

Правовое определение постоянного представительства в цифровую эпоху

Научный руководитель – Копина Анна Анатольевна

Захарова Анна Олеговна

Студент (бакалавр)

Национальный исследовательский университет «Высшая школа экономики», Факультет права, Москва, Россия

E-mail: zaharova.anna1@yandex.ru

В международном налоговом праве уже давно существует детально и качественно разработанная фикция с обязательными признаками - институт постоянного представительства, цель которого установить такую степень связи иностранной организации с государством, которая позволит последнему налогооблагать доход, генерируемый компанией с его территории.

Однако с появлением способов осуществления экономической деятельности «онлайн», и становлением цифровой экономики, у компаний появилась реальная возможность вести бизнес и извлекать доход в иностранных государствах без образования на их территории какого-либо физического места деятельности. Организация экономического сотрудничества и развития (далее - «ОЭСР») в своем отчете от 2015 г. уже указывала на особенности новой экономической модели: преобладание нематериальных активов в обороте, масштабное использование данных, внедрение новых бизнес-моделей, затруднительном определении юрисдикции, в которой происходит создание стоимости (формирование дохода) [4]. Также обоснованно отмечает А.А. Копина о том, что при цифровой экономике можно искусственно избегать создание постоянных представительств «посредством поддержания...формы сбыта через использование комиссионеров и дистрибьюторов с ограниченными функциями, посредством искусственного разделения процессов в целях обхода временных ограничений, а также при помощи поддержания статуса такой деятельности как вспомогательной или подготовительной» [1]. С учетом изложенного становится очевидным то, что существующая концепция постоянного представительства, оперирующая постоянным местом ведения бизнеса, физическим присутствием и т.д., не отвечает той экономической реальности, которая формируется под влиянием цифровых технологий. Поэтому определение понятия постоянное представительство требует преобразования.

По результатам анализа и оценки подходов к трансформации концепции постоянного представительства, автор приходит к выводу о том, что существует три основных варианта. Первый из них был предложен Я. Браунером, П. Пистоне и заключается во введении понятия цифровое присутствие, а также в формировании концепции виртуального постоянного представительства [3]. По мнению автора, такой способ определения постоянного представительства отвечает особенностям цифровой деятельности компаний, однако с целью дальнейшего применения может быть дополнен следующим. Например, в качестве альтернативного способа определения субъектов, чья деятельность приводит к образованию цифрового присутствия, можно установить критерий - процентное отношение пользователей цифровых услуг данной компании к общему числу пользователей в конкретном секторе экономики или в рамках определенной юрисдикции (вместо числового указания количества пользователей, как в проекте).

Вторым вариантом является установление налога у источника в размере 5 - 15 % в отношении всех выплат (с некоторыми исключениями), производимых цифровой экономикой, в адрес нерезидентов. Указанный подход предлагали в том числе А. Баез и Й. Браунер [2]. На взгляд автора, главное преимущество введения такого налога у источника

заключается в том, что такой способ решения проблемы не является по существу новым (в национальном законодательстве и международных соглашениях давно существуют правила в отношении налога у источника на дивиденды, проценты, роялти). Данное обстоятельство позволяет многим государствам использовать настоящее решение без особых затруднений (в том числе с точки зрения нормативной проработки и регламентации правил). Однако такое правило не является универсальным, поскольку не отражает и не учитывает специфику цифровой предпринимательской деятельности компаний.

В свою очередь третий вариант был предложен ОЭСР в рамках отчета «Pillar One», согласно которому предлагается предусмотреть право на налогообложение прибыли в юрисдикциях сбыта («the new taxing right - amount A») [5]. При этом важно подчеркнуть, что облагать налогом доход, возникший в рамках определенной юрисдикции (рынка), возможно только в части остаточной (избыточной) прибыли, рассчитанной на уровне транснациональной корпорации (далее - «ТНК»). Иначе говоря, государства-место нахождения потребителей (пользователей) обладает правом облагать налогом доход, сформированный на её территории, только в той части, которая характеризуется как «избыточная». Таким образом, согласно предлагаемому подходу организации, входящие в группу ТНК, будут обязаны уплатить налог в юрисдикции - источнике дохода, если размер выручки с данной территории превысит определенное пороговое значение.

С одной стороны, такой подход представляется справедливым, поскольку учитывает наличие существенной экономической связи с государством и реальное извлечение дохода. Но в то же время сложно согласиться с тем, что привязка к фиксированным пороговым показателям «избыточной» прибыли является удачным решением. Например, в случае значительного снижения активности на рынках сбыта, но с сохраняющимся относительно существенным присутствием иностранной компании в экономике государства, привязка к фиксированному пороговому показателю не позволит последнему за соответствующий временной период обложить налогом доход, генерируемый компанией от оказания цифровых услуг (до момента пересмотра порогового значения).

На основании проведенного анализа автор приходит к выводу о том, что новое целостное определение постоянного представительства находится в стадии разработки, поскольку рассмотренные подходы к его трансформации имеют определенные недостатки.

Источники и литература

- 1) Копина А.А. Трансформации концепции постоянного представительства иностранной организации под влиянием новых реалий цифровой экономики // *Налоги*, 2019. № 1. С. 41 - 45.
- 2) Baez A., Brauner Y. (2019) Taxing the Digital Economy Post BEPS. *Legal Studies Research Paper Series Paper No. 19-16*.
- 3) Brauner, Y., Pistone, P. (2017) *Adapting Current International Taxation to New Business Models: Two Proposals for the European Union*.
- 4) *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD Publishing, Paris. Retrieved from <https://www.oecd.org/tax/beps/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>
- 5) *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Retrieved from <https://doi.org/10.1787/beba0634-en>