

**Понятие автоматизированных цифровых услуг для целей налогообложения:
позиции ООН и ОЭСР**

Научный руководитель – Агеев Станислав Сергеевич

Минаева Валентина Владимировна

Студент (бакалавр)

Московский государственный институт международных отношений,

Международно-правовой факультет, Москва, Россия

E-mail: Minaevavalya19@yandex.ru

Цифровые технологии оказали очень значительное влияние на то, как трансграничная деятельность может осуществляться в очень больших масштабах, с высокой скоростью и без обязательного физического присутствия в юрисдикции рынка (юрисдикции источника дохода). В связи с этим в дополнение к концепции постоянного представительства необходимо было разработать порядок налогообложения цифровых услуг, осуществляемых без образования постоянного представительства, в условиях новых бизнес-моделей, основанных на цифровых технологиях[1].

Значительная часть соглашений между государствами по вопросам налогообложения основаны на актах ООН и ОЭСР, в которых было введено понятие автоматизированных цифровых услуг, подлежащих особому порядку налогообложения.

В Типовой конвенции ООН для урегулирования налоговых отношений между развитыми и развивающимися странами[5] с 2021 года предусмотрена специальная статья 12Б «Автоматизированные цифровые услуги» (АЦУ) в целях сохранения за государством-источником дохода за такие услуги права на налогообложение. Ключевой характеристикой АЦУ является их цифровая суть, то есть пользователь может воспользоваться такой услугой посредством соответствующего технического оборудования и систем без необходимости индивидуального взаимодействия с поставщиком (вендором). Это так называемый критерий минимального участия человека. Вторым важным критерием является возможность масштабирования и предоставления аналогичных услуг новым пользователям с минимальным участием человека. Также важной характеристикой АЦУ является их предоставление через Интернет, цифровую или другую электронную сеть. При этом должны быть соблюдены все три критерия одновременно, так как слишком широкое толкование понятия АЦУ и отнесение к таковым, например, услуг по онлайн-обучению, недопустимо.

Для избежания такого случая в Комментариях к Типовой конвенции ООН предусматривается список услуг, которые к АЦУ не относятся. Иной список содержится в п. 6 ст. 12Б Типовой конвенции ООН. В нём перечисляются конкретные услуги, которые наиболее вероятно относятся к АЦУ. Регулирование посредством указания общего определения АЦУ и перечисления конкретных услуг обеспечивает определенность в сочетании с гибкостью. Этот подход обусловлен необходимостью учёта быстрых изменений в технологиях, которые могут привести к появлению новых типов АЦУ.

Если в Типовой конвенции ООН предполагается введение особого порядка налогообложения для АЦУ в двусторонние соглашения между государствами, то ОЭСР стремится недопустить введение налогообложения таких услуг в национальном законодательстве государств. Вопрос цифровизации экономики освещался в разработанном в 2021 году Двухкомпонентном подходе к решению налоговых проблем, возникающих в связи с цифровизацией экономики[3]. Введение Pillar 1 предлагает налоговую привязку на основе показателей удаленной выручки в конкретной юрисдикции, а также новый механизм распределения, для целей которого внедрена Сумма А (перераспределение четверти от сверхприбыли

в юрисдикцию конечного потребителя цифровых услуг)[2]. ОЭСР установила запрет на введение налогов на цифровые услуги или другие аналогичные меры. Государства, вводящие такие налоги, не будут иметь право на свою долю прибыли по Сумме А.

Применение порядка налогообложения суммы А в отношении прибыли субъекта возможно в определённых случаях. Экономическая деятельность должна удовлетворять двум условиям: соблюдение критерия вида деятельности (activity test) и пороговый тест (threshold test)[4]. В рамках Pillar 1 ОЭСР обрисовывает собственную концепцию АЦУ, отчасти сходную с концепцией, представленной в Типовой конвенции ООН.

В Отчёте по Pillar 1 ОЭСР содержится как общее определение цифровых услуг, так и списки относящейся и не относящейся к таким услугам экономической деятельности. АЦУ имеют две ключевые характеристики: автоматизированный и цифровой характер. Автоматизированность означает, что, во-первых, настроенная система для нужд конкретного пользователя не требует дальнейшего участия специалистов со стороны поставщика услуг, и во-вторых, такой же тип услуг можно предоставлять новым пользователям с минимальным участием человека при масштабировании бизнеса. Цифровой характер заключается в предоставлении услуги через Интернет или электронную сеть. ОЭСР также предлагает положительный и отрицательный списки услуг, относимых или не относимых к АЦУ.

Таким образом, подходы ООН и ОЭСР в определении АЦУ довольно близки. Положительные и отрицательные списки услуг содержат практически идентичные наименования, сходен способ идентификации АЦУ посредством выделения критериев автоматизированности и цифрового характера. Различие заключается в основной цели установления сути такого вида услуг. ООН стремится предотвратить исключение прибыли за оказание АЦУ из налоговой базы предприятий, не обладающими постоянными представительствами в государстве, где оказываются услуги. Деятельность ОЭСР в первую очередь направлена на недопущение фрагментации рынка электронной коммерции в связи с введением государствами своих цифровых налогов. Также различаться будет форма нормы права, которой будет регулироваться АЦУ: подход ООН применяется при подготовке СИДН, тогда как концепция ОЭСР имплементируется в национальное законодательство. В связи с этим юридическая сила положений потенциально будет различаться. Однако при этом суть АЦУ как нового вида услуг, предполагающего минимальное участие человека и цифровой способ предоставления в понимании ООН и ОЭСР сходна.

Источники и литература

- 1) Пономарева К.А. Сравнительный анализ опыта введения налога на цифровые услуги в зарубежных странах // Право. Журнал Высшей школы экономики. 2023. No. 4. С. 334-356.
- 2) Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One. 2023 г. — Режим доступа: <https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/reallocation-of-taxing-rights-to-market-jurisdictions/multilateral-convention-to-implement-amount-a-of-pillar-one.html>
- 3) Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalization of the Economy. 2021 г. — Режим доступа: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>
- 4) Tax Challenges Arising from Digitalisation — Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. 2020 г. — Режим доступа: https://www.oecd.org/en/publications/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-one-blueprint_beba0634-en/full-report.html

- 5) United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries. 2021 г. — Режим доступа: <https://www.un-ilibrary.org/content/books/9789210001007/read>