

**Комитет экспертов по международному сотрудничеству
в налоговых вопросах****Пятнадцатая сессия**

Женева, 17–20 октября 2017 года

Пункт 5(с)(ix) предварительной повестки дня*

**Налоговые последствия «цифровизированной» экономики —
вопросы, актуальные для развивающихся стран****«Цифровизированная» экономика: отдельные вопросы,
которые могут быть актуальны для развивающихся
стран****Записка Секретариата****I. Введение**

1. Цель настоящей записки состоит в обобщении информации о некоторых односторонних мерах, принятых странами по всему миру после начала реализации Организацией экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) проекта в отношении эрозии налоговой базы и вывода прибыли из-под налогообложения в попытке скорректировать свои национальные налоговые системы с учетом новых трансграничных бизнес-моделей, в рамках которых используются самые передовые технологии для того, чтобы обойти необходимость создания налогооблагаемого присутствия в стране получения прибыли или местонахождения потребительского рынка.

2. Термин «одностороннее действие» означает любую одностороннюю попытку получения «платы за использование» в ходе «цифровой» деятельности (например, на основе взимания прямых и косвенных налогов), без пересмотра двустороннего договора о налогообложении или проведения консультаций с другими странами. Оно характеризуется принятием новых законов о налогообложении или новым толкованием действующих национальных законов или положений договоров в целях адаптации ко все более «цифровизированной» и глобализованной практике осуществления предпринимательской деятельности. Этот подход «снизу вверх» применяется по инициативе стран и отличается от подхода «сверху вниз» ОЭСР, которая в своем докладе 2015 года о цифровой экономике объявила о своем решении продолжить работу по этой теме и под-

* E/C.18/2017/4.



готовить окончательный доклад в 2020 году¹. Некоторые специалисты, участвующие в работе ОЭСР по вопросам цифровой экономики, предпочитают использовать в этом контексте термин «цифровизированный», а не «цифровой», что отражает мнение о том, что нет отдельной цифровой экономики и что мировая экономика в целом была «цифровизирована»². Использование в настоящей записке термина «цифровая экономика» не следует рассматривать как отказ от этой идеи.

3. Интересно отметить, что развитые страны первыми начали проводить законодательные реформы, которые позволили бы предпринимать односторонние действия для решения проблем, возникающих в контексте цифровой экономики. Вместе с тем с течением времени некоторые развивающиеся страны подметили эту тенденцию и приняли аналогичное законодательство.

4. В разделе II ниже говорится об односторонних действиях Австралии, Израиля, Индии, Италии, Китая, Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии и Франции. Они могут быть подразделены на следующие группы: а) меры, основанные на налоге на добавленную стоимость (НДС) и на географическом местоположении потребительского рынка; б) предполагаемое направление прибыли в национальную юрисдикцию (либо использование подхода, предусматривающего наличие предполагаемого постоянного представительства, как в примерах практики Соединенного Королевства и Австралии, либо требование к налогоплательщикам регистрироваться в стране в связи с их «цифровым» присутствием); в) налоги на использование цифровой инфраструктуры страны (как компенсационный сбор в Индии); и d) меры, связанные с трансфертным ценообразованием (правила трансфертного ценообразования пересматриваются с учетом местоположения потребительского рынка, как в примере практики Италии). Еще одной формой односторонних мер может быть применение таможенных сборов для учета «цифровой» деятельности, как в недавно выдвинутом предложении о реформировании налогообложения в Соединенных Штатах Америки, но об этом ни в одном из приведенных ниже примеров не упоминается.

5. Развивающиеся страны в наибольшей степени выиграют от применения мер, направленных на учет особенностей цифровой экономики. Односторонние действия, связанные с цифровой экономикой, в большей степени ориентированы на схемы сбора налогов, будь то на основе НДС, налога на товары и услуги, дохода или прибыли, что позволяет странам расширить их возможности получения поступлений благодаря лишь «владению» потребительским рынком или «цифровой» инфраструктурой. Это представляет особый интерес для стран с крупными рынками потребления или стран, сталкивающихся с отставанием в развитии, поскольку это дает стране источника право облагать налогом без необходимости физического присутствия.

¹ OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report (Paris, October 2015), p. 138, para. 361. Размещено на сайте <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>.

² См., например, <https://ion.icaew.com/taxfaculty/b/weblog/posts/oecdbeepswebcastupdateonprogress?Redirected=true>. Группа контроля, занимающаяся вопросами эрозии налоговой базы и вывода прибыли из-под налогообложения, рассмотрела разницу между использованием терминов «цифровой» и «цифровизированный» в своем ответе на опубликованный ОЭСР в 2014 году проект документа для публичного обсуждения под названием Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 («Решение проблем в сфере налогообложения в контексте цифровой экономики, блок действий 1») (см. документ <https://beepsmonitoringgroup.wordpress.com/2014/04/>, содержащий комментарий к материалу www.oecd.org/ctp/tax-challenges-digital-economy-discussion-draft-march-2014.pdf).

6. Еще одна идея заключается в том, что с учетом этого нового способа осуществления предпринимательской деятельности страны, возможно, пожелают дать новое толкование существующему понятию «постоянное представительство» или дополнить его (возможно, путем введения термина «цифровое постоянное представительство» по примеру статьи 12А, касающейся платы за технические услуги, в новой редакции Типовой конвенции Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами). Для этого потребуется пересмотреть Типовую конвенцию Организации Объединенных Наций, и этот вопрос развивающиеся страны, возможно, пожелают обсудить под эгидой Организации Объединенных Наций, даже если он будет обсуждаться в рамках других форумов. Комитет экспертов по международному сотрудничеству в налоговых вопросах до сих пор широко признается единственным органом в мире, в котором развитые и развивающиеся страны имеют равный статус в процессе разработки норм налоговой политики. В этой связи Комитет экспертов создаст условия, в которых развивающиеся страны, в частности наименее развитые страны, смогут на равных анализировать вопросы, связанные с регулированием принятия односторонних мер с учетом требований цифровой экономики и переосмыслением понятия «постоянное представительство» в контексте принятия односторонних мер. Разработка правил, которые отвечают поставленным целям в интересах всех стран, положительно скажется на всех субъектах налоговых систем.

7. Эта тема имеет актуальный характер и должна в настоящее время обсуждаться в свете односторонних мер, принятых странами во всем мире. Принятие этих мер возможно лишь вследствие отсутствия общих рамок регулирования распределения прав налогообложения между странами и предоставления странам таких прав. В результате в выигрыше оказываются некоторые страны, но наносится ущерб интересам большинства, в частности интересам наиболее уязвимых и наименее развитых стран.

8. Настоящая записка не содержит исчерпывающего перечня примеров; ее цель состоит лишь в том, чтобы в качестве иллюстрации привести информацию о практических мерах, принятых некоторыми странами. По этому вопросу, возможно, потребуется провести дальнейшую работу в том случае, если, например, Комитет постановит создать подкомитет по цифровой экономике.

II. Примеры мер, принимаемых в странах

Австралия

9. Австралия приняла закон о борьбе с уклонением от уплаты налогов многонациональными компаниями в рамках сохранения целостности налоговой системы, который вступил в силу 1 января 2016 года³. Хотя это законодательство не было конкретно ориентировано на цифровой рынок, эта реформа, как утверждается, была направлена против многонациональных компаний, которые осуществляют продажи в стране посредством реализации местных инициатив, но при этом заключают договоры с клиентами в дистанционном режиме⁴.

³ Законопроект о внесении поправок в налоговое законодательство (закон о борьбе с уклонением от уплаты налогов многонациональными компаниями в рамках сохранения целостности налоговой системы) 2015 года, парламент Австралийского союза, 2015 год.

⁴ EY, Global Digital Tax Developments Review, April 2016, размещено по адресу [www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-global-digital-tax-developments-review/\\$FILE/ey-global-digital-tax-developments-review.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-global-digital-tax-developments-review/$FILE/ey-global-digital-tax-developments-review.pdf).

Китай

10. Китай осуществляет реформы, касающиеся налога на прибыль организаций и НДС. 24 марта 2016 года Министерство финансов, Государственное налоговое управление и Главное таможенное управление совместно опубликовали уведомление о налоговой политике в отношении трансграничной электронной розничной торговли. Согласно этому уведомлению, импорт товаров путем электронной розничной торговли (например, по схеме «предприятие-потребитель») подлежит уплате таможенных пошлин, НДС и налога на потребление. Налогооблагаемая база формируется на основе цены сделки, в том числе на базе цены товаров, расходов на перевозку и страховых взносов. Агентами по сбору налога могут выступать осуществляющие электронную торговлю предприятия, платформы или логистические компании⁵.

Франция

11. В соответствии с предложением Франции⁶ постоянное представительство считается существующим в том случае, если на внутреннем рынке собираются данные о пользователях Интернета.

Индия

12. В 2016 году в Индии был разработан законопроект о введении компенсационного сбора⁷. Этот налог включает в себя 6-процентный дополнительный сбор, взимаемый с платежей иностранным компаниям за предоставление электронных рекламных услуг в тех случаях, когда эти компании не имеют постоянного представительства в Индии. Индийский налогоплательщик-резидент обязан удержать налог при перечислении платежа за границу⁸. Введение компенсационного сбора стало ответом правительства Индии на опубликованный в октябре 2015 года доклад ОЭСР о проблемах в сфере налогообложения в контексте цифровой экономики⁹ и соответствует одному из вариантов реформы, который в этом докладе ОЭСР рассмотрела, но не рекомендовала¹⁰.

Израиль

13. В апреле 2016 года Израиль издал циркуляр о налогообложении иностранных компаний, предоставляющих услуги в Израиле через Интернет¹¹. В циркуляре подчеркивается, что доход иностранных компаний, поставляющих через Интернет услуги и товары резидентам Израиля, должен облагаться налогом даже в том случае, если по «общепринятым правилам» эти компании не

⁵ IBFD, "Tax policy on cross-border retail e-commerce clarified", 31 March 2016.

⁶ O. Popa, "Taxation of the digital economy in selected countries — early echoes of BEPS and EU initiatives", *European Taxation*, vol. 55, No. 1 (2016).

⁷ Центральное управление по вопросам прямого налогообложения, Департамент по налоговым вопросам, Министерство финансов, правительство Индии, «Предложение о введении компенсационного сбора при совершении определенных операций», доклад Комитета по налогообложению электронной торговли (февраль 2016 года). Размещено по адресу www.incometaxindia.gov.in/news/report-of-committee-on-taxation-of-e-commerce-feb-2016.pdf.

⁸ Marcel Olbert and Christoph Spengel, "International taxation in the digital economy: challenge accepted?", *World Tax Journal*, vol. 9, No. 1 (2017), pp. 3–46. Размещено по адресу www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/img/product/april_ppv_wtj_2017_01_int_4_international_taxation.pdf.

⁹ <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>.

¹⁰ Manoj Kumar Singh, "Taxation of digital economy: an Indian perspective", *Intertax*, vol. 45, No.6 (2017), pp. 467–481.

¹¹ Циркуляр 4/2016 (имеется только на иврите).

имеют физического присутствия в Израиле (со ссылкой на опубликованный в октябре 2015 года доклад ОЭСР⁹ о проблемах в сфере налогообложения в контексте цифровой экономики)¹². Кроме того, в соответствии с этим циркуляром обсуждается внесение поправок в законодательство об НДС.

Италия

14. В Италии обсуждают предложение об изменении национального законодательства о трансфертном ценообразовании и удержании налога с посредников, называемого также «Интернет-налогом». Цель предлагаемого закона состоит в том, чтобы предусмотреть использование для определения цен цифровых сделок по принципу «на вытянутую руку» методов оценки, отличающихся от методов, основанных на оценке стоимости¹³. Положение об Интернет-налоге в случае его принятия будет предусматривать взыскание налогов у источника и изменение статуса постоянных представительств путем введения минимального порогового уровня доходов и расходов для многонациональных предприятий, имеющих присутствие в Италии¹⁴.

Соединенное Королевство

15. Законом о финансовой системе 2015 года¹⁵ в законодательство Соединенного Королевства был введен налог на перенаправленную прибыль. В этом законе предусматривается, что вся прибыль, признанная «перенаправленной», будет облагаться налогом в размере 25 процентов. Прибыль считается «перенаправленной» в тех случаях, когда зарубежная компания стремится избежать ведения торговли через постоянное представительство в Соединенном Королевстве и когда компания из Соединенного Королевства проводит внутригрупповую операцию с недостаточным «экономическим содержанием», что приводит к возникновению эффективного налогового несоответствия.

III. Заключение

16. Как точно сформулировал Майкл Деверё, все более широкое распространение различных несогласованных мер, применяемых в рамках существующей системы, вряд ли обеспечит долгосрочное удовлетворительное решение проблем в сфере налогообложения в контексте перехода на цифровую экономику¹⁶. По этой причине важно открыто обсуждать варианты действий, имеющиеся у стран для решения вопросов налогообложения в контексте цифровой экономики в договорной сфере, с использованием заранее определенных рамок, которые способствовали бы расширению возможностей правительств в плане сбора налогов, а также были бы полезны для предпринимателей и налогоплательщиков.

¹² IBFD, “Taxation of foreign digital companies – circular issued”, 12 April 2016. Размещено по адресу <http://taxinsights.ey.com/archive/archive-news/israel--taxation-of-foreign-digital-companies---circular-issued.aspx>.

¹³ G. Gallo, “Italy — budget law for 2014 — details” (News IBFD, 7 January 2014).

¹⁴ Marco Allena, *The Web Tax and Taxation of the Sharing Economy: Challenges for Italy*, *European Taxation*, vol. 57, No. 7 (2017).

¹⁵ Закон о финансовой системе 2015 года, Соединенное Королевство, глава 11, часть 3.

¹⁶ Michael Devereux and John Vella, “Implications of digitalization for international corporate tax reform” (готовится к публикации).