

Гостева Мария Вадимовна  
Студент, магистерская программа  
«Международное налоговое планирование»

Финансовый университет при Правительстве  
Российской Федерации, г. Москва  
E-mail: manipany@mail.ru

## АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ЦИФРОВОЙ ЭКОНОМИКИ

**Аннотация:** налогообложение трансграничных операций в рамках цифровой экономики является актуальным и обсуждаемым вопросом, поскольку цифровизация привела к созданию ситуаций, при которых транснациональные компании, не создавая присутствия в той или иной юрисдикции, получают прибыль, не облагаемую налогом. В данной статье проводится анализ текущей работы ОЭСР по решению проблемы в данной сфере.

**Abstract:** Taxation of cross-border transactions in the digital economy is a relevant and discussed issue, since digitalization has led to the creation of situations in which multinational companies, without establishing a presence in a particular jurisdiction, receive profits without paying any taxes. This article analyzes the current work of the OECD for solving the problem in this area.

**Ключевые слова:** цифровая экономика; Pillar 1; Pillar 2; ОЭСР; трансграничные операции; минимальный налог; распределение налоговых прав.

**Keywords:** digital economy; Pillar 1; Pillar 2; OECD; cross-border transactions; minimum tax; distribution of tax rights.

Значительный вклад в борьбу с уклонением от налогообложения в рамках цифровой экономики внесла Организация экономического сотрудничества и развития (далее- ОЭСР). Это международная экономическая организация, занимающаяся разработкой международных стандартов и поиском решений ряда социальных, экологических и экономических вопросов, в том числе и вопроса борьбы с уклонением от уплаты налогов на международном уровне.

Членами ОЭСР являются развитые государства, однако данная организация имеет авторитет и у других стран, не являющихся ее членами, в том числе и у России.

В связи с этим политика, реализуемая ОЭСР в области налогообложения цифровой экономики, является важным ориентиром для всего мира. В настоящее время ОЭСР, как организация, занимающаяся разработкой международных подходов по налогообложению, работает над решением налоговых вопросов, возникающих в связи с проблемами цифровизации экономики.

Основные проблемы были обозначены ОЭСР в Плане BEPS, действие 1 которого определило ряд глобальных налоговых проблем, связанных с цифровизацией, которые она определила как «взаимосвязь, данные и характеристики», и которые связаны с тем, как права на налогообложение доходов, полученных в результате трансграничной деятельности в эпоху цифровую трансформации, должны быть распределены между государствами.<sup>1</sup>

ОЭСР пытается разработать единый подход, который позволил бы унифицировать налоговую политику государств в отношении противодействия уклонению от налогообложения трансграничных цифровых операций.

Позднее в 2018 году был опубликован Промежуточный отчет, в котором ОЭСР определила согласованное направление работы по цифровизации и международным налоговым правилам до 2020 года.

В 2019 году ОЭСР предложила двухкомпонентный подход, который был принят в качестве основы для дальнейшей работы в сфере совершенствования международных налоговых правил.

Табл. 1. Хронология издания документов ОЭСР по налогообложению цифровой экономики

Название, год	Содержание
Report “Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions”, 1998	В целях избежания двойного налогообложения доход в трансграничной торговле должен облагаться в юрисдикции, где происходит потребление
BEPS Action 1 - Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, октябрь 2015	ОЭСР определила ряд налоговых проблем, связанных с цифровизацией, которые связаны с вопросом, как права по налогообложению доходов от трансграничных операций в цифровую эпоху должны быть распределены между странами

<sup>1</sup> Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1, Final Report, 2015

Interim Report, март 2018	В докладе описывается, как цифровизация влияет на налоговую систему, предоставляя налоговым органам новые инструменты, которые позволяют улучшить качество обслуживания налогоплательщиков, повысить эффективность сбора налогов и выявить уклонение от уплаты налогов
Policy Note, январь 2019	Представители ОЭСР отметили, что совместное решение проблем на скоординированной и многосторонней основе могло бы ослабить растущую напряженность в международной налоговой сфере, поскольку ряд стран в последние годы приняли односторонние меры
Public Consultation, февраль 2019	<ul style="list-style-type: none"> <li>— Предложение по «участию пользователей» (“user participation”)</li> <li>— Предложение по «маркетинговым нематериальным активам» (“marketing intangibles”)</li> <li>— Предложение о «значительном экономическом присутствии» (“significant economic presence”)</li> </ul>
Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, май 2019	<p>«Pillar One» распределение налоговых прав и проведение согласованного и одновременного обзора правил распределения прибыли</p> <p>«Pillar Two » разработка правил по налогообложению выплат, размывающих налоговую базу</p>
Public Consultation – Secretariat Proposal, ноябрь 2019	«Pillar One» предлагает новую взаимосвязь, отличную от существующей концепции постоянного представительства, которая обеспечит налогообложение компании в юрисдикции, где ее продажи превышают определенный порог, даже если она физически не присутствует на этом рынке
Public Consultation - Global Anti-Base Erosion (GloBE), декабрь 2019	«Pillar Two» предусматривает обложение прибыли компаний минимальной ставкой налога, которая снижает стимул для налогоплательщиков к перераспределению прибыли и устанавливает минимальный уровень налоговой конкуренции между юрисдикциями.
Statement on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, январь 2020	Представлены направления работы по «Pillar One» и «Pillar Two» и определены цели для достижения консенсуса: достижение согласия по определенным ключевым характеристикам и подготовка итогового доклада ОЭСР

Reports on the Blueprints of Pillar One and Pillar Two, октябрь 2020	В докладах отражена проделанная ОЭСР обширная техническая работа по Pillar 1 и Pillar 2, которая призвана обеспечивает прочную основу для будущего соглашения в области налогообложения цифровой экономики
--	--

## Двухкомпонентный подход

Pillar 1 (первый компонент) связан с распределением налоговых прав и направлен на проведение последовательного и одновременного обзора правил распределения прибыли и налоговой привязки. Его цель состоит в том, чтобы распределить большую долю прибыли между рынками / юрисдикциями пользователей путем отхода от традиционного подхода принципа вытянутой руки и создания отдельного правила взаимосвязи без ссылки на физическое присутствие.

Pillar 2 (второй компонент) связан с решением остающихся проблем BEPS путем обеспечения того, чтобы транснациональные корпорации платили минимальный уровень налога на прибыль независимо от того, где он возникает.

Оба механизма неоднократно были предметом обсуждений рабочих групп ОЭСР, представителей бизнеса и лидеров G20.

В октябре 2020 года были опубликованы отчеты о проектах Pillar 1 и Pillar 2, в которых содержатся последние изменения, касающиеся данных механизмов.

### Pillar 1

Для расчета налогооблагаемой прибыли будут использоваться три компонента<sup>2</sup>:

- Сумма А - это сумма налога, которая будет уплачена в юрисдикциях, где многонациональные предприятия имеют существенное присутствие с точки зрения клиентской базы. Он представляет собой величину остаточной прибыли компании.

- Сумма В - это фиксированная маржа для определенных типов базовых функций маркетинга и распределения, которые находятся в определенной юрисдикции (уровень вознаграждения за такие функции будет определяться на основе принципа вытянутой руки).

<sup>2</sup> Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, 2020.

- Процедуры, направленные на обеспечение надежной налоговой определенности (через механизм взаимосогласительных процедур и разрешения споров).

Прибыль для распределения суммы А будет рассчитываться на основе консолидированной финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами. При расчете уровня прибыли на эту сумму предлагается принять 20% маржу остаточной прибыли. При расчете прибыли также будут учитываться накопленные убытки.

Новая формула для расчета налоговой базы и порядка уплаты налогов будет применяться к поставщикам автоматизированных цифровых услуг и предприятиям, ориентированным на потребителей и осуществляющим трансграничную деятельность.

#### Неопределенности в рамках Pillar 1:

- порядок расчета суммы А: какие виды деятельности подпадают под определение «автоматизированных цифровых услуг» и «предприятий, ориентированных на потребителя»;

- Перераспределенная сумма прибыли: какая сумма должна быть распределена между юрисдикциями, в которых генерируется прибыль, на основе пороговых значений и процентов;

- порядок расчета суммы В: что входит в понятие функций маркетинга и распределения;

- Степень налоговой определенности: процесс проверки по определению суммы А, а также использование и объем случаев процедуры обязательного разрешения споров.

#### **Pillar 2**

Правила предлагают комплекс мер, направленных на налогообложение прибыли, которая облагалась налогом по низкой ставке.<sup>3</sup> В ходе работы над данным механизмом будут определены типы компаний, которые должны быть исключены из сферы действия положений, механизмы решения процедуры расчета дохода (с должным учетом временных разниц), как эти правила будут согласованы с правилами GILTI, принятыми в США, размер минимальной налоговой ставки и некоторые другие вопросы. В настоящее время в рамках

---

<sup>3</sup> Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, 2020.

механизма Pillar 2 предлагается установить минимальную ставку на уровне 12,5%.

В рамках Pillar 2 было разработано несколько механизмов, призванных установить глобальную систему минимального налогообложения:

- **Правило включения дохода** (*the income inclusion rule*) действует как дополнительный налог, когда доход контролируемых иностранных компаний облагается налогом ниже эффективной минимальной ставки налога.

- **Правило перехода** (*the switch-over rule*) дополняет правило включения дохода, устраняя договорные препятствия в ситуациях, когда юрисдикция использует метод освобождения, который может помешать применению дополнительного налога к отраслевым структурам.

- **Правило необлагаемых платежей** (*the undertaxed payments rule*) служит опорой для правила включения дохода, поскольку применяется к определенным субъектам.

- **Правило обложения налогом** (*the subject-to-tax rule*) поможет странам-источникам защитить свою налоговую базу, отказавшись от договорных льгот для вычитаемых внутригрупповых платежей в юрисдикции с низким налогообложением или без него.

Правило включения дохода и правило необлагаемых платежей (совместно именуемые «GloBE») будут применяться к компаниям с годовой валовой выручкой более 750 миллионов евро.

#### Неопределенности в рамках Pillar 2:

- Необходимость имплементации механизма для обеспечения сосуществования правил GloBE с режимом GILTI США;

- Размер минимальной ставки;

- Должен ли расчет эффективной налоговой ставки производиться на агрегированном уровне или на уровне отдельных юрисдикций.

#### **Экономические последствия и влияние на инвестиции**

По оценкам ОЭСР механизмы Pillar 1 и Pillar 2 могут увеличить общемировые поступления по корпоративному подоходному налогу примерно на 50-80 миллиардов долларов США в год. Совокупный эффект данных механизмов и GILTI в США может составить 60-100 миллиардов долларов США в год или примерно до 4% мировых доходов от корпоративного подоходного

налога. Точный прирост доходов, конечно же, будет зависеть от окончательных параметров двух компонентов, метода реализации и поведенческой реакции со стороны транснациональных корпораций и представителей государств.

Что касается потенциальных инвестиционных эффектов, в отчете утверждается, что Pillar 1 и Pillar 2 могут привести к относительно небольшому увеличению средних после налогообложения инвестиционных затрат транснациональных корпораций.

В отчете ОЭСР упоминает лишь о небольшом негативном эффекте на глобальные инвестиции, основанном на ее убеждении, что вводимые механизмы затронут в основном высокоприбыльные многонациональные предприятия, инвестиции которых менее чувствительны к налогам.

Основным результатом введения механизмов Pillar 1 и Pillar 2 может стать снижение различий в налоговых ставках между юрисдикциями, что приведет к дестимулированию перемещения прибыли и может улучшить распределение капитала.

В целом, по прогнозам ОЭСР, негативное влияние на мировой ВВП ожидаемого увеличения налоговых поступлений, связанных с Pillar 1 и Pillar 2, по оценкам, составит менее 0,1%.

Неспособность же достичь решения на основе консенсуса приведет к распространению односторонних мер на уровне отдельных государств, большей неопределенности и торговым спорам.

**Выводы.** Более 130 юрисдикций, работающих над решением налоговых проблем цифровой экономики, сейчас стремятся к консенсусу к середине 2021 года.

ОЭСР предложила общественности внести свой вклад в свои проекты касательно Pillar 1 и Pillar 2. Комментарии должны были быть предоставлены до 14 декабря, а совместные консультации состоятся 14-15 января 2021 года.

#### **Список источников:**

- 1) Погорлецкий А.И. Налогообложение трансграничных операций электронной коммерции: особенности, проблемы и возможности/ Вестник Томского государственного университета. Экономика. 2019. № 46. С. 229-250.

- 2) Рамазанов Т. Некоторые аспекты налогообложения в цифровой экономике/ Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). 2016. № 6 (22). С. 137-141.
- 3) Краснобаева А.М., Новоселов К.В. Развитие правил налогообложения электронной коммерции: предложенные меры ОЭСР/ Актуальные вопросы современной экономики. 2019. № 4. С. 769-774.
- 4) Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, 2020.
- 5) Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, 2020.
- 6) Pistone, P.; Nogueira, J.F. Pinto; Andrade Rodríguez, B.; Turina, A. OECD - The OECD Public Consultation Document “Secretariat Proposal for a ‘Unified Approach’ under Pillar One”: An Assessment. 2020 (Volume 74), No. 1
- 7) Postler, S. The OECD’s Work on Profit Allocation and Nexus Rules for a Digitalized Economy – A Potential Improvement of the International Taxation Framework? 2020.