

# Цифровой бизнес. Как избежать налоговых рисков

Какие риски возникают при ведении цифрового бизнеса

При каких условиях представительство станет постоянным

Особенности налогового планирования цифровой деятельности

**Владислав Бурилов,**  
консультант международно-правовой практики  
юридической фирмы O2Consulting

**К**онтролеры стали уделять пристальное внимание вопросам налогообложения цифрового бизнеса. Они расширили применение концепции постоянного представительства. Например, настаивают, что деятельность дата-центров (площадок, где размещаются серверы компаний) образует постоянное представительство. Налоговики заявляют, что постоянное представительство образуется и по местонахождению пользователей, но только при условии существенного цифрового присутствия.

С 1 января 2017 года НДС облагаются услуги, оказанные иностранными организациями российским потребителям через интернет. Иностранные компании обяза-

ны исчислить НДС по ставке 15,25 процента (ст. 174.2, подп. 4 п. 1 ст. 148 НК). Ранее НДС взимался по местонахождению продавца цифровых услуг.

Проанализируем, какие налоговые риски могут возникнуть при ведении цифрового бизнеса и как избежать их. Также рассмотрим особенности налогообложения цифрового бизнеса в различных юрисдикциях (см. таблицу на стр. 66).

## Возникновение постоянного представительства

Предположим, что головная организация создала онлайн-платформу (например, аналог Google, Facebook и пр.). Она владеет основным сервером и обо-

рудованием. Организация разрабатывает стратегию маркетинга и продаж. Она зарегистрировала дочернюю компанию (филиал, независимого посредника), после чего безвозмездно передала «дочке» право на пользование платформой.

«Дочка» занимается локальным маркетингом и привлечением клиентов. У нее партнерские отношения с независимым сервис-провайдером или дата-центром. Клиенты размещают на онлайн-платформе рекламу и получают доступ к данным пользователей.

**Риск 1. По местонахождению сервис-провайдера, «дочки» (филиала, агента).** В большинстве стран обязанность уплатить корпоративный налог связана с наличием резидентства или постоянного представительства. Привязка к резидентству или постоянному представительству закреплена в международных налоговых соглашениях. Постоянное представительство — фиксированное место, через которое нерезидент регулярно ведет деятельность на территории другого государства.

Дата-центр также может подпадать под фиксированное место деятельности, если находится в распоряжении нерезидента. Какие признаки говорят о том, что нерезидент распоряжается дата-центром? Персонал нерезидента периодически посещает страну, чтобы контролировать функционал сервера. Сам сервер находится в собственности нерезидента.

Дата-центр не будет признаваться постоянным представительством, если его функционал носит вспомогательный или подготовительный характер. Однако если

наряду с этим дата-центр ведет иную деятельность, то налоговики могут признать его постоянным представительством. Например, если «дочка» разрабатывает локальную конфигурацию платформы. Ведь платформы выходят за рамки вспомогательной деятельности.

Многостороннюю конвенцию ОЭСР об имплементации мер для предотвращения размывания налоговой базы подписало более 70 государств, в том числе Россия (Multilateral instrument, далее — Многосторонняя конвенция). После этого стал возможен такой комплексный подход к деятельности группы компаний.

Чтобы предотвратить уклонение от уплаты корпоративного налога, отдельные страны ввели налог на перемещенную прибыль (DPT). Прежде чем начислить DPT, контролеры анализируют отношения между сервис-провайдером, головной и дочерней организациями. Налоговики вправе переквалифицировать эти отношения в постоянное представительство. Но они должны доказать, что цель создания такой системы — избежать возникновения постоянного представительства.

В Великобритании действует налог на перемещенную прибыль. Объект обложения — чистая прибыль постоянного представительства, полученная в результате обхода его создания. Субъект обложения — резиденты или нерезиденты, поставляющие товары (работы, услуги) покупателям Великобритании. Ставка налога на перемещенную прибыль — 25 процентов. Законодатели Великобритании в комментариях к Модельной конвенции ОЭСР указали, что сервер не может

## Налоговые риски цифрового бизнеса в разных странах

Возникновение постоянного представительства по месту:	
нахождения провайдера, «дочки» (филиала, агента)	деятельности зависимого агента
<b>Страны Европейского союза</b>	
×	×
<b>Австралия</b>	
Риск высокий. Австралия имплементировала из Многосторонней конвенции меры по борьбе с уклонением от налогообложения прибыли постоянного представительства	Риск низкий. В соглашениях об избежании двойного налогообложения Австралия придерживается основных принципов Модельной конвенции ОЭСР
<b>Великобритания</b>	
Риск высокий. Большинство соглашений об избежании двойного налогообложения основано на Модельной конвенции ОЭСР	Риск средний. Термин «зависимый агент» отличается от понятия, зафиксированного в Модельной конвенции ОЭСР, но контролеры применяют критерии конвенции
<b>Япония</b>	
Риск высокий. Большинство соглашений об избежании двойного налогообложения основано на Модельной конвенции ОЭСР	Риск высокий. Большинство соглашений об избежании двойного налогообложения основано на Модельной конвенции ОЭСР. Термин «зависимый контрактный агент» толкуется расширительно

квалифицироваться как постоянное представительство.

В Японии налоговики зачастую суммируют действия компаний группы и заявляют о возникновении постоянного представительства. Судьи поддерживают их. Они учитывают направленность веб-сайта на японский рынок — язык, инструкции, адрес. Для целей квалификации постоянного представительства судьи суммируют деятельность компании за пределами Японии (веб-сайт) и в Японии (складирование и доставка товара).

**Риск 2. По месту фактической деятельности зависимого агента.** Постоянное представительство может создать и зависимый агент, который заключает от имени иностранной компании договоры, не относящиеся к вспомогательной или подготовительной деятельности. Например, договоры с заказчиками на размещение рекламы на платформе.

Согласно Многосторонней конвенции, зависимый агент может создать постоянное представительство, даже если у него отсутствует формальное право за-

		НДС по местонахождению пользователей платформы
	нахождения пользователей платформы	
	Риск средний. С 2020 года законодатели планируют внедрить концепцию «существенного цифрового присутствия» во всех странах ЕС	Риск средний. С 2020 года законодатели стран Евросоюза планируют ввести налог на цифровые услуги (DST)
	×	Риск высокий. С 1 июля 2017 года Австралия ввела налог на цифровые услуги, импортные пользователи (GST)
	×	Риск высокий. Место реализации цифровых услуг – местонахождение потребителя. Если компания из Великобритании продает электронные услуги через интернет потребителям из стран ЕС, то она должна встать на учет по местонахождению потребителя
	x	Риск высокий. В Японии действует потребительский налог (JCT). Под него подпадает оказание электронных услуг нерезидентом потребителям из Японии – облачное хранение данных, хостинг, консультации. К трансграничным услугам в пользу бизнес-заказчиков применяется режим налогового агента

ключать договоры от имени принципала. Достаточно, чтобы он выполнял ключевые функции для заключения договора.

Например, в Японии с 1 января 2019 года власти планируют расширить термин «зависимый контрактный агент». Это понятие будет содержать указание на «ключевую функцию» агента.

Предположим, что головная организация заключает договоры с заказчиками на существенных условиях, согласованных агентом. В этом случае деятельность агента по поиску и привлечению заказчи-

ков может квалифицироваться как постоянное представительство. Деятельность независимого агента не создает постоянное представительство. Исключение – аффилированный агент.

Согласно Многосторонней конвенции, аффилированное лицо признается зависимым, если действует исключительно в интересах другого аффилированного юрлица.

Чтобы снизить риск возникновения постоянного представительства, можно поступить следующим образом. Создать

дочернюю компанию и безвозмездно передать ей лицензию на онлайн-платформу. «Дочка» извлекает прибыль от использования онлайн-платформы, головная организация перечисляет ей соответствующее вознаграждение. «Дочка» напрямую заключает договоры с заказчиками и ведет активную деятельность по привлечению клиентов, маркетингу, серверной поддержке.

**Риск 3. По местонахождению пользователей онлайн-платформы.** Как избежать возникновения постоянного представительства по местонахождению сервис-провайдера, «дочки», филиала или агента (риск 1)? Его не возникает в бизнес-модели, когда нет прямого или косвенного физического присутствия на территории другой страны. Прямое присутствие означает наличие «дочки», филиала или агента. Косвенное присутствие означает наличие дата-центра или независимого сервис-провайдера.

Если головная организация привлекает заказчиков в другой стране через интернет, то она не подпадает под концепцию независимого агента, в связи с чем налоговики расширили применение концепции постоянного представительства. Они считают, что постоянное представительство образуется за счет третьего признака — существенного цифрового присутствия по местонахождению пользователей платформы.

Существенное цифровое присутствие определяется на основании следующих показателей — количество пользователей онлайн-платформы, объем выручки

от оказания услуг, количество договоров с бизнес-заказчиками и т. д.

С 2020 года законодатели планируют ввести концепцию «существенного цифрового присутствия» во всех странах Евросоюза. Чтобы принять Директиву о корпоративном налоге на цифровые услуги, необходимо согласие 28 стран — членов ЕС. Цифровое присутствие признается существенным, если выручка от оказания цифровых услуг в стране ЕС превышает 7 млн евро либо если количество пользователей в стране ЕС превышает 100 тыс. человек.

Объект налогообложения — чистая прибыль от оказания цифровых услуг, распределенная на постоянное представительство. К цифровым услугам относятся: размещение онлайн-рекламы, предоставление доступа к цифровому контенту, веб-хостинг, доступ к поисковым системам, предоставление виртуального хранилища, автоматизированное дистанционное обучение и пр.

### **Возникновение обязанности по уплате косвенных налогов**

При реализации цифровых услуг обязанность по уплате НДС и иных косвенных налогов может возникнуть как по местонахождению бизнес-заказчиков, так и местонахождению пользователей.

**Риск 4. По местонахождению пользователей платформы.** Многие страны признают местом реализации цифровых услуг местонахождение потребителя. Если онлайн-платформа получает при-

## При существенном цифровом присутствии постоянное представительство образуется и по местонахождению пользователей

быть не напрямую от пользователей, а от бизнес-заказчиков (посредников), то последние обязаны уплатить НДС в качестве налоговых агентов. В странах Евросоюза налоговый агент сможет принять этот НДС к вычету.

Головная организация продает цифровые услуги пользователям платформы напрямую. В этом случае она обязана встать на учет в иностранном государстве в качестве плательщика НДС и исчислить налог по местной ставке.

Чтобы получить налоговую экономию по НДС, головной организации выгоднее продавать цифровые услуги через дочернюю компанию или через представительство. В этом случае «дочка» сможет вычитать входной НДС, уплаченный по услугам независимого сервис-провайдера, из местного исходящего НДС.

Исходящий налог «дочка» исчисляет при реализации подписки на контент. У головной организации прав на вычет нет, так как входящий и исходящий налоги уплачиваются в разных юрисдикциях.

Австралия ввела налог на цифровые услуги, импортированные пользователями (GST). Если компания оказала услуги пользователям на сумму более 75 тыс. австралийских долларов в год, то ей необходимо встать на учет для целей GST. Ставка GST — 10 процентов. Оператор платформы исполняет обязанности налогового агента, если размещает на платформе импортные товары таможенной стоимостью не выше 1000 австралийских долларов.

Если компания из Великобритании продает электронные услуги через ин-

тернет потребителям из стран ЕС, то она должна встать на учет по местонахождению потребителя. Оператор платформы выступает налоговым агентом, если контролирует ценообразование и другие существенные условия сделок между поставщиками и потребителями услуг.

В Японии действует потребительский налог (JCT). Под налогообложение подпадает оказание электронных услуг нерезидентом потребителям из Японии. Например, облачное хранение данных, вэб-хостинг, консультации. К трансграничным услугам в пользу бизнес-заказчиков применяется режим налогового агента. Компания должна платить JCT, если ее выручка превышает 10 млн иен в год. Ставка JCT — 8 процентов.

**Риск 5. Косвенный налог по местонахождению заказчиков цифровых услуг.** Это еще одно нововведение. Как и в случае с НДС, уплата этого налога не зависит от резидентства головной организации. Место уплаты определяется по месту фактического оказания услуги.

Объект налогообложения — закрытый перечень цифровых услуг. Например, онлайн-реклама, реализация данных о пользователях платформы, посреднические услуги для электронных торговых площадок. Выручка от реализации таких услуг облагается косвенным налогом.

Ставка налога обычно варьируется от 3 до 7,5 процента. Обязанность по уплате налога может возникать как у поставщика цифровых услуг, так и у бизнес-заказчика, который выступает налоговым агентом.