

- осуществление деятельности по оказанию цифровых услуг;
- достижение порогового значения количества пользователей в данном государстве;
- достижение временного порога регулярности (продолжительности) осуществления деятельности в данном государстве;
- достижение минимального порога дохода.

Существующие правила налогообложения постоянных представительств требуют изменений, заключающихся в том, чтобы:

- признать участие пользователей в качестве ведущим фактором создания стоимости для цифровых предприятий;
- определить компании в рамках группы, с которыми пользователи должны быть связаны и которые должны облагаться налогом на прибыль, относящуюся к созданной пользователем стоимости;
- предоставить юрисдикциям, в которых находятся пользователи, право облагать налогом эти компании, даже если они являются компаниями-нере-

---

<sup>40</sup> OECD Ministerial Conference A Borderless World: Realising The Potential of Global Electronic Commerce — Final Conclusions. SG/EC(98)14/FINAL. Ottawa, 7–9 October 1998. URL: [http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?doclanguage=en&cote=sg/ec\(98\)14/final](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?doclanguage=en&cote=sg/ec(98)14/final) (дата обращения: 11.05.2019).

- зидентами, не имеющими постоянного представительства в соответствии с традиционными определениями;
- избрать метод распределения прибыли, полученной этими компаниями в результате деятельности пользователей.

Статья поступила в редакцию 26 июня 2019 г.;  
рекомендована в печать 31 января 2020 г.

## Concepts of legal regulation of cross-border tax relations in the digital economy

*Karina A. Ponomareva*

**For citation:** Ponomareva, Karina A. 2019. Concepts of legal regulation of cross-border tax relations in the digital economy. *Pravovedenie* 63 (1): 157–171. <https://doi.org/10.21638/spbu25.2019.108> (In Russian)

The subject of the article is the analysis of alternative concepts of permanent establishment in the era of the digital economy in order to clarify the general and specific features of presented proposals. New trends, along with the potential for tax base erosion and profit shifting, have necessitated the renewal of the international tax system to address the challenges posed by the digital economy's development. The article analyzes the approaches to the concept of permanent establishment in the digital economy on the examples of the proposals by the Organisation for Economic Co-operation and Development and the European Commission, as well as individual states. The variety of proposals presented is driven by discussions on whether the classical concept of permanent establishment remains the solution for determining the right to tax at source in the digital era. The differences between the proposals on the introduction of the concept of significant economic presence and the traditional concept of permanent establishment are considered. The features of the digitalization of the economy, which play a decisive role for international tax policy, are highlighted. The main characteristic of the digital economy, which is important for tax law, is the absence of the need for the physical presence of companies in a particular state. Meanwhile, it is noted that corporate tax systems are still based on the economic reality of the 1920s, when the current tax systems based on territorial and resident principles were created. As a result, there is a discrepancy between the places of profit creation and taxation. In this regard, the institution of digital permanent establishment is an effective legal tool for the taxation of digital transnational corporations. Based on the results of generalization of the proposals for reforming the concept of permanent establishment, the author defines the general criteria for determining permanent establishment. It is noted that the need to prepare responses to the challenges of the digital economy in the new environment is beyond dispute. The effectiveness of the new rules can be achieved only if the measures implemented in the legislation of as many States as possible are harmonized. Otherwise, it will be impossible to ensure uniform regulation of cross-border tax relations.

**Keywords:** tax law, corporate taxation, permanent establishment, profit distribution, digital economy, European Union.

## References

- Andreev, Nikolay Iu. 2018. Tax sovereignty and digital economy: the digital permanent establishment. *Finansovoe pravo* 12: 15–18. (In Russian)
- Arnold, Brian. 2003. Threshold requirements for taxing business profits under tax treaties. *Bulletin for International Fiscal Documentation* 10: 476–492.
- Arnold, Brian, Sasseville, Jacques, Zolt, Eric. 2002. Summary of proceedings of an invitational seminar on the taxation of business profits under tax treaties. *Bulletin for International Fiscal Documentation* 6: 233–245.

- Gidirim, Vladimir A. 2017. *The basics of international corporate taxation*. Moscow, Shapovalov Petrov Publ. (In Russian)
- Gustafson, Charles H., Peroni, Robert J., Pugh, Richard Crawford. 2006. *Taxation of International Transactions: materials, texts and problems*. 3<sup>rd</sup> ed. Thomson West Publishing.
- Hongler, Peter, Pistone, Pasquale. 2015. *Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy*. IBD Working Paper, White Papers IBD. <https://doi:10.2139/ssrn.2591829>.
- Iarullina, Guzel R. 2016. The place of the institute of permanent establishment in the tax law of the Russian Federation. *Aktual'nye problemy rossiiskogo prava* 12: 65–72. (In Russian)
- Kemmeren, Eric. 2018. Should the Taxation of the Digital Economy Really Be Different? *EC Tax Review* 27 (2): 72–73.
- Khavanova, Inna A. 2017. The virtual and the real: the flow theory in the context of tax regulation. *Finansovoe pravo* 4: 35–40. (In Russian)
- Kofler, Georg, Mayr, Günter, Schlager, Christoph. 2018. Taxation of the Digital Economy: A Pragmatic Approach to Short-Term Measures. *European Taxation* 58 (4): 123–129.
- Konnov, Oleg Iu. 2001 *The concept of permanent establishment in tax law*: PhD in law thesis. Moscow, IGP RAN Publ. (In Russian)
- Kopina, Anna A. 2019. The transformation of the concept of permanent establishment under influence of the new reality of digital economy. *Nalogi* 1: 41–45. (In Russian)
- Kopina, Anna A., Reut, Anna V., Yakushev, Anton O. 2016. *International tax law: textbook and practicum for bachelors and masters*. Moscow, Iurait Publ. (In Russian)
- Kucherov, Il'ia I. 2007. *International tax law (academic course): textbook*. Moscow, IurInfoR Publ. (In Russian)
- Martín Jiménez, Adolfo. 2018. BEPS, the Digital(ized) Economy and the Taxation of Services and Royalties. *Intertax* 46 (8/9): 620–638.
- Petruzzi, Raffaele, Buriak, Svitlana. 2018. Addressing the Tax Challenges of the Digitalization of the Economy — A Possible Answer in the Proper Application of the Transfer Pricing Rules? *Bulletin for International Taxation* 72 (4a): 91–116.
- Rozhdestvenskaia, Tatiana E., Guznova, Elizaveta A. 2017. The Russian and international approaches to the definition of tax residence. *Aktual'nye problemy rossiiskogo prava* 3: 94–99. (In Russian)
- Vikulov, Kirill E. 2011. *Rules of taxation of foreign organisations which are functioning through permanent establishment*. PhD in law thesis. Moscow, MGIMO Publ. (In Russian)

Received: June 26, 2019  
Accepted: January 31, 2020

---

*Karina A. Ponomareva* — PhD in Law, Associate Professor, Omsk Dostoevsky State University, 100/1, ul. 50 let Profsoyuzov, Omsk, 644007, Russian Federation; [karinaponomareva@gmail.com](mailto:karinaponomareva@gmail.com)