

В монографии описываются особенности существующего механизма налогового регулирования предпринимательской деятельности в сети Интернет. Анализируется зарубежный опыт налогообложения доходов, полученных в результате ведения электронного предпринимательства. Проводится изучение проблем, связанных с невозможностью ведения эффективного налогового контроля в сети Интернет. Для повышения собираемости налоговых платежей предлагается использование усовершенствованного механизма налогообложения участников электронной коммерции, основанного на косвенных оценках доходов предпринимателей. Сформулированы принципы работы коммерческих сайтов, на основе которых проведена разработка эффективной системы налогового контроля, позволяющая учитывать особенности ведения предпринимательской деятельности в сети Интернет. Монография предназначена для работников налоговых органов, специалистов в сфере электронной коммерции, учёных и преподавателей, занимающихся изучением проблем современной налоговой системы.



Корень Андрей Владимирович, доцент кафедры экономики и управления Владивостокского государственного университета. Автор более пятидесяти научных трудов, посвященных проблематике эффективных методов взаимодействия между государством и бизнесом.

FOR AUTHOR USE

Андрей Владимирович Корень

Андрей Владимирович Корень

Налоговое регулирование предпринимательской деятельности в Интернет

Монография



Андрей Владимирович Корень

**Налоговое регулирование
предпринимательской
деятельности в Интернет**

Монография

FOR AUTHOR USE ONLY

LAP LAMBERT Academic Publishing RU

Imprint

Any brand names and product names mentioned in this book are subject to trademark, brand or patent protection and are trademarks or registered trademarks of their respective holders. The use of brand names, product names, common names, trade names, product descriptions etc. even without a particular marking in this work is in no way to be construed to mean that such names may be regarded as unrestricted in respect of trademark and brand protection legislation and could thus be used by anyone.

Cover image: www.ingimage.com

Publisher:

LAP LAMBERT Academic Publishing

is a trademark of

Dodo Books Indian Ocean Ltd. and OmniScriptum S.R.L Publishing group

Str. Ameneasca 28/1, office 1, Chisinau-2012, Republic of Moldova, Europe

Printed at: see last page

ISBN: 978-620-5-51652-2

Copyright © Андрей Владимирович Корень

Copyright © 2022 Dodo Books Indian Ocean Ltd. and OmniScriptum S.R.L
Publishing group

FOR AUTHOR USE ONLY

А.В. КОРЕНЬ

**НАЛОГОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ
ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКОЙ
ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В ИНТЕРНЕТ**

МОНОГРАФИЯ

FOR AUTHOR USE ONLY

Содержание

Введение.....	4
1 Теоретические основы налогообложения субъектов электронной коммерции.....	6
1.1 Электронная коммерция и её роль как источника формирования налоговой базы.....	6
1.2 Опыт налогообложения субъектов электронной коммерции в зарубежных странах.....	17
1.3 Анализ действующей практики налогообложения субъектов электронной коммерции России.....	33
2 Проблемы налогообложения субъектов электронной коммерции в России.....	48
2.1 Анализ основных проблем налогообложения субъектов электронной коммерции в условиях реформирования налоговой системы.....	48
2.2 Анализ применимости существующих концепций налогообложения в сегменте российского электронного бизнеса.....	57
2.3 Выявление приоритетных направлений развития механизма налогообложения электронной предпринимательской деятельности.....	74
3 Формирование механизма налогообложения субъектов электронной коммерции.....	84
3.1 Формирование механизма налогообложения субъектов электронной коммерции на основе модели единого налога.....	84
3.2 Совершенствование налогового контроля в сфере электронной коммерции.....	113
3.3 Практическая реализация комплекса мероприятий по формированию механизма налогообложения субъектов электронной коммерции.....	148
Заключение.....	161
Список использованных источников.....	167
Приложение А.....	183
Приложение Б.....	184
Приложение В.....	185

ВВЕДЕНИЕ

Стремительное развитие информационных технологий привело к формированию принципиально новой среды осуществления предпринимательской деятельности. Деятельность по заключению сделок в электронной форме с использованием компьютерных сетей получила название электронной коммерции и стала рассматриваться как один из неотъемлемых признаков глобальной сети Интернет. На сегодняшний день в стране насчитываются десятки тысяч корпоративных порталов, а крупный бизнес почти полностью перешёл на использование собственных либо отраслевых торговых Интернет-площадок. Сопоставимые темпы развития демонстрирует и розничный сегмент электронной коммерции, представленный в России не только Интернет-магазинами, но и электронными казино, юридическими компаниями, платными информационными ресурсами, количество которых ежегодно возрастает в десятки раз.

Колоссальные возможности электронной коммерции на протяжении последних лет характеризуют данный сегмент деятельности как один из самых быстро растущих, однако вопросы нормативного регулирования отдельных направлений электронной коммерции остаются открытыми. Наблюдающийся в настоящее время процесс бурного становления сектора электронной коммерции обуславливает необходимость незамедлительного разрешения целого ряда проблем, возникающих перед государством.

Налогообложение субъектов электронной коммерции в настоящее время осуществляется на основании общих принципов исчисления и взимания налоговых платежей и не учитывает ряд индивидуальных особенностей этого вида деятельности. Использование обозначенного подхода приводит с одной стороны к фактически полному выводу огромных финансовых ресурсов из-под налогообложения (электронные казино, торговля цифровыми товарами), с другой — позволяет в несколько

раз занижать основные показатели налоговой базы (электронные магазины, информационно-развлекательные услуги). При этом в современном налоговом законодательстве не существует эффективных методов налогового контроля, которые могли бы использоваться в целях выявления субъектов электронной коммерции, уклоняющихся от постановки на налоговый учёт либо занижающих величину фактически полученных доходов.

Данные факты позволяют говорить о необходимости своевременного формирования эффективного механизма налогообложения субъектов электронной коммерции, учитывающего уникальные особенности электронной предпринимательской деятельности в сети Интернет, является одним из важнейших вопросов, тесно связанных с ростом налоговых поступлений в бюджетную систему России.

Монография формирует основные ориентиры для проведения государственной политики в области налогового регулирования электронной предпринимательской деятельности, а предложенный механизм налогообложения субъектов электронной коммерции может быть эффективно использован при разработке нормативно-правовых актов в сфере налогообложения.

Механизм налогообложения, предложенный в монографии, способен увеличить объём налоговых поступлений в бюджет Российской Федерации, сократить расходы на проведение мероприятий налогового контроля, а также создать условия для формирования свободной конкурентной среды за счёт выравнивания уровня налоговой нагрузки в сегменте электронного бизнеса.

1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ СУБЪЕКТОВ ЭЛЕКТРОННОЙ КОММЕРЦИИ

1.1 ЭЛЕКТРОННАЯ КОММЕРЦИЯ И ЕЁ РОЛЬ КАК ИСТОЧНИКА ФОРМИРОВАНИЯ НАЛОГОВОЙ БАЗЫ

В процессе развития современная экономика постоянно открывает новые способы осуществления предпринимательской деятельности, однако, российская налоговая система, как правило, не в состоянии адекватно и своевременно трансформировать свои положения так, чтобы учесть сложившиеся изменения. Универсальные нормы гражданского и налогового законодательства должны быть применимы к любым формам сделок и любым видам отношений, возникающим в экономике, однако, на практике этого не происходит. Специфические особенности электронной коммерческой деятельности не учитывались при создании универсальных методов налогово-правового регулирования этого вида предпринимательства.

Одной из наиболее динамично развивающихся сфер как российской, так и мировой экономики является электронная коммерция. В развитых странах электронная коммерция рассматривается как один из основных способов повышения эффективности работы малого и среднего бизнеса, крупных корпораций и государственных структур. Ведение бизнеса с использованием унифицированных программных продуктов на основе глобальных и корпоративных сетей способно значительно понизить себестоимость создаваемого предприятиями продукта, а значит, и повысить его конкурентоспособность. Понижение на стадии закупки сырья, материалов и комплектующих изделий может вполне может достигать 10—15% [44, с. 33]. Электронная коммерция позволяет получить значительные возможности при сбыте товаров и услуг, поскольку позволяет без существенных капиталовложений выводить производимый товар на новые потребительские рынки. Поэтому электронная коммерция имеет ряд

преимуществ по отношению к обычным видам предпринимательской деятельности, что ставит её в разряд самых динамично развивающихся отраслей бизнеса.

Кроме того, у электронной коммерции существует ряд преимуществ перед традиционной предпринимательской деятельностью, среди которых основными являются следующие:

- достаточно низкие расходы на рекламу и обслуживание, обуславливающие снижение цен на товар и позволяющие сделать товар более конкурентоспособным;

- сравнительно низкие затраты времени на оформление и выполнение заказа;

- широкие возможности по управлению товарными запасами, позволяющие снизить издержки на хранение и транспортировку товара;

- потенциально неограниченные возможности расширения рынка сбыта товаров и услуг для продавца и возможности выбора для покупателя;

- формирование дополнительных направлений коммерческой деятельности для уже существующего бизнеса.

В настоящее время нет чёткого и однозначного понимания терминов «электронная коммерция» и «электронная торговля». Большинство авторов трактуют данные термины по-своему, что достаточно сильно препятствует правильному пониманию исследуемых экономических отношений. Различные трактовки понятий «электронная коммерция» и «электронная торговля» представлены в приложении А монографии. Так, по мнению авторов законопроекта «Об электронной торговле», электронная торговля — это предпринимательская деятельность по продаже или поставке товаров, выполнению работ, оказанию услуг, осуществляемая с использованием электронных сообщений [6].

Согласно определению типового закона «Об электронной торговле» Комиссии Организации Объединённых Наций по праву и международной

торговле, электронная торговля — это любые виды предпринимательских отношений, осуществляемых в электронной форме, включая куплю-продажу товаров и услуг, факторинг, лизинг, строительство промышленных объектов, инвестирование, финансирование, консультационные и банковские услуги, страхование и т.д. [146, с. 55].

Однако термин «торговля» типового закона ООН шире традиционного представления о торговле. Хотя в российском законодательстве термин «торговля» не определён, обычно под торговлей понимают деятельность, связанную с куплей-продажей товаров, поставкой и обменом товаров, с их хранением, обслуживанием покупателей и оказанием услуг населению. Поэтому более правильным, полным и точным будет следующее определение: электронная торговля — это предпринимательская деятельность по купле-продаже товаров, возмездному оказанию услуг, осуществляемая в электронной форме с использованием глобальных компьютерных сетей.

Также стоит отметить, что в российской юридической практике зачастую происходит путаница в использовании двух совершенно разных понятий: «электронная торговля» и «электронная коммерция» [1, с. 4]. Действительно, данные понятия характеризуются общими признаками, однако, значительно точнее говорить о том, что электронная коммерция включает как электронную торговлю, так и иные виды предпринимательской деятельности, осуществляемой в электронной форме. Поэтому в настоящей работе будут использоваться следующие определения: электронная коммерция — это предпринимательская деятельность, связанная с заключением через глобальные телекоммуникационные системы и сети следующих сделок, предусмотренных ГК РФ: купля-продажа, поставка, возмездное оказание услуг, перевозка, заем и кредит, финансирование под уступку денежного требования, банковский вклад, банковский счёт, расчёты, хранение, страхование, поручение, комиссия, агентирование, доверительное

управление имуществом, коммерческая концессия, простое товарищество, публичное обещание награды, публичный конкурс, а также приобретение и осуществление с использованием электронных средств иных прав и обязанностей в сфере предпринимательской деятельности.

В то же время, в широком смысле слова электронная коммерция представляет собой особый вид предпринимательской деятельности, осуществляемой в электронной форме с использованием компьютерных сетей.

Такое определение позволяет охватить любые виды предпринимательской деятельности, существующие сегодня как в сети Интернет, так и в отдельных специализированных сетях. Стоит отметить, что большинство зарубежных авторов под электронной коммерцией понимают именно предпринимательскую деятельность, которая предполагает заключение сделок с помощью корпоративных или глобальных компьютерных сетей [151, с. 34; 154, с. 52; 159, с. 25]. Важным моментом при этом является то, что способ оплаты (наличными или через электронные платёжные системы) или вид товара (физический или цифровой товар) не являются признаками, однозначно определяющими электронную коммерцию. Отдельные виды товаров и услуг не должны являться ключевой характеристикой электронной коммерции, в которой, как правило, преобладает заключение сделок на основе обычных (физических) товаров. Таким образом, особенности электронной сделки не должны быть связаны с объектным составом, однако, форма или механизм заключения сделки является ключевым признаком. Поэтому приведённое выше определение позволяет охватить любые виды товаров и услуг, а также способы расчётов.

Практическое применение предлагаемых определений отражается в подходе Бюро цензов Министерства торговли США. Согласно официальному определению Бюро цензов Министерства торговли США «к сфере электронной торговли (e-commerce) относится любая сделка,

совершенная с помощью компьютерной сети, предполагающая передачу права собственности или права на использование товара или услуги. Сделки совершаются в форме конкретных электронных операций (например, акта продажи) и считаются совершенными, когда с помощью компьютерных сетей достигается соглашение между покупателем и продавцом о передаче или права на использование товара или услуги. Соглашение в электронной форме, а не платеж, является ключевым конституирующим признаком сделки в сфере электронной торговли. Неценовые сделки (такие как свободное распространение в Интернете программного обеспечения компьютеров) согласно данному определению к сфере электронной торговли не относятся» [151, с. 65].

Примерами торговых сделок в электронной форме являются продажа через Интернет книг и лазерных дисков, электронный рынок запасных частей, продажа заводом-производителем компонентов другому заводу этой же компании с использованием внутрифирменной сети и продажа фирмой-производителем своей продукции розничному продавцу через систему электронного обмена данными [161, с. 67].

В настоящее время основной объём сделок в сфере электронной коммерции приходится на электронную торговлю, что является закономерным процессом и полностью повторяет опыт экономически развитых стран. Дело в том, что ключевые преимущества электронной коммерции связаны в основном с преимуществами торгового сегмента. Во-первых, это значительная экономия на издержках при закупках сырья и готовых изделий, во-вторых, расширение рынков сбыта без серьёзных капиталовложений.

Оценка российского сегмента электронной коммерции может быть произведена только приблизительно, причём отдельные авторы зачастую сильно расходятся в своих прогнозах [94, с. 45; 143, с. 99]. Для объективности предлагается использовать наиболее авторитетный на

сегодняшний день источник аналитической информации Национальной Ассоциации Участников Электронной Торговли (НАУЭТ) [190].

Стремительное развитие сегмента электронной коммерции проходит на протяжении более чем семи лет подряд, причём наибольшего внимания заслуживают данные по росту объёмов розничных и корпоративных продаж.

По данным НАУЭТ, в России в 2021 году объём электронной торговли превысил 350 млрд. руб. Более того, на конец 2021 года объём товарооборота с использованием систем электронной торговли превысил 1,5% от совокупного товарооборота РФ [190]. Следует отметить и значительную неравномерность в темпах роста отдельных сегментов электронной коммерции:

Таблица 1 — Обороты электронной коммерции в России

млрд руб.

Сегмент	2019	2020	2021
Продажи товаров и оказание услуг конечному потребителю (B2C)	81,25	100	225
Межкорпоративные продажи (B2B)	4,25	4,04	54
Электронные государственные закупки (B2G)	9,85	14,27	71
Итого:	95,35	128,3	350

Таким образом, наиболее динамичным сегментом электронных продаж сегодня являются операции между отдельными хозяйствующими субъектами. Данный статистический материал получен на основании данных, полученных НАУЭТ совместно с маркетинговым агентством RM Group, и имеет наибольшую степень точности [190; 201]. При этом

фактические цифры, по мнению отдельных экспертов [89, с. 23], могут оказаться значительно выше.

Отраслевая специфика может быть представлена в следующей таблице:

Таблица 2 — Состояние корпоративного сектора электронной торговли

Отрасль	Площадка	Оборот в 2021 году, млн долл.
Энергетика	www.b2b-energo.ru www.b2b-npk.ru	> 65
Многоотраслевая	www.usetender.com	30
Сельское хозяйство	www.idk.ru	> 8
Продукты питания	www.cislink.ru	> 10
Многоотраслевая	www.trade.su	> 2
Металлы	www.torg.severstal.ru	11
Многоотраслевая	www.itenders.ru	2
Другие		5
ИТОГО, млн долл.		128

Розничные продажи растут в среднем на 40-50% в год и уже по итогам 2018 года достигли 1% от совокупного розничного товарооборота России. Для сравнения в США эта цифра составляет уже 14-15%. [169, с. 77]. Следует изначально отметить, что именно розничные продажи являются наименее контролируруемыми со стороны фискальных органов государства.

Обороты электронных платёжных систем ежегодно показывают более чем 50% прирост, что ещё раз свидетельствует о скором переходе на использование электронных денег и пластиковых карт в качестве основного инструмента оплаты товаров и услуг. [33, с. 2]. Объём мобильной коммерции в 2019 году превысил 201 млн. долл., что превышает

аналогичный показатель прошлого года более чем в 2 раза. Данный сегмент, несмотря на небольшой удельный вес, относится к одному из самых быстроразвивающихся секторов розничных электронных продаж.

Более того, важным дополнением к данному материалу будет являться тот факт, что рынок Интернет-рекламы по объёмам и стоимости уже сравнялся с традиционными средствами массовой информации и оценивается в 610 млн.долл. [201; 207].

Вышеприведённые данные свидетельствуют о чрезвычайно высоких перспективах электронной коммерции как вида предпринимательской деятельности, однако эти перспективы необратимо приводят к росту потерь государственного бюджета.

В связи с этим представляется целесообразным выявить специфические характеристики электронной коммерции, обуславливающие необходимость разработки дополнительных механизмов налогообложения и раскрывающие принципы дальнейшего совершенствования налогового контроля в среде глобальной сети Интернет. В качестве таких признаков выступают:

— *экстерриториальность коммерческой сделки*, означающая, что для совершения операции, связанной с оплатой товара, приобретаемого с помощью сети Интернет, месторасположение субъектов электронной коммерции и его покупателей не связано с какими-либо географическими характеристиками;

— *нематериальность представительства* свидетельствует о том, что для совершения коммерческих операций на территории Российской Федерации компании достаточно иметь сайт, зарегистрированный в любой стране мира, что не предполагает необходимости прямого физического присутствия в России;

— *анонимность коммерческой сделки* означает, что основные характеристики операции (сумма платежа, назначение платежа, получатель платежа) закрыты от третьих лиц, в том числе и от налоговых органов;

— *анонимность клиента* предполагает, что идентификационные сведения, характеризующие лицо, инициирующее сделку по оплате товара, приобретаемого с помощью сети Интернет, закрыты не только от третьих лиц, но и от самих участников сделки. Продавец, как правило, точно не знает, кем является его покупатель: физическим или юридическим лицом и для каких целей приобретается товар. Неизвестны также и другие характеристики контрагента, в частности, применяемая компаниями система налогообложения или факт постановки на налоговый учёт.

Данные факторы оказывают сильнейшее влияние на возможность сокрытия объектов налогообложения, поэтому должны учитываться при разработке модели налогообложения субъектов электронной коммерции, а также в целях совершенствования системы налогового контроля.

Предпринимательская деятельность в Интернет несёт в себе массу возможностей для вывода из-под налогообложения как отдельных сделок, так и целых компаний, в результате чего субъекты электронной коммерческой деятельности получают возможность высокоэффективного занижения налоговой базы по налогу на добавленную стоимость, налогу на прибыль и другим видам налоговых платежей.

Одновременно стоит отметить, что сокрытие налогооблагаемой базы происходит только по отдельным направлениям электронной коммерции. Так, наименее контролируемые для государства являются продажи конечному потребителю (сегмент B2C), где процент сокрытия фактических сделок может достигать 50-80% [99, с. 26]. Между тем, принципиально важным для оценки потерь государства является письмо Министерства Финансов №04-05-12/20, согласно которому субъекты электронной коммерции не вправе применять систему налогообложения в виде единого налога на вменённый доход, что предполагает возникновение широчайших возможностей занижения НДС и налога на прибыль от каждой неоприходованной операции [22, с. 51].

Оценку потерь российского бюджета нами предлагается производить на основании данных, полученных Национальной Ассоциацией участников электронной торговли совместно с маркетинговым агентством PM Group [190; 201]. Исходя из общего товарооборота в сегменте продаж конечному потребителю, можно оценить пределы, в которых происходит сокрытие налогооблагаемой базы. Искомая величина может находиться в пределах 13-22 млрд.руб. В качестве приблизительной оценки величины теневого товарооборота в розничном сегменте электронной коммерции можно принять среднюю величину: $(13 + 22) / 2 = 17$ млрд.руб.

Сегмент B2B (торговля между хозяйствующими субъектами) в настоящее время характеризуется сравнительно низким уровнем сокрытия отдельных операций. Дело в том, что сегодня данный сегмент развивается преимущественно в рамках отдельных торговых площадок (энергетика, нефть, газ), при этом торговля осуществляется на уровне крупнейших налогоплательщиков. Сегодня контроль со стороны налоговых органов за крупнейшими налогоплательщиками достаточно сложен и фактически не даёт дополнительных преимуществ в уклонении от уплаты налогов путём заключения сделок посредством сети Интернет. По оценкам Федеральной Налоговой Службы РФ в сегменте межкорпоративных продаж субъектами электронной коммерческой деятельности скрывается до 20% общего товарооборота [99, с. 28]. На основании данных НАУЭТ общая сумма неоприходованных операций за 2019 год в корпоративном сегменте составила величину в пределах 7020 млн.руб. Таким образом, приблизительные потери от уклонения по налогу на добавленную стоимость за 2019 год составили 1263,6 млн. руб., а потери налога на прибыль организаций можно приблизительно оценить в 1684,8 млн.руб. Общая сумма бюджетных потерь в межкорпоративном сегменте субъектов электронной коммерции на конец 2019 года оценивается в 2948,4 млн.руб. [190]

Годовой оборот в сегменте электронных государственных закупок оцениваются более чем в 70 млрд.руб.[190], однако, несмотря на значительный объём оборотов данного сегмента в общей структуре электронных продаж, сокрытие реальных сделок в нём фактически не происходит благодаря его прозрачности для контролирующих структур, в том числе для налоговых органов.

На основании полученных данных можно дать приблизительную оценку уровня уклонения от уплаты налогов в сфере электронной коммерции. По итогам 2019 года в двух основных сегментах электронной коммерции сумма неуплаченных налогов составила около 10467 млн.руб.[190] Очевидно также, что если темпы развития электронной коммерции останутся на уровне прошлых лет, то потери бюджета будут увеличиваться примерно на 30-40% в год.

Одновременно важным для оценки степени уклонения в сфере электронной экономической деятельности является определение удельного веса неуплаченных налогов в сфере электронной коммерции по отношению к общей сумме собранных налогов в России. По итогам 2021 года удельный вес неуплаченных субъектами электронной коммерции налогов составляет величину в пределах 0,2% от совокупных налоговых поступлений.

Более того, в данной работе не учитывались потенциальные доходы субъектов электронной предпринимательской деятельности отдельных отраслей, таких как торговля запрещёнными лекарственными препаратами или оружием. Оценка в данных отраслях значительно затруднена в связи с частой сменой адресов (доменных имён) и их владельцев. В настоящее время деятельность этих сфер электронной предпринимательской деятельности является либо полностью незаконной, либо никак не регламентируется действующим законодательством и даже в перспективе не сможет приносить налоговые доходы.

1.2 ОПЫТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ СУБЪЕКТОВ ЭЛЕКТРОННОЙ КОММЕРЦИИ В ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАНАХ

Опыт налогообложения субъектов электронной коммерции зарубежных стран является чрезвычайно важным для разработки комплекса мероприятий по формированию механизма налогообложения в сегменте российского электронного бизнеса. Достаточно большое количество стран превосходит Россию по уровню развития электронной коммерции. Это, в первую очередь, США, Япония, а также большинство европейских государств. Правительство этих стран давно столкнулось с проблемами налогообложения в сфере электронной коммерции и, прежде всего, с проблемами в отношении наиболее значимого её сегмента — электронной торговли.

Принципы налогообложения субъектов электронной коммерции в Соединённых Штатах Америки.

Несомненно, лидерами в развитии электронной коммерции являются Соединённые Штаты Америки. Согласно исследованиям американских учёных на США приходится до 35% корпораций, профессионально занимающихся электронной коммерцией [145, с. 21]. Впрочем, у данного факта есть достаточно простое обоснование — высокая пропускная способность сетей при чрезвычайно низкой стоимости услуг хостинга. Более того, до 70% сайтов, расположенных на американских серверах, имеют самую высокую скорость доступа к данным [78, с. 56].

В докладе Белого дома были сформулированы пять основных принципов государственного регулирования электронной торговли, которые вплоть до настоящего времени определяют отношение федеральных властей к её развитию. Первым был провозглашен принцип ведущей роли частного сектора. Этот принцип обосновывался тем, что, «хотя государство сыграло определенную роль на первоначальных этапах

становления Интернета, его развитие определяется исключительно частным сектором» [151, с. 21].

Из этого положения вытекал второй принцип, согласно которому «государство должно избегать чрезмерных ограничений электронной торговли», поскольку «стороны должны быть в состоянии вступать в законные соглашения, продавать и покупать товары и услуги через Интернет при минимальном участии или вмешательстве государства» [151, с. 22].

Согласно третьему принципу, «в том случае, если требуется государственное вмешательство, его цель должна сводиться к поддержке и правовому обеспечению предсказуемой, минимальной, внутренне непротиворечивой и упрощенной правовой среды для торговли». Этот принцип далее конкретизировался тем, что «в ряде сфер государственные правовые акты могут оказаться необходимыми для стимулирования развития электронной торговли и защиты потребителей. В этих случаях государственные органы должны сформировать предсказуемую и упрощенную правовую среду на основе децентрализованной и контрактной модели законодательства, нежели по принципу вертикального регулирования сверху вниз» [151, с. 22].

Четвертый принцип содержит следующее утверждение: «Государство должно осознать уникальные качества Интернета (и возможность его использования для осуществления торговых операций). Существующие законы и регулирующие положения, которые препятствуют развитию электронной торговли, должны быть усовершенствованы и пересмотрены или же отменены с тем, чтобы соответствовать потребностям новой электронной эры» [151, с. 22].

В конце доклада Белого дома говорилось о том, что, хотя пятый принцип стоит в списке последним, но, возможно, он является самым главным, поскольку «электронная торговля через Интернет должна осуществляться в глобальных масштабах» [151, с.22]. При этом было

отмечено, что «Интернет становится глобальным рынком. Правовые основы, обеспечивающие торговые операции в Интернете, должны строиться на единых принципах, которые имеют большее значение по отношению к юрисдикции местных, национальных и международных органов, что должно, в конечном счёте, обернуться предсказуемыми результатами для каждого конкретного покупателя или продавца, независимо от места его проживания» [151, с.22].

Основной принцип, которого придерживаются США при формировании механизма налогообложения субъектов электронной коммерции заключается в том, чтобы не вводить какие-либо дополнительные налоги для данной сферы предпринимательства, а использовать или незначительно трансформировать уже существующие налоги. В настоящее время в этой стране действует мораторий на налогообложение субъектов электронной коммерции [160, с. 72], согласно которому Закон освобождает от налога с продаж доступ к Интернет, а также услуги, оказанные по сети (но не «физические» товары, проданные через сеть). Исключение сделано для штатов, уже успевших ввести такие налоги до принятия закона. Как заявляют власти, суть моратория сводится к запрету на множественное или дискриминационное налогообложение электронной торговли и Интернет-банкинга. Вместе с тем противники моратория отмечают, что отсутствие налогообложения электронной коммерции оборачивается для США существенными бюджетными потерями [159, с. 3].

Обоснование такой точки зрения кроется в попытке создания благоприятной среды для развития электронного бизнеса, поскольку большинство представителей американского правительства в налогах видит угрозу для ещё неокрепшего сектора электронной коммерции.

Впрочем, ряд американских исследователей указывает на постоянный рост количества организаций, использующих электронный способ ведения бизнеса исключительно в целях ухода от уплаты налогов. Достаточно

сказать, что на конец 2018 года законно установленные налоги платили только субъекты электронной коммерции с оборотами в десятки миллионов долларов, которые подвержены значительно более высокому контролю со стороны Службы Внутренних Доходов США [157, с. 32].

Данная позиция означает, что субъекты электронной коммерции в США уплачивают те же налоги, что и обычные организации и предприниматели. Основными налогами в таком случае выступают налог на доходы корпораций и налог с продаж, кроме того, налогами облагается выплата дивидендов, роялти или безвозмездная передача имущества Интернет-магазинами, имеющая место при проведении различных рекламных акций [49, с. 22].

Однако, необходимо учитывать и специфику американского налогообложения косвенными налогами. Вместо привычного в Европе и России НДС, который обычно взимается на федеральном уровне, в США используется налог с продаж, исчисляемый и взимаемый на основании законодательных актов отдельных штатов. Так, в некоторых штатах (например, Калифорния) облагаются налогом только реализация материальных активов, а в некоторых под налог попадают и нематериальные, включая цифровые продукты (например, штат Нью-Мексико) [162, с. 54].

Наиболее важным достижением американской налоговой практики является формирование подхода к определению места нахождения субъекта электронной коммерции через понятие «постоянного представительства». Как правило, в мировой практике субъект электронной коммерции будет обязан исчислять и уплачивать налоги в той стране, в которой он имеет постоянное представительство.

Однако, применительно к среде Интернет понятие постоянного представительства становится довольно неопределённым. Так, магазин, который имеет Интернет-сайт в доменной зоне «RU», фактически может находиться на сервере другой страны, например, российские компании, как

правило, предпочитают располагать сайт именно на американских серверах, при этом товарные склады компании могут находиться в России. В таком случае возникает достаточно сложный в налоговой практике вопрос — налогоплательщиком какой страны является компания, осуществляющая такую электронную предпринимательскую деятельность.

Правительство США предлагает считать постоянным представительством физическое нахождение сервера, на котором располагается сайт субъекта электронной коммерции. Таким образом, большинство компаний, ведущих предпринимательскую деятельность в Интернет, будут обязаны исчислять и уплачивать налоги с любых доходов, полученных через данное постоянное представительство. При этом данный подход в случае его внедрения в мировую налоговую практику будет выгоден, прежде всего, для США.

Впрочем, американские исследователи отмечают, что определение активного сервера в качестве постоянного представительства позволяет достаточно легко обходить ряд налогов простым перемещением сайта на сервер, находящийся в стране, законодательство которой не рассматривает сервер в качестве постоянного представительства [162, с. 78]. Такой подход и в самом деле содержит в себе ряд проблем, например, практически не урегулированы отношения между субъектом электронной коммерции, организацией, предоставляющей доступ в Интернет и арендодателем сервера.

Важным дополнением к налоговой практике применения понятия «постоянное представительство» является ряд исключений, применяемых к Интернет-сайтам. Так, не признаются постоянным представительством серверы с сайтами, на которых ведется деятельность исключительно подготовительного характера или рекламная деятельность в том случае, если она не является для компании основной.

При этом, если сервер участвует в принятии и обработке заказов, либо иным образом связан с заключением сделок, то он однозначно будет признан в качестве постоянного представительства.

Первоначально подход к определению активного сервера в качестве постоянного представительства был разработан Организацией Экономического Сотрудничества и Развития совместно с экспертами Нью-йоркской правительственной рабочей группы по электронной торговле (США). Поэтому в будущем возможно принятие данного подхода во всех странах — участниках ОЭСР.

Отдельно необходимо отметить, что американская практика налогообложения предусматривает особое отношение к сделкам купли-продажи электронных товаров и услуг. Это, прежде всего, музыкальные файлы, изображения, игры, программное обеспечение, а также любая информация, представленная в электронном виде.

Наиболее интересен процесс продажи программного обеспечения, так как это единственный на сегодняшний день электронный продукт, реализация которого регулируется конкретными правилами.

По мнению американских законодателей, форма доставки товара не влияет на его тип или характер сделки и акцент ставится на права, полученные (переданные) с покупкой товара, т.е. лицензия или роялти.

Главным для СВД США является определение типа транзакции, т.е. была ли это продажа продукта (лицензия) или это была передача продукта с возможностью дальнейшего распространения (роялти), поскольку именно тип транзакции определяет вид налога и условия его выплаты (налог на доходы корпораций в первом случае, или налог, удерживаемый с роялти, во втором случае) [49, с. 28].

В отношении электронных товаров, не являющихся программным обеспечением, также предлагается использовать данный принцип.

Проблема сокрытия объекта налогообложения при продаже электронных товаров и услуг в США остаётся открытой, а наиболее

эффективным методом контроля за такими операциями выступает проверка движения денежных средств на расчётных счетах налогоплательщика.

Таким образом, США и иные государства, занимающие лидирующие позиции в области новых информационных технологий (Япония, Южная Корея, Австралия) полагают необходимым установление в мире режима невмешательства (или минимального вмешательства) государств в электронный сегмент экономики, придерживаясь моратория на введение новых налогов в целях налогообложения субъектов электронной коммерческой деятельности, с целью максимизации выгод от использования экономического потенциала сети для национальных экономик.

Особенности налогообложения субъектов электронной коммерции в странах Евросоюза.

Опыт европейских стран является вторым по значимости изучения практики налогообложения субъектов электронной коммерции. Страны Евросоюза также характеризуются высоким уровнем развития электронной коммерции и имеют существенные достижения в данной сфере.

Государства — члены Европейского Союза заинтересованы в скорейшем устранении пробела налогообложения в сфере электронной экономической деятельности, строят внутреннюю и внешнюю налоговую политику на основе концепции максимально жёсткого государственного регулирования электронных экономических отношений, исходя из приоритетов бюджетных и налоговых интересов. Естественно, ни о каких льготах субъектам электронной коммерции речь не ведётся [168, с. 48].

По мнению большинства европейских стран, доходы от налогообложения электронной коммерции в настоящее время могут быть достаточно велики, а в будущем станут одной из важнейших статей пополнения государственного бюджета.

Высказываются самые разнообразные концепции налогообложения электронной коммерческой деятельности. Самой ранней попыткой

установить порядок в сети Интернет считалась возможность взимания фиксированного налогового платежа с каждого мегабайта информации, переданной субъектом электронной коммерции. Со временем данная попытка показала свою несостоятельность, и руководство ЕС приняло решение о создании принципиально иного подхода к созданию механизма налогообложения, приемлемого в сфере электронного предпринимательства [168, с. 51].

Прежде всего, интересна попытка властей отдельных европейских стран (Франция, Швейцария, Германия) создания механизма идентификации субъектов электронной коммерции, ведущих незаконную предпринимательскую деятельность. На всех сайтах, ведущих законную предпринимательскую деятельность, существует специальный опознавательный знак с номером, который позволяет потребителю проверить факт регистрации субъекта электронной коммерции в налоговых органах [150, с. 74]. Поэтому при покупке товаров у таких предпринимателей государство предоставляет потребителям гарантии защиты их прав. Естественно, что пользователи сети предпочитают работать именно с предпринимателями, имеющими данный опознавательный номер. Важным дополнением к сказанному является тот факт, что перед тем как получить данный номер, предприниматель должен не только встать на налоговый учёт, но подписать соглашение о предоставлении исчерпывающей информации о движении денежных средств через электронные платёжные системы, которые в настоящее время характеризуются сложностью в применении к ним внешнего контроля.

Другим достижением европейской (Германия, Испания, Италия) практики является создание системы более жёстких штрафов за ведение незаконной предпринимательской деятельности в Интернет. Поскольку контролировать ведение бизнеса в глобальной сети значительно сложнее, предприниматели получают значительно больше стимулов уклоняться от уплаты налогов. По мнению властей, более высокие штрафы (вплоть до

конфискации всего имущества компании) способны снизить количество организаций, ведущих незаконную деятельность в Интернет.

Вопрос о том, будет ли являться активный сервер, с помощью которого компания ведёт предпринимательскую деятельность в Интернет, постоянным представительством в большинстве европейских стран (Великобритания, Голландия, Франция, Германия) пока открыт. Например, в Великобритании под налоговую юрисдикцию попадает компания, которая либо зарегистрирована в данном государстве, либо управляется оттуда, либо, в случае иностранной компании, осуществляет деятельность через филиал или агента. Вопрос, может ли быть компьютерный сервер приравнен к компании или филиалу, является объектом непрекращающихся дискуссий. Например, власти Великобритании считают, что при установке сервера представительства не возникает, если его обслуживание ведётся независимым агентом. Это, кстати, стимулирует размещение таких серверов в Великобритании для нужд проектов, фактически ведущихся в других странах. Британский подход следует признать более логичным, так как с точки зрения результата нет принципиального отличия между размещением сайта на компьютере веб-хостера и размещением в помещении, предположим, того же веб-хостера своего компьютера со своим сайтом, то есть специализированного оборудования. Кроме того, после того как оборудование подключено к Интернет, его местонахождение вообще не имеет практического значения. [21, с. 18].

Европейскими властями был разработан специализированный подход к налогообложению субъектов электронной коммерции, в основу которого были положены следующие принципы, во многом соответствующие разработкам ОЭСР:

- нет необходимости в новых налогах для обложения электронной коммерции (достаточно обычного НДС).
- электронный продукт облагается как услуга, а не товар.
- налог на потребление должен взиматься по месту потребления.

На основании данного подхода были введены важнейшие изменения в налогообложении субъектов электронной коммерции в Европе, вступившие в силу в июле 2019 года. Эти страны договорились, что продажи потребителям, которые не являются предпринимателями, в ЕС облагаются НДС в стране происхождения. Например, продажа товара из Люксембурга потребителю в Швецию будет облагаться налогом по ставке 15% (ставка НДС в Люксембурге), а не 25% (ставка НДС в Швеции) [124, с. 46].

В том случае, когда европейцам товары поставляются из страны, где экспортные поставки освобождены от НДС или из США, где этот налог вообще не взимается, неевропейские продавцы находятся в несравнимо более выгодном положении, ведь НДС при экспорте они не платят. А значит, их товары могут быть существенно дешевле.

При поставках «обычных» (неэлектронных) товаров это преимущество могут свести к нулю значительные транспортные расходы. Однако, при продаже информации и электронных услуг оно очевидно. Поэтому, например, для размещения компании, предоставляющей доступ к электронной базе данных, наверняка будет выбрана не Швеция или Дания, где ставка налога 25%. Компания будет открыта, скорее всего, в одной из оффшорных юрисдикций, или странах, не взимающих НДС (США).

Для защиты европейских рынков страны Евросоюза решили уравнивать условия деятельности субъектов электронной экономической деятельности, зарегистрированных в ЕС и за его пределами. Для этого 7 мая 2022 года была принята Директива Европейского Союза 2022/38/ЕС (далее — Директива). Она внесла изменение в Директиву 77/388/ЕЕС и распространила её действие на услуги, оказываемые электронным способом.

Изменения, вступившие в силу с 1 июля 2019 года, касаются компаний, поставляющих потребителям в ЕС следующие услуги:

— поддержание веб-сайтов, веб-хостинг, дистанционную поддержку программ и оборудования;

- поставку программного обеспечения и обновлений к нему;
- поставку графических изображений, текстов, информации и доступа к базам данных;
- поставку музыкальных произведений, фильмов и игр (включая азартные), передач;
- дистанционное обучение (в том числе высшее и послевузовское).

Такие компании должны регистрироваться как плательщики НДС в одной из стран ЕС, в которых осуществляются продажи. Налог должен уплачиваться с суммы продаж потребителям в каждой стране Евросоюза по действующей в ней ставке. Исключение составляет ситуация, когда не менее 90% потребителей являются предпринимателями. Тогда применяется обычный порядок, то есть покупатель выступает в роли налогового агента. Он самостоятельно удерживает и перечисляет в бюджет НДС с суммы сделки.

8 января 2019 года Комитет по налогу на добавленную стоимость Европейской Комиссии выпустил разъяснения по применению Директивы. Они выполнены в виде иллюстративной таблицы поставок, которые подпадают или не подпадают под действие этого документа.

Например, Директива распространяется на платную загрузку программного обеспечения, изображений, автоматическую дистанционную поддержку программ, подписку на on-line журналы, интернет-радио- и телепрограммы (если параллельно не осуществляется вещание в обычном режиме), доступ к базам данных, загрузку аудио- и видеофайлов, компьютерных игр, on-line казино, услуги по дистанционному обучению без вмешательства человека-преподавателя [124, с. 47].

В то же время продажа товаров (книг, CD-дисков, аудио- и видеокассет и других физических товаров), услуги юристов и финансовых консультантов, а также преподавателей не подпадают под действие Директивы. Ведь «электронная составляющая» такой деятельности представлена лишь средством коммуникации. «Входной» НДС, то есть

уплаченный иностранной организацией поставщикам из стран ЕС, будет возмещаться.

Очевидно, что новые правила ведут к дискриминации продавцов из стран, не входящих в Евросоюз (в том числе России), по сравнению с продавцами из ЕС. Ведь последние не должны определять, где находятся их покупатели, и рассчитывать НДС по разным ставкам. К тому же при электронной торговле определение резидентства покупателя само по себе достаточно сложная и дорогая процедура.

Логично предположить, что неевропейские компании-продавцы предпочтут не вставать на налоговый учет в какой-либо стране ЕС, а образовать дочернюю компанию в низконалоговой европейской юрисдикции. Например, в Люксембурге, где ставка НДС составляет 15%. Это позволит им использовать ставку НДС этой страны для продаж по всему Евросоюзу. Однако в этом случае возникает необходимость уплаты всех налогов, включая налог на прибыль. Поэтому принимать решение следует только после тщательного сравнительного анализа расходов и получаемых выгод.

Нужно также учесть, что согласно законодательству некоторых стран, в частности России, услуги, оказываемые по электронным каналам, подлежат обложению НДС при экспорте. Такая двойная уплата НДС при продажах из стран СНГ потребителям в странах ЕС и возможное отсутствие его уплаты при продажах из стран ЕС в страны СНГ создают явно невыгодные условия для российских организаций. Аналогичная ситуация складывается, например, при налогообложении электронной торговли между государствами ЕС и США, где НДС не установлен, но существует налог с продаж.

Впрочем, механизм контроля за иностранными субъектами электронной коммерции до конца не ясен. Очевидно, что налоговые органы стран ЕС, по крайней мере, сначала, сосредоточат свое внимание на крупных поставщиках электронных услуг. Их несложно выявить по данным

маркетинговых исследований и отчетам корпоративных налогоплательщиков (в большинстве случаев последние будут выступать налоговыми агентами, удерживая с платежей продавцу НДС).

Зная объёмы продаж корпоративным налогоплательщикам, можно приблизительно рассчитать величину продаж потребителям. Её несложно определить по данным европейских компаний, оказывающих аналогичные услуги. Если предполагаемые потери бюджета значительны, в налоговый орган страны компании-поставщика может быть направлен информационный запрос о её доходах. Такие запросы обычно предусмотрены соглашениями об избежании двойного налогообложения, которые заключили между собой большинство развитых стран. При наличии достаточных оснований возможно возбуждение административных и уголовных расследований.

Несмотря на то, что система действительно обеспечивает экономическую нейтральность налога, она может встретиться с техническими проблемами. Прежде всего, в силу «виртуальной» специфики торговли цифровыми продуктами, прямой контроль властей здесь попросту невозможен. По мысли авторов проекта, гарантией собираемости должна стать добросовестность компаний-продавцов вкупе с угрозой судебного преследования, а также их желание юридически защитить в Европе права на свой продукт. Таким образом, неплательщикам НДС откажут в защите от пиратов [124, с. 49].

Другая проблема заключается в том, что неясен вопрос с определением местонахождения покупателя. Чтобы правильно начислить налог, надо знать, где покупатель находится. Одним из вариантов определения местонахождения покупателя выступает местонахождение банка, в котором у клиента открыт счёт, данный метод работает при оплате товара с помощью кредитной карты или безналичного перевода. Если же клиент расплачивается не карточкой, а при помощи одной из специализированных платежных систем Интернет, определить его

местонахождение, как правило, решительно невозможно. Таким образом, здесь уже продавцу приходится полагаться на добросовестность покупателя, что также вызывает некоторые сомнения.

Еще один вопрос - статус европейского покупателя. Если покупатель является плательщиком НДС (обычно - компания), НДС с него брать не нужно, так как он отчитывается по принципу обратного обложения. Если просто потребитель — нужно. Как проверить информацию, предоставленную покупателем? Планируется создать доступную продавцам через сеть базу европейских плательщиков НДС для сверки регистрационного номера, но это, конечно, не полностью разрешает данную проблему.

Предполагается, что со временем будет разработана всеобъемлющая автоматическая электронная система исчисления, сбора и распределения НДС. Однако, пока неясно, как именно она будет действовать.

Остается добавить, что в настоящее время опыт применения директивы не велик и будет чрезвычайно интересным. Впервые начинают использоваться на практике давно обсуждавшиеся технологические решения. Например, идентификация покупателя при интернет-продажах, вопросы администрирования деятельности интернет-продавцов и т. д. В случае успеха эти нововведения могут быть применены и к прямым налогам.

Альтернативные подходы к налогообложению субъектов электронной коммерции.

Отметим, что подходы к налогообложению электронной коммерции, предлагаемые ОЭСР, а также разрабатываемые в ЕС и США, не единственно возможные. В этой области предлагались и весьма смелые идеи, вплоть до «побитного» налога, то есть уплачиваемого за каждый бит передаваемой информации. Однако эта идея не получила широкого распространения.

Другой пример альтернативного подхода был разработан в Индии авторитетной комиссией с участием правительственных чиновников, предпринимателей и юристов. Был подготовлен доклад о принципах налогообложения электронного бизнеса.

Заложенные в доклад идеи довольно радикально отличаются от того, что предлагает, скажем, ОЭСР. Во-первых, при исчислении прямых налогов предлагается вообще отказаться от понятия постоянного представительства. Главное обоснование такого подхода заключается в том, что понятие устарело и не отражает современных реалий. Действительно, в прошлом для ведения масштабной торговли в некоторой стране зарубежный продавец неизбежно должен был иметь то или иное физическое присутствие в ней: офис, склады, магазины и т.д. Если же продавец производил продажи дистанционно, это на практике означало эпизодический их характер. Таким образом, логика в привязке взимания прямых налогов к наличию представительства в стране состояла в том, чтобы дать возможность стране-источнику дохода необходимые полномочия для обложения налогом крупных оборотов, но при этом освободить от излишнего административного бремени нерезидентов с умеренными продажами [9, с. 23].

Однако теперь, в информационную эпоху, все изменилось. Можно неограниченно наращивать продажи в стране, не имея в ней никакого физического присутствия. Это приводит к росту налоговой базы в странах-экспортерах услуг и технологий, таких как США, за счёт сокращения этой базы в странах-импортерах, таких как Индия. В результате, по мнению комиссии, применение традиционных принципов к электронной коммерции может нарушить сложившийся баланс налоговых поступлений между странами местонахождения продавцов и странами — источниками дохода. Предлагается на уровне ОЭСР или ООН отказаться от концепции постоянного представительства и выработать принципиально иной подход.

Во-вторых, анализируя Интернет-транзакции по продаже программного обеспечения, цифровых продуктов, онлайн-услуг и т.д., комиссия предлагает рассматривать соответствующие платежи не как оплату товаров или услуг (второй вариант отстаивает ОЭСР), а как лицензионные выплаты или роялти. Такая интерпретация даёт возможность стране-источнику дохода, даже оставаясь в рамках действующих международных правил, облагать данный доход налогом у источника выплаты независимо от наличия постоянного представительства продавца в стране. По мнению комиссии, процесс загрузки по сети, например, той или иной программы, защищенной копирайтом, есть её копирование, за которое продавец и получает оплату, являющуюся, таким образом, роялти.

Однако, по мнению ОЭСР, такие платежи имеют характер роялти только в том случае, когда покупатель получает право на пользование не просто самим продуктом, а именно копирайтом, то есть право продавать или сдавать в аренду копии продукта, использовать его для создания производных продуктов, производить его публичную демонстрацию и т.д. [141, с. 25]

Таким образом, ОЭСР считает, что сам факт копирования продукта несущественен для определения характера транзакции. Рассматривая в своем докладе 28 типов транзакций, характерных для электронной коммерции, рабочая группа ОЭСР выделила только один из них как означающий выплату роялти. Индийская же комиссия, рассматривая те же самые транзакции, 13 из типов отнесла к приводящим к выплате роялти. Как и в предыдущем вопросе, несомненно, что расширительное понимание понятия «роялти» не в последнюю очередь мотивированно желанием расширить налоговую базу страны-источника дохода, а конкретно говоря, самой Индии. Многие положения данного доклада были поддержаны Бразилией, Китаем и Мексикой, то есть, прежде всего, странами-потребителями электронных товаров и услуг.

Конечно, теоретически положения данного доклада не бесспорны, но очевиден назревающий конфликт интересов между «интернет-экспортерами» и «интернет-импортерами» в части борьбы за налоговую базу. Пока же в мировой практике преобладает точка зрения ОЭСР, достаточно широко разделяемая высокоразвитыми странами («интернет-экспортерами»), что означает постепенное сокращение налоговой базы развивающихся стран.

1.3 АНАЛИЗ ДЕЙСТВУЮЩЕЙ ПРАКТИКИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ СУБЪЕКТОВ ЭЛЕКТРОННОЙ КОММЕРЦИИ В РОССИИ

Российская практика налогообложения субъектов электронной коммерции в настоящее время находится в зачаточном состоянии и, несмотря на огромные темпы роста в сфере Интернет-бизнеса, практически не развивается. Действующее законодательство России никак не разграничивает электронную коммерцию и обычные виды предпринимательства. Следует отметить, что специализированные нормативные акты, посвящённые вопросам ведения предпринимательской деятельности в сети Интернет, в России практически отсутствуют.

Неоднократно предпринимались попытки принять закон «Об электронной торговле», однако, закон до сих пор не принят. В законопроектах, вносившихся в Государственную Думу в 2022 и 2018 годах, даются определения базовым понятиям сегмента электронной торговли, описывается механизм заключения сделок, а также рассматривается порядок защиты прав субъектов электронной торговли при несоблюдении условий договоров. Основная цель законопроекта, внесённого на рассмотрение в 2018 году, сводится к тому, чтобы создать в Российской Федерации благоприятные правовые условия для развития электронной коммерции и торговли и на уровне федерального закона закрепить эффективный правовой механизм, обеспечивающий реализацию и защиту

прав участников электронной торговли. Законопроект регламентирует правовые отношения, возникающие при использовании электронных сообщений в целях совершения сделок и иных юридических действий в электронной торговле; определяет особенности заключения договоров в электронной торговле; закрепляет права лиц, приобретающих товары, работы, услуги с использованием электронных сообщений; а также устанавливает требования к профессиональным участникам электронной торговли, лицам, оказывающим услуги в отношении электронных сообщений, саморегулируемым организациям профессиональных участников электронной торговли. Принятие последней версии законопроекта также было отложено на неопределённый срок.

Нормотворческая работа в сфере налогообложения субъектов электронной коммерции сводится лишь к разъяснениям Минфина по достаточно специализированным вопросам, и адресована, как правило, конкретным налогоплательщикам. Например, существуют рекомендации по ведению налогового учёта Интернет-магазинами.

Всё это, тем не менее, не избавляет субъектов электронной предпринимательской деятельности от необходимости исчислять и уплачивать налоги. Поэтому, вполне можно ожидать, что российские организации и предприниматели будут использовать существующие пробелы налогового законодательства в целях уклонения от уплаты налогов.

Специфика электронной коммерции связана с тем, что такая деятельность является, как правило, не основной, а дополнительной. То есть организация или предприниматель, осуществляющие обычную предпринимательскую деятельность, начинают заниматься ещё и предпринимательской деятельностью с использованием сети Интернет.

Таким образом, субъект электронной коммерции к началу осуществления электронной предпринимательской деятельности обычно

уже зарегистрирован, имеет свидетельство о постановке на налоговый учёт и уплачивает налоги, свойственные организациям или ИП.

Вначале, представляется интересным изучить практику налогообложения организаций, ведущих помимо традиционной торговли ещё и торговлю электронную. Это, прежде всего, Интернет-магазины, торговые площадки, электронные аукционы и различного рода консалтинговые фирмы. В этом случае российская практика налогообложения розничной торговли будет достаточно сильно отличаться от практики налогообложения магазинов в большинстве развитых стран. Дело в том, что в России существует несколько «специальных налоговых режимов», один из которых (в виде единого налога на вменённый доход) обычно и применяется в сфере розничной торговли.

Согласно статье 346.26, система налогообложения в виде единого налога на вменённый доход для отдельных видов деятельности (далее ЕН) может применяется в отношении следующих интересующих нас видов предпринимательской деятельности:

— розничной торговли, осуществляемой через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 квадратных метров по каждому объекту организации торговли. Для целей настоящего раздела розничная торговля, осуществляемая через магазины и павильоны с площадью торгового зала более 150 квадратных метров по каждому объекту организации торговли, признается видом предпринимательской деятельности, в отношении которого единый налог не применяется;

— розничной торговли, осуществляемой через киоски, палатки, лотки и другие объекты стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, а также объекты нестационарной торговой сети.

Если с ведением обычной торговли всё определено, то по отношению к Интернет-магазинам встаёт вопрос о том, должны ли они применять систему в виде ЕН. Прямого указания в тексте Налогового кодекса на это сейчас нет. Документами, способными хоть как-то прояснить этот вопрос

являются письма Министерства Финансов №03-11-02/86, №04-05-12/20 и №04-05-11/50, в которых разъясняется, что к торговым операциям в Интернет не может применяться режим ЕН. То есть торговля в Интернет, по мнению властей, не является торговлей через «объекты нестационарной торговой сети», а, следовательно, торговые площадки и Интернет-магазины должны уплачивать весь комплекс налогов общей системы налогообложения.

Таким образом, обычной розничный магазин, применяющий систему ЕН, не заинтересован в осуществлении электронных продаж, поскольку это приведёт как к росту налоговой нагрузки, так и необходимости ведения полноценного бухгалтерского и налогового учёта, что, как правило, связано с привлечением нового специалиста. Стоит отметить, что до того, как была высказана позиция Минфина, субъекты электронной торговли активно применяли систему ЕН, на основе пробела в налоговом законодательстве. Тем не менее, некоторые юристы отмечают, что запрет в применении единого налога Интернет-продавцами не соответствует российскому законодательству [193].

По итогам вышесказанного можно сделать важный вывод. В настоящее время субъекты электронной торговли (коммерции), ведущие деятельность исключительно в Интернет, вправе применять упрощённую, либо общую системы налогообложения. Если же субъект электронной коммерции ведёт ещё и обычную торговую деятельность, облагаемую ЕН, ему приходится применять две системы налогообложения одновременно.

Тем не менее, при выполнении условий, регламентированных главой 26.2 НК РФ, субъект электронной коммерции сможет применять упрощённую систему налогообложения (УСН). По оценкам Национальной Ассоциации Участников Электронной Торговли, до 10% потребительского сегмента электронной торговли (сегмент В2С) приходится на организации, применяющие упрощённую систему налогообложения, прежде всего, это небольшие Интернет-магазины.

В корпоративном сегменте электронного бизнеса упрощённая система налогообложения встречается чрезвычайно редко [190]. В таблицах 2 и 3 представлены данные, которые позволяют понять, почему применение упрощённой системы налогообложения в сфере электронной торговли чрезвычайно затруднено.

Таблица 3 — Оценка оборотов ведущих представителей потребительского сегмента электронной коммерции в 2021 году

Интернет-магазин	Посещаемость в день	Оборот, млрд руб.
OZON	67 907	>42
М:Видео	17 529	>20
NIX.RU	17 084	>30
Exist.ru	16 434	>7
003.ru	15 628	10
FOTO.ru	11 358	>2
Softkey	10 123	8
Parter	7 253	6
Porta.ru	7 012	>2
HOLODILNIK.RU	6 141	>3
СПОРТМАСТЕР	5 647	>3
DIGITALSHOP	5 368	>2
ИТОГО		225

В таблице представлены ведущие Интернет-магазины, на которые приходится более 40% потребительского сегмента электронной торговли. Учитывая тот факт, что для получения права применять упрощённую систему налогообложения необходимо иметь оборот до 60 млн. рублей, можно установить, что количество Интернет-магазинов, применяющих УСН, всегда будет находиться на чрезвычайно низком уровне. Кроме того, если магазин ведёт ещё и обычную торговую деятельность, не подпадающую под ЕН, то для расчёта возможности применения упрощённой системы потребуется сложить обороты как по обычной деятельности, так и по электронной, что, скорее всего, приведёт к

невозможности применения УСН.

В настоящее время для ведения операций электронной торговли необходимо иметь достаточно большой ассортимент продаваемых изделий, что, как следствие, означает наличие больших оборотов (более 100 млн. рублей) даже у обычных Интернет-магазинов.

Таким образом, подавляющее большинство субъектов электронной коммерции применяет либо общую систему налогообложения, либо общую совместно с системой в виде единого налога на вменённый доход, применяемой в отношении традиционной торговли и подпадающей под действие главы 26.3 НК РФ. Как следствие, наибольшего интереса заслуживает рассмотрение практики исчисления и уплаты налогов, взимаемых при использовании общей системы налогообложения.

Следует отметить, что большое количество налогов не будет рассматриваться в монографии. Это, прежде всего, акцизы, единый социальный налог, водный налог, государственная пошлина, налог на добычу полезных ископаемых, транспортный налог, налог на имущество организаций, а также различные сборы. Для целей настоящей работы важны, прежде всего, налог на добавленную стоимость, налог на прибыль организаций, налог на доходы физических лиц, налог на игорный бизнес и таможенные пошлины. Поэтому поэтапно рассмотрим каждый из представленных платежей.

Налог на прибыль считается одним из основных налогов, уплачиваемых субъектами электронной коммерции, причём, как компаниями-резидентами, так и иностранными компаниями.

Согласно статье 246 НК РФ, налогоплательщиками налога на прибыль организаций признаются:

- российские организации;
- иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) получающие доходы от источников в Российской Федерации.

При этом под постоянным представительством иностранной организации в Российской Федерации понимается филиал, представительство, отделение, бюро, контора, агентство, любое другое обособленное подразделение или иное место деятельности этой организации, через которое организация регулярно осуществляет предпринимательскую деятельность на территории Российской Федерации, связанную с:

- использованием недрами и (или) использованием других природных ресурсов;

- проведением предусмотренных контрактами работ по строительству, установке, монтажу, сборке, наладке, обслуживанию и эксплуатации оборудования, в том числе игровых автоматов;

- продажей товаров с расположенных на территории Российской Федерации и принадлежащих этой организации или арендуемых ею складов;

- осуществлением иных работ, оказанием услуг, ведением иной деятельности, за исключением деятельности подготовительного и вспомогательного характера.

К подготовительной и вспомогательной деятельности, в частности, относятся:

- использование сооружений исключительно для целей хранения, демонстрации и (или) поставки товаров, принадлежащих этой иностранной организации, до начала такой поставки;

- содержание запаса товаров, принадлежащих этой иностранной организации, исключительно для целей их хранения, демонстрации и (или) поставки до начала такой поставки;

- содержание постоянного места деятельности исключительно для целей закупки товаров этой иностранной организацией;

- содержание постоянного места деятельности исключительно для сбора, обработки и (или) распространения информации, ведения

бухгалтерского учета, маркетинга, рекламы или изучения рынка товаров (работ, услуг), реализуемых иностранной организацией, если такая деятельность не является основной (обычной) деятельностью этой организации;

— содержание постоянного места деятельности исключительно для целей простого подписания контрактов от имени этой организации, если подписание контрактов происходит в соответствии с детальными письменными инструкциями иностранной организации [2, с. 375].

Вопрос о том, является ли сервер, на котором находится сайт субъекта электронной коммерции, постоянным представительством в России не разрешён. Немногочисленная практика показывает, что в России сервер даже не пытались рассматривать в таком качестве. По мнению российских учёных, введение в налоговую практику подхода, согласно которому активный сервер при соблюдении всех описанных ОЭСР условий должен рассматриваться как постоянное представительство, не принесёт практически никаких дополнительных поступлений в бюджет. Более того, данный подход будет способствовать уходу российских налоговых поступлений в иностранные государства, поскольку стоимость перемещения сайта на сервер другой страны в настоящее время сравнительно мала [125, с. 75].

Согласно российскому законодательству доходы иностранных организаций, не осуществляющих деятельность через постоянное представительство в Российской Федерации и получающих доходы от источников в Российской Федерации, могут подлежать обложению налогом, удерживаемым у источника выплаты доходов. Это относится к достаточно узкому перечню доходов, перечисленных в статье 309 НК РФ [2, с. 384].

При этом доходы, полученные иностранной организацией от продажи товаров, иного имущества, а также имущественных прав, осуществления работ, оказания услуг на территории Российской Федерации, не

приводящие к образованию постоянного представительства в Российской Федерации в соответствии со статьей 306 НК РФ, обложению налогом у источника выплаты не подлежат. Таким образом, иностранные субъекты электронной коммерции фактически выведены из-под налогообложения налогом на прибыль как в случае присутствия сайта иностранной компании на российском сервере, так и при его отсутствии.

Российские организации, осуществляющие электронную коммерческую деятельность в зарубежных странах, уплачивают налог на прибыль не только с доходов, полученных в России, но и с доходов, полученных от источников за пределами Российской Федерации. Доходы учитываются в полном объеме с учетом расходов, произведенных как в Российской Федерации, так и за её пределами.

Суммы налога, выплаченные в соответствии с законодательством иностранных государств российской организацией, засчитываются при уплате этой организацией налога в Российской Федерации. При этом размер засчитываемых сумм налогов, выплаченных за пределами Российской Федерации, не может превышать сумму налога, подлежащего уплате этой организацией в Российской Федерации [2, с. 395].

Зачет производится при условии представления налогоплательщиком документа, подтверждающего уплату (удержание) налога за пределами Российской Федерации: для налогов, уплаченных самой организацией, - заверенного налоговым органом соответствующего иностранного государства, а для налогов, удержанных в соответствии с законодательством иностранных государств или международным договором налоговыми агентами, - подтверждения налогового агента [2, с. 396]. Таким образом, в данный момент времени российские субъекты электронной коммерции находятся в менее выгодном положении по отношению к иностранным. Если же российскую Интернет-компанию удастся зарегистрировать в оффшорной зоне, то налога на прибыль и вовсе можно избежать [193].

Далее в настоящем исследовании следует рассмотреть особенности взимания налога на добавленную стоимость в сфере электронной коммерции. Налог на добавленную стоимость является косвенным налогом, а значит, налогообложению подлежит покупатель, а не продавец. В данном случае применение разнообразных оффшорных механизмов, как правило, не даёт какого-либо значимого эффекта.

Согласно российскому налоговому законодательству объектом обложения признаётся реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, а также ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

При этом товаром для целей Налогового кодекса признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации. Работой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и (или) физических лиц. Услугой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности.

Согласно главе 7 Налогового кодекса РФ под имуществом понимаются виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации. Гражданский кодекс относит к объектам гражданских прав вещи, включая деньги и ценные бумаги, иное имущество, в том числе имущественные права; работы и услуги; информация; результаты интеллектуальной деятельности, в том числе исключительные права на них (интеллектуальная собственность); нематериальные блага [2, с. 251].

Таким образом, достаточно важный для целей настоящего исследования вопрос о статусе «цифровых» товаров вполне определён. Из вышесказанного следует, что музыкальные и видеозаписи, изображения,

информация, электронные книги, программное обеспечение в российской налоговой практике признаётся товаром. Услугами будет признана деятельность по предоставлению доступа к электронным ресурсам, образовательная деятельность в Интернет, а также различного рода консультационная и рекламная деятельность, осуществляемая электронным способом.

Необходимо подчеркнуть, что, как следует из вышеприведенных положений статьи 146 НК РФ, «наличие объекта налогообложения налогом на добавленную стоимость поставлено в прямую зависимость от того, где территориально осуществляются операции по реализации товаров (работ, услуг). Отметим, что в том случае, если местом реализации товаров (работ, услуг) не является территория Российской Федерации, то объект налогообложения налогом на добавленную стоимость не возникает» [2, с. 249].

Согласно 21 главе НК РФ местом реализации товаров признается территория Российской Федерации, при наличии одного или нескольких следующих обстоятельств:

- товар находится на территории Российской Федерации и не отгружается и не транспортируется;
- товар в момент начала отгрузки или транспортировки находится на территории Российской Федерации.

Исходя из данной трактовки, если российский субъект электронной коммерции хранит «цифровые» товары на сервере, находящемся в другой стране, и реализует их оттуда, то он на законных основаниях освобождается от уплаты НДС. Данный пробел налогового законодательства в сфере электронной торговли «цифровыми» товарами позволяет без особых капиталовложений уходить от одного из главных налогов российской налоговой системы.

Интересен и подход к налогообложению НДС субъектов электронной коммерции, оказывающих услуги развлекательного и консультационного

характера, а также иных видов услуг, предлагаемых в Интернет. В целях 21 главы НК местом реализации работ (услуг) признается территория Российской Федерации, если покупатель работ (услуг) осуществляет деятельность на территории России. При этом местом осуществления деятельности покупателя считается территория Российской Федерации в случае фактического присутствия покупателя работ (услуг) на территории Российской Федерации на основе государственной регистрации организации или индивидуального предпринимателя, а при её отсутствии - на основании места, указанного в учредительных документах организации, места управления организации, места нахождения его постоянно действующего исполнительного органа, места нахождения постоянного представительства (если работы (услуги) оказаны через это постоянное представительство), места жительства физического лица. Положение настоящего подпункта применяется при:

- передаче, предоставлению патентов, лицензий, торговых марок, авторских прав или иных аналогичных прав;

- оказание услуг (выполнение работ) по разработке программ для ЭВМ и баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), их адаптации и модификации;

- оказании консультационных, юридических, бухгалтерских, инжиниринговых, рекламных, маркетинговых услуг, услуг по обработке информации, а также при проведении научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ. К услугам по обработке информации относятся услуги по осуществлению сбора и обобщению, систематизации информационных массивов и предоставлению в распоряжение пользователя результатов обработки этой информации.

В предыдущем разделе был рассмотрен особый порядок налогообложения НДС субъектов электронной коммерции, реализующих товары и услуги в Европе. Дело в том, что согласно новой практике налогообложения крупные иностранные компании, в том числе и

российские, обязаны становиться на налоговый учёт в одной из европейских стран, исчислять и уплачивать НДС по ставке страны покупателя. В течение 20 дней по окончании каждого квартала российская компания должна перечислять начисленный по разным ставкам НДС на счета налоговых органов страны, в которой она зарегистрирована в качестве плательщика НДС. Далее эта страна сама распределит полученные средства между другими странами Евросоюза. «Входной» НДС, то есть уплаченный российской организацией поставщикам из стран ЕС, будет возмещаться.

Нужно также учесть, что согласно законодательству некоторых стран, в частности России, услуги, оказываемые по электронным каналам, подлежат обложению НДС при экспорте. Речь идет об электронных услугах, местом реализации которых в соответствии со статьей 148 НК РФ признается Россия. Примером могут служить такие услуги, как поддержание веб-сайтов, веб-хостинг, дистанционная поддержка программ и оборудования, поставка программного обеспечения и обновлений к нему. Эти услуги считаются реализованными там, где осуществляет деятельность их продавец (пп.5 п.1 ст.148 НК РФ). Соответственно если их оказывает российская компания, они считаются реализованными на территории России и облагаются НДС. Нулевая ставка налога на такие услуги не распространяется. Такая двойная уплата НДС при продажах из России потребителям в странах ЕС и возможное отсутствие его уплаты при продажах из стран ЕС в Россию создают явно невыгодные условия для российских организаций. Аналогичная ситуация складывается, например, при налогообложении электронной торговли между государствами ЕС и США, где НДС не установлен, но существует налог с продаж.

Следует отметить, что в настоящее время крупными компаниями признаются компании, имеющие оборот в странах ЕС более 100 тыс. долл. Сейчас в России отсутствуют компании такого масштаба, однако со временем они могут появиться. В данном случае имеет место дискриминация в отношении российских компаний-экспортеров

электронной продукции, поскольку им необходимо проводить дорогостоящий анализ местонахождения своих потребителей, а также нести затраты по постановке на налоговый учёт в одной из стран Евросоюза.

Таким образом, налог на добавленную стоимость применительно к налогообложению им субъектов электронной коммерции в настоящее время является самым недоработанным и требует скорейшей модернизации.

Таможенные пошлины в сегменте электронного бизнеса также могут взиматься, однако, это относится, прежде всего, к торговле физическими товарами, заказ которых осуществлялся в среде Интернет. Получение такого товара будет сопровождаться уплатой таможенной пошлины. Интересен вопрос с налогообложением цифровых товаров. Как было рассмотрено ранее, с юридической точки зрения цифровые товары являются товарами, а, значит, при их перемещении должны взиматься таможенные платежи. Однако, работоспособного механизма контроля за перемещением таких товаров через таможенную границу в России, как, впрочем, и во всём мире не существует. Дело в том, что способы взимания таможенных платежей с электронных товаров пока не разработаны. Как правило, от взимания таможенных платежей с электронных товаров просто отказываются в связи с тем, что затраты на проведение таможенного контроля превышают сумму самих таможенных платежей.

Наконец, отдельного рассмотрения заслуживает вопрос налогообложения игорного бизнеса в сети Интернет. В настоящее время для сферы игорного бизнеса разработан специальный налог, который регламентируется 29 главой НК РФ «Налог на игорный бизнес». Величина данного налога зависит от физических показателей казино (количества игровых столов, касс тотализатора и т.п.) и не позволяет применять традиционные схемы ухода от налогов. Согласно действующему российскому законодательству, данные субъекты электронной коммерции не должны уплачивать налог на игорный бизнес. Дело в том, что, например, игровой стол в Интернет-казино сегодня не рассматривается аналогом

обычного игрового стола, а, следовательно, не является объектом налогообложения. Поэтому, несмотря на колоссальную величину, доходы таких казино в России практически в полном объёме уходят от налогообложения.

По результатам исследования, проведённого в данном разделе, становится ясно, что российская практика налогообложения субъектов электронной коммерции в настоящее время не учитывает уникальные особенности электронной коммерции в экономике РФ. Большинство представителей электронного бизнеса активно используют пробелы гражданского и налогового законодательства и с лёгкостью обходят основные положения НК РФ. Дальнейшее пренебрежение проблемами трансформации налогового законодательства к особенностям электронной коммерции приведёт к ещё большим потерям национального бюджета.

FOR AUTHOR USE ONLY

2 ПРОБЛЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ СУБЪЕКТОВ ЭЛЕКТРОННОЙ КОММЕРЦИИ В РОССИИ

2.1 АНАЛИЗ ОСНОВНЫХ ПРОБЛЕМ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ СУБЪЕКТОВ ЭЛЕКТРОННОЙ КОММЕРЦИИ В УСЛОВИЯХ РЕФОРМИРОВАНИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ

Процесс формирования высокоэффективного механизма налогообложения субъектов электронной коммерции должен быть основан, прежде всего, на выявлении возможностей устранения проблем налогообложения в сегменте электронного бизнеса. В данной главе монографии рассмотрены как сами проблемы, так и факторы, обуславливающие возникновение данных проблем.

В целях систематизации предлагается классифицировать проблемы налогообложения субъектов электронной коммерции по следующим направлениям:

- проблема несовершенства российского законодательства;
- проблемы налогового контроля в данной сфере;
- проблемы определения налоговой юрисдикции;
- проблемы определения налогоплательщиков;
- проблемы определения (выбора) возможной системы (систем) налогообложения;
- проблемы определения обязательных элементов налогообложения (объект налогообложения, налоговая база, налоговая ставка, налоговый период, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога);
- проблема выравнивания налогового бремени в различных сегментах электронной торговли (потребительском, корпоративном, государственном);
- проблема двойного налогообложения или несоответствия налоговых режимов России и зарубежных стран.

Комплексное представление существующих проблем налогообложения субъектов электронной коммерции, а также их структурные взаимосвязи можно представить в виде схемы.

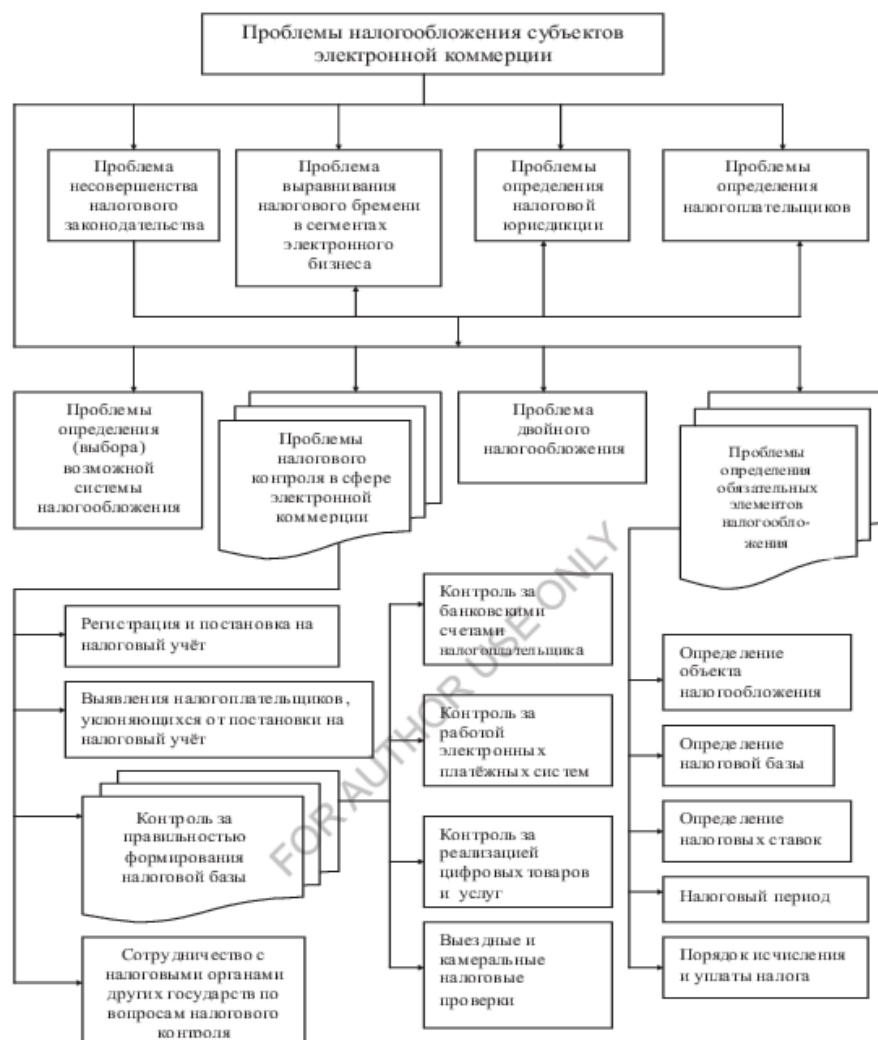


Рисунок 1 — Проблемы налогообложения субъектов электронной коммерции и их структурная взаимосвязь

Перечисленные проблемы налогообложения являются ключевыми при формировании механизма налогообложения субъектов электронной торговли. Несомненно, для выработки дальнейших рекомендаций по совершенствованию налогообложения необходимо детально изучить сущность данных проблем.

Проблема несовершенства налогового законодательства связана с тем, что на сегодняшний день в правовых актах отсутствует даже упоминание об электронной торговле. Законопроекты «Об электронной торговле» неоднократно выдвигались депутатами законодательного собрания в период 2021-2020 годов, при этом предлагались три версии закона [6, 7, 8]. В разработке законопроектов участвовали депутаты Ветров, Коммисаров, Хайруллин, Волковский, Маевский, Финько, Шубин, Горбачёв, Язев, которые помимо данного законопроекта участвовали и в выдвижении аналогичных нормативных актов (законопроекты «Об электронных сообщениях», «Об электронном документе»). Ни один из упомянутых законопроектов не был принят в связи с недостаточно полной проработкой документов. Таким образом, в российской юридической практике отсутствуют определения таких важных понятий, как «электронная торговля», «электронный документ», «электронное сообщение». Как следствие, отсутствует и чёткая регламентация защиты прав потребителей электронных товаров и услуг.

Более того, Налоговый кодекс РФ как основной документ, регламентирующий вопросы исчисления и уплаты налоговых платежей, в настоящее время не учитывает особенности электронной коммерции и применяет к ней общие правила налогообложения. Как следствие, субъекты электронной коммерции используют данный пробел законодательства в целях высокоэффективного инструмента ухода от налогов. Следует также отметить, что проблема несовершенства налогового законодательства в ключе рассматриваемых проблем является главной, поскольку для её разрешения необходимо предварительно урегулировать целый комплекс обозначенных ранее проблем.

Проблема налогового контроля, несомненно, является одной из самых значимых проблем налогообложения субъектов электронной коммерции. Даже попытки усовершенствовать налоговое законодательство лишаются всякого смысла при отсутствии чётко выработанной методики

регулирования предпринимательской деятельности в сети Интернет. Разрешение данной проблемы связано с изучением отдельных элементов налогового контроля, которые в настоящем исследовании будут классифицированы по следующим направлениям:

- 1) регистрация и постановка на налоговый учёт;
- 2) выявление налогоплательщиков, уклоняющихся от постановки на налоговый учёт, и борьба с ними;
- 3) контроль правильности формирования налоговой базы:
 - контроль банковских счетов налогоплательщика (поступлений платежей от потребителей);
 - контроль работы электронных платёжных систем, обеспечивающих оборот виртуальных денег;
 - контроль реализации цифровых товаров и услуг (любого рода платная информация, программное обеспечение, музыка и т.д.);
 - выездные и камеральные налоговые проверки;
- 4) сотрудничество с налоговыми органами других государств по вопросам мероприятий налогового контроля.

Таким образом, при разработке механизма налогообложения субъектов электронной коммерции вначале необходимо рассмотреть отдельные элементы налогового контроля в целях создания условий для выработки методики по совершенствованию выборочной совокупности инструментов налогового контроля.

Сложности в постановке субъектов электронной коммерции на налоговый учёт связаны с уверенностью компаний и предпринимателей в том, что предпринимательскую деятельность в сети Интернет невозможно отследить, а, значит, за нарушение налогового законодательства привлечь к ответственности невозможно. Действительно, налоговые органы в настоящее время не имеют возможностей контролировать предпринимательские сайты, осуществляющие незаконную деятельность. Эту работу обычно выполняют сотрудники органов МВД, но в силу

ограниченности ресурсов они имеют дело только с электронными продавцами, занимающимися преступными видами деятельности (торговля наркотическими веществами, оружием или порнографией, информация экстремистского характера). В данном случае они не рассматривают обычные Интернет-магазины, не имеющие свидетельства о постановке на налоговый учёт, в качестве нарушителей закона. Для выявления таких предпринимателей налоговым органам необходимо использовать принципиально новую методику, позволяющую ликвидировать указанный недостаток.

Проблема контроля правильности формирования налогооблагаемой базы субъектами электронной коммерции в настоящее время является наиболее актуальной. В сегменте электронной коммерции существует огромное множество способов как сокрытия объекта налогообложения (дохода), так и занижения налогооблагаемой базы за счёт необоснованного увеличения расходов компании. Самые важные недостатки существующей системы налогового контроля связаны с невозможностью осуществления эффективного мониторинга получаемых налогоплательщиками платежей [42, с. 51].

Конечно, в большинстве случаев субъект электронной коммерции имеет расчётный счёт в одном из банков, и в этом случае налоговые органы всегда смогут запросить выписку по данному счёту. Тем не менее, специфика электронной коммерции заключается в том, что значительный объем платежей налогоплательщик может получить, минуя свой расчётный счёт. Во-первых, большинство субъектов электронной коммерции в расчётах с покупателями использует электронные деньги (WebMoney, Яндекс.Деньги), поэтому данные поступления не будут отражаться на расчётном счёте налогоплательщика, а, следовательно, будут недоступны для контроля налоговых органов. Более того, доход, получаемый при расчётах пластиковыми картами, также далеко не всегда поступает на расчётный счёт компании.

Второй причиной является высокий процент наличных платежей при расчёте за товар по месту нахождения покупателя. Такие формы оплаты являются преобладающими, а в случаях курьерской доставки, применяются почти всегда. При этом существует возможность того, что получаемый от покупателя платёж может поступать на счёта третьих лиц.

Отдельным вопросом налогового контроля в настоящее время выступает проблема невозможности контроля реализации цифровых товаров. Проблема контроля за скачиваем платных файлов или получением информации представляется почти неразрешимой, хотя в данном случае теоретически существует возможность контроля за фактом оплаты данной продукции, что уже значительно проще. Вообще, контроль реализации цифровых товаров в развитых странах достаточно эффективен, что позволяет делать выводы о возможном росте налоговых поступлений от таких сделок и в России.

Не следует забывать и о проблемах традиционных видов налогового контроля. Применительно к субъектам электронной коммерции эффективными будут только выездные налоговые проверки, которые, однако, коснутся только зарегистрированных предпринимателей, поэтому совершенствование данного элемента налогового контроля должно сводиться исключительно к трансформации методологии налоговых проверок [53, с. 90].

Несомненно, на территории России действуют иностранные субъекты электронной коммерции, также как и некоторые российские Интернет-компании имеют представительство за рубежом. Ранее, когда речь шла о механизме налогообложения в Европе, обсуждались правила международного сотрудничества налоговых юрисдикций. Бесспорно, что практика такого сотрудничества в настоящее время достаточно мала и учитывает лишь интересы европейских стран, поэтому российское налоговое законодательство необходимо изменить таким образом, чтобы оно учитывало возможность избежания двойного налогообложения

российских субъектов электронной коммерции. Поскольку, например, при реализации электронных товаров и услуг европейским потребителям, ставка НДС равная 0% применяться не может.

На данном этапе исследования были рассмотрены основные проблемы налогового контроля, решение которых будет являться одним из этапов формирования механизма налогообложения субъектов электронной коммерции. Теперь необходимо перейти к следующему блоку проблем налогообложения в сегменте электронной коммерции.

Прежде всего, требует отдельного рассмотрения вопрос определения налоговой юрисдикции, однако при этом возникает достаточно сложная проблема, связанная с отсутствием универсальных методологических подходов определения страны, имеющей право на получение налоговых платежей с компаний, осуществляющих электронную коммерческую деятельность. Несомненно, в отдельных странах такие подходы уже разработаны, однако в России они не могут использоваться, поскольку ориентируются, прежде всего, на пополнение бюджета государств с развитой информационной инфраструктурой.

Проблема определения налогоплательщиков сводится к выявлению ключевых признаков субъекта электронной коммерции, наличие которых предполагает возникновение обязанности по уплате налогов. В данном случае ведение предпринимательской деятельности в сфере электронной коммерции ничем не отличается от других видов бизнеса. При этом, исходя из определения электронной коммерции, можно дать определение и субъекту электронной коммерции: субъектом электронной коммерции является физическое или юридическое лицо, осуществляющее предпринимательскую деятельность в электронной форме с использованием компьютерных сетей. То есть предполагается, что субъект электронной коммерции совершает операции купли-продажи товаров, возмездного оказания услуг, банковскую деятельность, игровой бизнес и другие виды предпринимательской деятельности.

При изучении зарубежной литературы можно неоднократно встретить мнение о том, что для налогообложения электронного бизнеса нет необходимости вводить новые налоги, достаточно просто усовершенствовать уже существующие [159, с. 65]. Впрочем, российские авторы иногда придерживаются противоположной позиции и считают, что в данном случае значительно эффективней будет использовать особый налоговый режим [125, с. 134]. Такое разделение взглядов вполне обосновано, ведь на большом количестве примеров можно наблюдать ситуации, когда достаточно эффективная налоговая система одной страны, оказывается неработоспособной в другом государстве. Даже на примере аналогичных налогов в различных государствах можно наблюдать совершенно разную собираемость. Таким образом, в рамках данного исследования нужно определить, какая система налогообложения будет наиболее приспособлена к особенностям электронного предпринимательства. Также на данном этапе исследования можно понять, что разработка отдельной системы налогообложения, применительно к субъектам электронной коммерции, не имеет под собой достаточных оснований, поскольку существующая налоговая система России является устоявшейся и не требует ввода дополнительных налоговых режимов. Несомненно, проблема выбора оптимального налогового режима является определяющей при изучении следующего блока проблем, связанных с определением обязательных элементов налогообложения (объект налогообложения, налоговая база, налоговая ставка, налоговый период, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога). Более того, и особенности в установлении обязательных элементов налогообложения применительно к субъектам электронной коммерции определяются исключительно на основе выбора системы налогообложения.

Фактически речь идёт об определении элементов налогообложения по каждому налогу в рамках предложенной системы налогообложения. Следует отметить, что величина налоговых поступлений достаточно сильно

зависит от успешной трансформации налогового механизма в направлении более точного определения системы и элементов налогообложения.

В настоящее время налогообложение субъектов электронной торговли характеризуется дисбалансами фактической (не расчётной) налоговой нагрузки в различных секторах. Например, уклонение от налогов в сегменте электронных государственных закупок почти отсутствует, тогда как в корпоративном сегменте сокрытие налогооблагаемой базы составляет не более 20%, а потребительские рынки характеризуются занижением доходов в пределах 50-80%. Естественно, что в данном случае развитие перечисленных сегментов будет идти разными темпами, что препятствует принципам свободной конкуренции, а, значит, процесс формирования механизма налогообложения должен предполагать внедрение таких элементов, которые бы обеспечили равенство фактической налоговой нагрузки.

Завершить изучение основных проблем налогообложения электронной коммерции следует рассмотрением пробела действующего законодательства, из-за которого в настоящее время субъекты электронной коммерции подвергаются двойному налогообложению. В наибольшей степени данное направление связано с реализацией цифровых товаров и услуг.

Таким образом, формирование механизма налогообложения субъектов электронной коммерции в дальнейшем будет связано с разработкой новых моделей налогообложения, разрешающих проанализированные проблемы. Разработке и обоснованию инновационных методов налогообложения будет посвящён третий раздел настоящего исследования.

2.2 АНАЛИЗ ПРИМЕНИМОСТИ СУЩЕСТВУЮЩИХ КОНЦЕПЦИЙ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В СЕКТОРЕ РОССИЙСКОГО ЭЛЕКТРОННОГО БИЗНЕСА

Следует отметить, что в настоящее время российскими и зарубежными учёными разработано несколько концепций налогообложения субъектов электронной коммерции, которые в будущем, вероятно, смогли бы разрешить множество рассмотренных выше проблем. Тем не менее, в настоящее время данные концепции носят исключительно теоретический характер и призваны рекомендовать к рассмотрению властям различные варианты формирования механизма налогообложения субъектов электронной коммерции. Представляется, что в целях настоящего исследования изучение данных концепций является крайне важным, поскольку несёт в себе фундаментальную основу для создания отдельных составляющих механизма налогообложения электронной предпринимательской деятельности.

В данной главе монографии будут анализироваться только самые эффективные, а также постоянно развивающиеся в современной налоговой практике концепции налогообложения, а именно:

- концепция «обратного обложения»;
- регистрация продавца в стране уплаты налога;
- концепция «устранения эрозии налоговой базы»;
- концепция «единого налога с оборота»;
- концепция «налога на бит»;
- концепция «вменённого дохода»;
- концепция постоянного представительства;
- концепция «временных прогрессивных ставок»;
- использование института «независимых налоговых агентов».

Несомненно, для правильной оценки возможностей применения предложенных концепций в России предварительно следует проанализировать их соответствие общепринятым принципам налогообложения. В отношении предпринимательской деятельности, осуществляемой с использованием сети Интернет, следует акцентировать внимание на пяти основополагающих принципах:

— *принцип нейтральности* означает, что налогообложение не должно ставить электронную коммерцию ни в более, ни в менее выгодное положение по отношению к традиционной предпринимательской деятельностью, а решения при осуществлении предпринимательской деятельности должны приниматься исходя из экономических, а не налоговых факторов [2, с. 6];

— *принцип эффективности* заключается в минимизации расходов налогоплательщиков на соблюдение налоговых норм, а также в сокращении расходов налоговых органов на налоговое администрирование [125, с. 59];

— *принцип определенности и простоты* предполагает, что налоговые нормы должны быть простыми и понятными, чтобы налогоплательщики могли рассчитать налоговые последствия до заключения сделки и знать когда, где и как должен быть уплачен налог [48, с. 99];

— согласно *принципу действенности и справедливости* государство в результате сбора налогов должно получать необходимую сумму дохода в нужное время, при этом возможность уклонения от уплаты налога или избежания его должна быть сведена к минимуму [37, с. 28];

— *принцип гибкости* означает, что налоговые системы должны динамично реагировать на развитие новых технологий и изменения в способах ведения предпринимательской деятельности [37, с. 29].

Теперь рассмотрим сущность представленных концепций налогообложения электронной коммерции и проведём логический анализ возможностей их применения в Российской Федерации.

Концепция «обратного обложения» создавалась как механизм, способный разрешить проблемы уплаты налога на добавленную стоимость с операций по реализации электронных товаров и услуг в условиях международной торговли [9, с. 133]. Суть концепции сводится к тому, что при приобретении электронного товара (услуги) продавец выставляет счёт без НДС, а покупатель другой страны должен уплатить НДС в бюджет своего государства, но может при этом принять сумму налога к зачёту.

Таким образом, покупатель при покупке товара выступает в качестве налогового агента по НДС иностранной компании. Важной особенностью данной концепции является то, что она будет эффективной лишь в случае межкорпоративных продаж (сектор B2B), поскольку обязанность по удержанию и уплате налога в другой стране может быть исполнена только компаниями или индивидуальными предпринимателями, но не даст результата в отношении розничных продаж конечному потребителю [124, с. 39].

Следует отметить, что эта данная концепция была успешно внедрена в странах Евросоюза и достаточно хорошо себя зарекомендовала. Можно сказать, что такой подход к налогообложению операций по реализации электронных товаров и услуг применяется и в качестве защитных мер национальных Интернет-компаний, поскольку налогом на добавленную стоимость фактически облагается экспорт в страны Евросоюза, а экспортные поставки европейских компаний освобождается от НДС [124, с. 41].

Таким образом, можно говорить о возможности применения данной концепции налогообложения и в России. В этом случае российские и европейские компании будут уплачивать пропорциональные суммы НДС, что находит своё отражение в принципе справедливости налогообложения. Более того, аналогичный порядок налогообложения уже применяется в России применительно к покупке физических товаров российскими компаниями у иностранных и лишь требует небольшой модернизации.

Концепция регистрации продавца электронных товаров и услуг в стране местонахождения их покупателя. Самым важным недостатком предыдущей концепции является то, что она практически бесполезна в том случае, когда иностранная компания реализует электронные товары и услуги конечному потребителю (физическим лицам). Однако, согласно рекомендациям ОЭСР данный недостаток возможно устранить иным способом. В том случае, если компания реализует электронные товары

иностранным потребителям (физическим лицам), возможности налогового контроля за оборотом значительно снижаются [124, с. 42]. В современной налоговой практике это обычно приводит к занижению налоговой базы по НДС и налогу на прибыль. Поэтому ОЭСР предлагает обязать такие компании вставать на налоговый учёт по уплате НДС в стране местонахождения покупателя.

Данный подход используется в странах Евросоюза, однако не зарекомендовал себя в качестве эффективного способа увеличения собираемости НДС. В самом деле, если попытаться предварительно оценить затраты по постановке на налоговый учёт российской Интернет-компании в одной из стран Европы, то можно сделать выводы о нерентабельности операций по реализации электронных товаров европейским потребителям. То есть, компаниям придётся либо отказаться от ведения бизнеса в регионе, либо уклоняться от предусмотренной законом обязанности по постановке на налоговый учёт [124, с. 43]. Очевидно, что выгода будет достигнута только в случае значительного объёма продаж в ЕС (от 100000 евро в год), однако компаний такого уровня в России не существует. Впрочем, немаловажен и тот факт, что и европейских компаний с такими оборотами в России пока также нет.

Кроме того, пока не ясно, каким образом идентифицировать, то есть определять статус и местоположение покупателя. В случае с продажами европейским компаниям такую информацию могут предоставить национальные налоговые органы европейских государств, но с физическими лицами этот способ не эффективен [124, с. 43].

На основании сделанных выводов можно заключить, что концепция регистрации в стране местонахождения покупателя в Российской Федерации не будет оправдана. Тем не менее, в долгосрочной перспективе возможен пересмотр сделанных выводов, поскольку в случае стремительного роста оборотов электронных товаров между Россией и другими странами, регистрация в стране местонахождения покупателя

станет экономически выгодна. И всё же по предварительным оценкам Национальной Ассоциации Участников Электронной Торговли применить такой подход удастся не ранее 2022 года. Кроме того, правильность сделанных выводов подтверждает и принцип эффективности налогообложения, поскольку затраты на содержание любого механизма взимания налога не должны превышать суммы уплаченного налога.

Ряд зарубежных и российских исследователей рассматривает в качестве возможного способа увеличения собираемости налоговых платежей концепцию «устранения эрозии налоговой базы». При этом в отношении доходов иностранных участников электронной коммерции, полученных от реализации электронно-цифровых товаров и услуг необходимо внедрить механизм удержания налога у источника. В отличие от концепции «обратного обложения» речь в данном случае идёт не о косвенном налоге (обычно НДС), а о прямом (в условиях России модернизировать необходимо налог на прибыль организаций). В данном случае сфера применения метода удержания налога у источника должна охватывать только полученные в России доходы иностранных участников электронной коммерции. Такое ограничение обусловлено тем, что именно доходы иностранных организаций, полученные в результате заключения сделок по продаже цифровых товаров и услуг с использованием технических возможностей электронной коммерции, не облагаются налогом на прибыль в соответствии с существующим механизмом обложения доходов иностранных компаний, действующим в России. Данный подход одновременно разрешает очень сложную проблему относительно модернизации определения постоянного представительства иностранной организации, реализующей цифровые товары российским организациям (предпринимателям) [9, с. 128].

Фактически, использование данной концепции означает, что даже в случае отсутствия постоянного представительства иностранной организации в России, прямой налог будет уплачиваться.

В данном случае удержание налога у источника выплаты должен производить налоговый агент (российская организация или индивидуальный предприниматель), приобретающий материальные или цифровые товары исключительно для использования их в своей предпринимательской деятельности. Выделение сделок с иностранными участниками электронной коммерции для целей налогообложения их доходов из множества других операций должен осуществлять именно налоговый агент. Налоговый агент заинтересован в принятии суммы выплаты в состав расходов, учитываемых при исчислении собственной налоговой базы по налогу на прибыль для организаций и по налогу на доходы физических лиц для индивидуальных предпринимателей, что обеспечивает эффективность данного механизма налогообложения доходов иностранных участников электронной коммерции. Если покупателем цифрового товара является конечный потребитель, приобретающий его через сеть Интернет, то налог у источника не должен взиматься в силу сложности налогового администрирования. Кроме того, при приобретении товара для конечного потребления покупатель использует доходы, ранее подвергавшиеся налогообложению, и сумма выплаты не уменьшает налоговую базу по налогу на доходы российских покупателей [9, с. 131].

Следует отметить, что концепция «устранения эрозии налоговой базы» максимально отвечает требованиям основных принципов налогообложения, представленных в начале раздела. Согласно принципу нейтральности электронные коммерсанты будут нести такие же налоговые расходы, как и обычные торговцы. То есть будут уплачиваться не только легко собираемые косвенные налоги, но и прямые (налог на прибыль организаций или налог на доходы физических лиц). Более того, положения концепции легко укладываются в рамки принципа эффективности налогообложения, так как представленный порядок налогообложения не потребует каких-либо значительных дополнительных затрат ни со стороны государства, ни со стороны налогоплательщиков.

Тем не менее, фактически представленный способ налогообложения иностранных участников электронной коммерции в России пока не применяется, кроме того, не определены налоговые ставки, по которым должен облагаться доход иностранных коммерсантов. Мы полагаем, что на основании проведённого анализа концепция «устранения эрозии налоговой базы» может быть внедрена в России, однако, требует всесторонней доработки, в частности уточнения правил исчисления и уплаты налога, а также определения эффективной налоговой ставки. Разрешению данных вопросов посвящён третий раздел настоящего исследования.

Концепция «единого налога с оборота» была разработана в 2022 году и заключалась в обязательной замене стандартного набора налогов (НДС, налог на прибыль, налог на имущество и др.), которую уплачивают обычные компании, всего одним налогом, исчисляемым как процент от выручки компании [49, с. 88]. Этот процент предлагалось установить исходя из уровня налоговой нагрузки традиционных предприятий оптовой и розничной торговли. Преимущества данной системы связаны с возможностью оперативной унификации механизмов налогообложения субъектов электронной коммерции большинства развитых стран.

Концепция «налога на бит» является самым радикальным способом взимания налогов с участников электронной коммерции в условиях принципиальной невозможности осуществления эффективного налогового контроля в сети Интернет. Сущность концепции сводится к уплате специализированного налога, исчисляемого на основании количества переданной покупателю информации [9, с. 109]. При этом происходит отказ от классического прямого налогообложения доходов участников электронной коммерции и переходе к взиманию оборотного налога, исчисляемого не с финансового результата деятельности организаций, а рассчитываемого подобно акцизам или пошлинам в зависимости от объема товарооборота, выраженного в натуральном выражении. Иными словами, налоговая база в виде суммы прибыли от реализации электронно-цифровых

товаров и услуг заменяется налоговой базой в виде количества информации, представленного в электронном виде — битах.

Около десяти лет назад ряд западных экономистов выдвинули идею появления нового богатства народов в виде триллионов бит информации, распространяемых по каналам связи глобальной компьютерной сети Интернет. Согласно этой концепции, новый налог на бит будет являться оборотным налогом со следующими отличительными элементами налогообложения. Объектом налогообложения должна являться передача цифровой информации, налоговой базой - количество бит передаваемой информации безотносительно к стоимости самой информации. Существует мнение, что независимо от каналов (телефонных, кабельных, оптоволоконных или спутниковых) передачи информации налог на бит позволяет государству получить доступ к новому богатству, создаваемому новой экономикой. Причем только интерактивные (адресные) потоки информации должны подлежать налогообложению налогом на бит [125, с. 38]. Однако в этом случае новый налог окажется чрезвычайно обременительным в отношении объемных, но недорогих электронно-цифровых товаров и очень малым в отношении дорогих электронно-цифровых товаров того же объема.

Несложно понять, что самыми дешёвыми электронными продуктами являются видеофайлы, к самым дорогим же традиционно относится программное обеспечение. Однако, первый вид цифровых товаров занимает в десятки раз больший объём данных (битов) по отношению ко второму. Таким образом, при использовании данной концепции субъекты электронной коммерции, специализирующиеся на продаже аудиофайлов и цифровых видеозаписей, будут уплачивать несоизмеримо большую величину налога, а значит, необоснованно понесут чрезмерно высокую налоговую нагрузку. Для предварительной оценки зависимости налоговой нагрузки от типа реализуемого цифрового товара составим таблицу, при

этом в качестве наиболее приемлемой ставки побитового налога примем десять копеек за один мегабайт переданной потребителю информации:

Таблица 4 — Зависимость налоговой нагрузки от вида реализуемых цифровых продуктов при использовании концепции «налога на бит»

Вид реализуемых цифровых товаров	Аудио/видео записи					Программное обеспечение				
	1	3	10	100	700	1	3	10	100	700
Объём скачиваемого продукта, мегабайт	1	3	10	100	700	1	3	10	100	700
Средняя стоимость скачиваемого цифрового продукта, руб.	1	3	7	20	50	50	150	500	700	1500
Сумма налога, руб.	0,1	0,3	1	10	70	0,1	0,3	1	10	70
Налоговая нагрузка, %	10	10	14	50	140	0,2	0,2	0,2	1,4	4,7
Средняя величина налоговой нагрузки, %	44,9					1,3				

Как видно из приведённых данных при использовании концепции «налога на бит» компании, специализирующиеся на реализации какого-то определённого вида цифровых товаров (видеофайлы, программное обеспечение, электронные книги, базы данных), в некоторых случаях могут уплачивать одинаковые суммы налога. Однако величина налоговой нагрузки исследуемых предпринимательских субъектов будет различаться более чем в десять раз. Более того, уровень налоговой нагрузки на реализацию цифровых продуктов одной и той же компании в зависимости от размера скачиваемого файла также будет значительно различаться, что

приведёт к отказу компаний заниматься продажами отдельных видов цифровых продуктов (фильмы, музыкальные композиции, базы данных). Данное обстоятельство прямо противоречит принципам нейтральности и справедливости налогообложения и означает, что концепция «налога на бит» не может использоваться в Российской Федерации.

Концепция «вменённого налога» применительно к субъектам электронной коммерции никогда не использовалась ни в одной стране мира. Сущность концепции состоит в расчёте величины основного налога на основании данных, связанных с легко контролируемыми (фиксируемыми) показателями компаний, осуществляющих предпринимательскую деятельность в сети Интернет. Эти фиксируемые показатели не должны быть связаны ни с выручкой от реализации товаров, ни с показателем прибыли до налогообложения, поскольку в условиях электронной коммерции действительная величина выручки и прибыли может быть легко искажена налогоплательщиками.

Основной неопределённостью данной концепции является порядок расчёта налоговой базы, в том числе определение необходимых в данном случае фиксированных показателей, правильность определения которых могли бы легко контролировать налоговые органы [2, с. 458]. Следует отметить, что применение данной концепции в отношении ряда компаний, не осуществляющих электронные продажи, уже присутствует в российской налоговой практике. Это система налогообложения в виде единого налога на вменённый налог для отдельных видов деятельности. Расчёт единого налога на вменённый доход можно выразить в виде формулы (2.1):

$$ЕН = ФП \times БД \times K1 \times K2 \times Ст, \quad (2.1)$$

где: ФП — величина физического показателя, характеризующего конкретный вид деятельности, подлежащей обложению ЕН;

БД — базовая доходность, то есть условная месячная доходность в стоимостном выражении на ту или иную единицу физического показателя, характеризующего определенный вид предпринимательской деятельности в

различных сопоставимых условиях, которая используется для расчёта величины вмененного дохода;

К1 — устанавливаемый на календарный год коэффициент-дефлятор, учитывающий изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в Российской Федерации в предшествующем периоде;

К2 — корректирующий коэффициент базовой доходности, учитывающий совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности, в том числе ассортимент товаров (работ, услуг), сезонность, режим работы, фактический период времени осуществления деятельности, величину доходов, особенности места ведения предпринимательской деятельности, площадь информационного поля электронных табло, площадь информационного поля наружной рекламы с любым способом нанесения изображения и иные особенности;

Ст — ставка налога на вменённый доход (в настоящее время равная 15%).

К сожалению, применительно к электронным розничным продажам система ЕН в современном её представлении применяться не может, поскольку в настоящее время в Налоговом кодексе не определены ни физические (фиксированные) показатели субъектов электронной коммерции, ни приходящаяся на них величина базовой доходности [2, с. 466].

Тем не менее именно уникальные особенности российской налоговой системы позволят превратить эту концепцию в один из самых эффективных инструментов современного налогообложения субъектов розничной электронной торговли в России. Поэтому при разработке механизма налогообложения крайне необходимо использовать настоящую концепцию, которая характеризуется двумя чрезвычайно важными преимуществами:

— ликвидацией возможности искажения величины налоговой базы со стороны налогоплательщика;

— затраты на проведение мероприятий налогового контроля в сфере электронной коммерции смогут находиться на минимально возможном уровне.

Концепция постоянного представительства имеет важнейшее значение при определении порядка налогообложения субъектов электронного бизнеса, поскольку при наличии постоянного представительства организации в России она будет обязана уплачивать всю совокупность налоговых платежей (НДС, налог на прибыль, налог на имущество и другие налоги) [2, с. 354]. В то же время при отсутствии постоянного представительства в России компания на вполне законных основаниях либо не подлежит налогообложению совсем, либо налогообложению подлежат доходы от источников в Российской Федерации, облагаемые по пониженным налоговым ставкам (20 процентов) [2, с. 359].

При обложении налогом на прибыль иностранных организаций главной проблемой электронной коммерции становится вопрос наличия или отсутствия постоянного представительства организации. В традиционной коммерции под постоянным представительством подразумевается офис или иное постоянное место деятельности компании, а также так называемый зависимый агент (лицо-резидент, заключающее сделки от имени данной компании). С точки зрения традиционной коммерции понятие постоянного представительства определяется в п. 2 ст. 306 Налогового кодекса РФ, согласно которому под постоянным представительством иностранной организации в Российской Федерации понимается филиал, представительство, отделение, бюро, контора, агентство, любое другое обособленное подразделение или иное место деятельности этой организации, через которое организация регулярно осуществляет предпринимательскую деятельность на территории РФ, связанную с использованием недр и (или) использованием других природных ресурсов; проведением предусмотренных контрактами работ по строительству,

установке, монтажу, сборке, наладке, обслуживанию и эксплуатации оборудования, в том числе игровых автоматов; продажей товаров с расположенных на территории Российской Федерации и принадлежащих этой организации или арендуемых ею складов; осуществлением иных работ, оказанием услуг, ведением иной деятельности, за исключением деятельности подготовительного и вспомогательного характера [2, с. 355].

Как можно видеть, в определении содержится термин «иное место деятельности организации», который, в случае необходимости, налоговые органы могут трактовать очень широко, включая в место деятельности и место регистрации сайта компании, и сервер, на котором находится сайт.

Первый вариант концепции исходит из того, что само по себе физическое нахождение веб-сайта на сервере не ведёт к образованию постоянного представительства компании в стране, где этот сервер физически находится. Также было установлено, что организация, предоставляющая услуги хостинга для электронного магазина, не является зависимым агентом владельца магазина, так как не заключает сделок от его имени. Но если в стране находится не просто веб-сайт, а еще и специальное оборудование (программно-аппаратный комплекс), позволяющее осуществлять основные бизнес-функции электронного магазина, постоянное представительство возникает (даже если это оборудование полностью автоматизировано), так как у компании появляется постоянное место деятельности.

Второй вариант концепции постоянного представительства связан с необходимостью полного отказа от использования в налоговой практике понятия «постоянного представительства», поскольку оно не соответствует реалиям новых экономических отношений [141, с. 37]. Изначально понятие постоянного представительства было введено, чтобы страна — источник дохода могла облагать налогом на прибыль компании, постоянно получающие доход от предпринимательской деятельности в этой стране, поскольку активная экономическая деятельность иностранных организаций

без образования постоянного представительства была невозможна. Но с появлением электронной коммерции можно вести очень активную предпринимательскую деятельность с различными странами, без образования постоянного представительства. Такая ситуация ведет к увеличению налоговой базы по налогу на прибыль государств, экспортирующих товары и услуги с помощью электронной коммерции, в ущерб налоговой базе стран-импортеров. Поэтому в рамках такого подхода предлагается отказаться от понятия постоянного представительства как категории налогового права, а взимать налог на прибыль со всех доходов, получаемых иностранными лицами в данном государстве, если сумма налога будет подлежать вычету в стране резидентства этого лица. Причем данный принцип предлагается применять не только к доходам, получаемым от электронной коммерции, но и к прибыли от традиционной предпринимательской деятельности [141, с. 38].

Российская Федерация пока сохраняет в налоговом законодательстве понятие постоянного представительства, но, к сожалению, не уточняет его с точки зрения применения к электронной коммерции.

В случае если иностранная организация является лицом с постоянным местопребыванием в государстве, в отношениях с которым у Российской Федерации существует действующее соглашение об избежании двойного налогообложения, при определении наличия постоянного представительства приоритет имеют положения соответствующего международного договора. Однако в ныне действующих соглашениях об избежании двойного налогообложения, в которых участвует Россия, в определениях понятия постоянного представительства также нет никаких особых положений, учитывающих специфику электронной коммерции.

Концепцию постоянного представительства необходимо использовать в российской налоговой практике, в то же время существующее определение «постоянного представительства» должно быть

усовершенствовано с учётом особенностей налогообложения субъектов электронной коммерции по одному из предложенных здесь механизмов.

Концепция «временных прогрессивных ставок» рассматривается многими современными учёными как способ наиболее справедливого налогообложения субъектов электронного бизнеса. Смысл концепции сводится к применению дифференцированных ставок основного прямого налога (в России — налога на прибыль) в зависимости от срока работы Интернет-компании на рынке. Предлагается использовать минимальные налоговые ставки на этапе становления электронного бизнеса, то есть приблизительно два-три года. В дальнейшем ставки налога постоянно увеличивают до определённого фиксированного предела. Данная концепция учитывает закон возрастающей предельной полезности, а также характерные особенности электронного бизнеса, когда в течение первых пяти лет доходы компании могут увеличиться в сотни тысяч раз, тогда как соответствующий прирост расходов будет в десятки раз меньше.

Следует отметить, что аналогичная концепция ранее уже использовалась в России. Льготы в виде пониженных налоговых ставок в первые четыре года предоставлялись субъектам малого бизнеса. Тем не менее, данный способ налогообложения впоследствии был отменён по причине его неэффективности. Основной проблемой концепции «временных прогрессивных ставок» является то, что для применения налоговой льготы компании ликвидировались и регистрировались снова. При этом в условиях российской налоговой практики инструмента, способного разрешить указанную проблему, так и не было найдено. Вполне вероятно, что в случае применения данной концепции к субъектам электронной коммерции, она также не даст нужного экономического эффекта. Кроме того, данная концепция противоречит принципу нейтральности налогообложения, поскольку субъекты электронной коммерции не должны получить налоговые преимущества по отношению к обычным компаниям.

Поэтому концепцию «временных прогрессивных ставок» в условиях российской налоговой практики следует признать неработоспособной и не использовать в дальнейшем при разработке механизма налогообложения субъектов электронной коммерции.

Концепция «независимых налоговых агентов» находит отражение в создании особого порядка удержания и последующей уплаты налога. Считается, что для создания эффективного способа повышения собираемости налогов в отдельных сегментах электронной коммерции необходимо использовать специализированные независимые организации, которые бы выступали в качестве налоговых агентов. В качестве таких независимых налоговых агентов могут выступать обычные финансово-кредитные организации, например, крупные банки [107, с. 72].

Эта концепция налогообложения актуальна только для специализированных видов электронного бизнеса, таких как осуществление расчётов с использованием электронных денег. Фактически, рассматривается возможность применения дополнительной системы налогового контроля за электронными платёжными системами и их клиентами.

Прежде всего, следует отметить, что данный механизм, хотя и может принести дополнительные налоговые поступления, в настоящее время связан с решением большого количества дополнительных проблем. В данном случае необходимо значительно перестроить как налоговое, так и банковское законодательство, в том числе определить критерии выбора независимых налоговых агентов, что само по себе является достаточно сложной задачей. Более того, до сих пор не ясно, какой механизм контроля за электронными платёжными системами будет более эффективным, в частности существует альтернативная точка зрения, согласно которой исполнение расчётов с использованием электронных денег должно осуществляться только финансово-кредитными институтами, имеющими соответствующую лицензию. При такой позиции применение концепции

«независимых налоговых агентов» фактически теряет смысл, поэтому, в конечном счёте, мы считаем, что применение данной концепции в России в настоящее время нецелесообразно.

Для выбора наиболее перспективных направлений модификации механизма налогообложения было рассмотрено содержание девяти ключевых налоговых концепций, предлагаемых для использования в сфере электронной коммерции. Ряд исследуемых концепций в той или иной степени может использоваться в дальнейшем в качестве базы при формировании ключевых элементов механизма налогообложения субъектов электронной коммерции.

В результате проведённого исследования можно говорить о том, что из девяти рассмотренных выше концепций, в Российской Федерации возможно применение только четырёх. Данные концепции предлагается принять в качестве базисного фундамента для формирования механизма налогообложения субъектов электронной коммерции как сложной многоступенчатой структуры по исчислению и взиманию налоговых платежей в условиях модернизации способов налогового администрирования в электронном сегменте российской экономики.

Следует отметить, что при формировании эффективного механизма налогообложения данные концепции должны быть значительно доработаны с учётом особенностей налоговой системы России. Данная модификация исследуемых концепций как будущих элементов налогового механизма будет проводиться в третьем разделе монографии.

2.3 ВЫЯВЛЕНИЕ ПРИОРИТЕТНЫХ НАПРАВЛЕНИЙ РАЗВИТИЯ МЕХАНИЗМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ЭЛЕКТРОННОЙ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

По своей природе электронная коммерция подразумевает ведение любой предпринимательской деятельности в электронной форме с использованием компьютерных сетей. В то же время в зависимости от

конкретного вида электронной коммерции будут различаться и методы её налогообложения. В рамках данного раздела нам необходимо установить критерии, на основании которых будут определены группы конкретных видов электронной коммерции, в отношении которых целесообразно применение принципиально иных моделей налогообложения.

Выделение таких групп позволит определить сегменты электронной предпринимательской деятельности, нуждающиеся в пересмотре применяемых к ним налоговых концепций. Для достижения указанной цели следует провести классификацию видов электронной коммерции по нескольким признакам. Так, виды электронной коммерческой, наиболее распространённые в России, имеют общую классификацию следующего вида:

- электронная торговля;
- банковские услуги;
- информационно-развлекательные услуги.

Более подробная классификация операций в сфере электронной коммерции может быть представлена в виде схемы:



Рисунок 2 — Виды электронной коммерческой деятельности

На основе представленной схемы попробуем обозначить виды электронной коммерции, требующие в дальнейшем отдельного рассмотрения в связи с наличием высоких потенциальных возможностей сокрытия налоговой базы. К таким видам электронной коммерции относятся:

- Интернет-магазины;
- услуги доступа к базам данных любого типа;
- Интернет-казино;
- образовательные, консультационные, юридические и иные аналогичные услуги;
- услуги по размещению электронной рекламы в сети Интернет;
- услуги систем электронных денег.

Дополнительные инструменты налогообложения могут использоваться как в целях стимулирования отдельных отраслей экономики, так и в исключительно фискальных интересах. Более того, на механизм налогообложения определённой группы налогоплательщиков зачастую немаловажное влияние оказывает и возможность осуществления эффективного налогового контроля.

Естественно, необходимо обосновать выбор именно этих направлений деятельности, поскольку указанная классификация автоматически означает, что формы электронной коммерции, не попавшие в данный список не потребуют пересмотра применяемых к ним моделей налогообложения. Для этого, необходимо установить критерии, на основании которых был проведён данный выбор. Несомненно, определяющими критериями в данном случае станут статус контрагента субъекта электронной коммерции, а также средний объём одной сделки, кроме того, окажет влияние на сложность контроля и уникальность отдельных видов деятельности. Поочерёдно рассмотрим каждый из этих факторов. Логично предположить, что статус контрагента является основным звеном, определяющим направления дальнейшего

совершенствования механизма налогообложения субъектов электронной коммерции. Различные варианты контрагентов могут быть представлены на основе организационной схемы моделей осуществления электронной коммерческой деятельности:

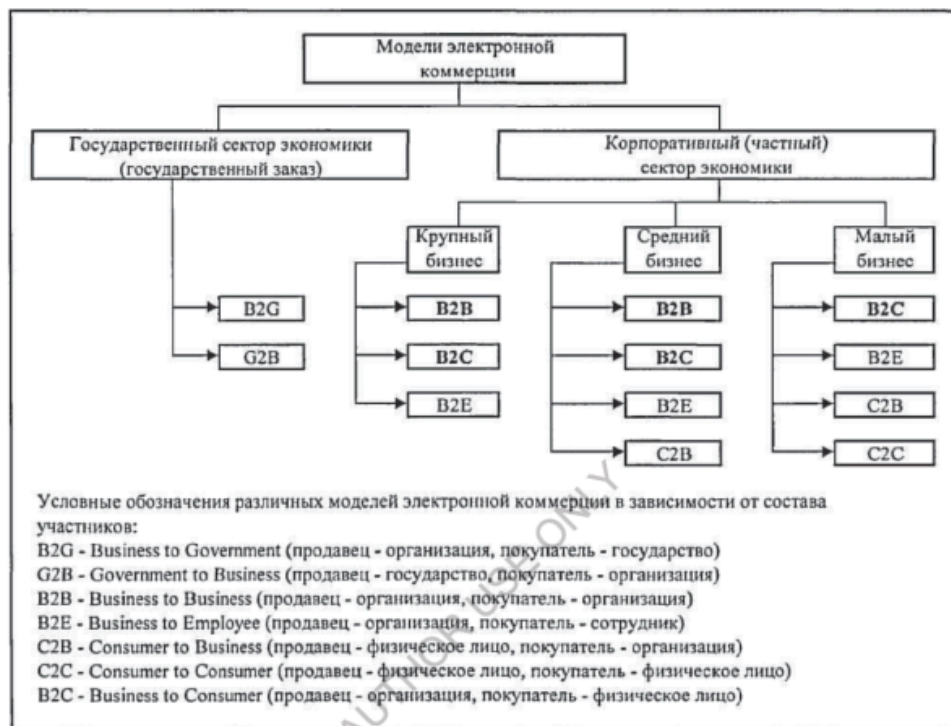


Рисунок 3 — Варианты контрагентов (потребителей и заказчиков) субъектов электронной коммерции

По существу, в данной схеме нас интересуют только наиболее развитые в России направления: государственные закупки (B2G), сделки между компаниями (B2B) и розничный сегмент электронной коммерции (B2C). Остальные направления электронного бизнеса существуют преимущественно на западе и не получили соответствующего развития в России. Поэтапно остановимся на каждом из обозначенных направлений [102, с. 79].

Традиционно, процесс налогообложения доходов от государственных закупок считается достаточно безопасным, поскольку в качестве основного контрагента здесь выступает само государство, что, как правило,

предполагает правильное документальное оформление осуществляемых операций, а также наличие дополнительных гарантий. Более того, преступления в сфере государственных закупок обычно связаны с завышением официальной суммы контрактов, что приводит не к снижению, а росту налоговой базы. Налогообложение сделок в сегменте электронных государственных закупок не требует пересмотра применяемых в нём механизмов и может осуществляться при помощи стандартных процедур налогового контроля.

Электронная коммерческая деятельность, осуществляемая на условиях заключения сделок между организациями, предполагает наличие потенциальных возможностей сокрытия налоговой базы по двум основным налогам: НДС и налогу на прибыль, что в то же время свойственно и традиционным видам предпринимательской деятельности. Проведём предварительную оценку влияния возможностей электронной коммерции в сегменте B2B на использование компаниями механизмов уклонения от налогов.

Для этого опишем типичную модель сделок электронной коммерции в сегменте межкорпоративных продаж. Основной объём сделок электронной коммерции приходится на двадцать ведущих компаний Российской Федерации, в числе которых Газпром, Ростелеком, Лукойл, Роснефть и другие сопоставимые по размерам компании, суммарная доля которых составляет более 95 процентов годового товарооборота в сегменте B2B. Организация торгов осуществляется на базе корпоративных, либо отраслевых порталов, как правило, выполняющих роль электронных аукционов. При этом сделка заключается в электронной форме с компанией-контрагентом, предложившей максимально выгодные условия [51, с. 84]. В данном случае возникает ситуация, когда сделка проводится между компаниями, применяющими общую систему налогообложения. Следует отметить, что применение одним из контрагентов упрощённой системы

налогообложения в сегменте электронного бизнеса встречается достаточно редко.

Таким образом, заключаемая двумя компаниями сделка предполагает для одной из сторон получение доходов, для другой — расходы. Типичной ситуацией в таких случаях является достоверное документальное оформление проведённых сделок, что не приводит к сокрытию показателей налоговой базы. При этом доходы субъекта электронной коммерции могут быть проконтролированы в результате проверки компании-контрагента, выступающей в качестве покупателя и относящей стоимость приобретённых товаров на расходы. Фактически, субъект электронной коммерции подвержен дополнительному риску встречной налоговой проверки. Кроме того, сегмент межкорпоративной электронной коммерции предполагает реализацию исключительно материальных благ, главным образом куплю-продажу товаров, а также выполнение подрядных работ, что означает более высокие возможности налогового контроля по отношению к продуктам, созданным на цифровой основе. Дополнительными преимуществами налогового контроля в сфере межкорпоративной электронной коммерции является и более высокая по отношению к традиционным продажам сумма сделок, что в свою очередь также свидетельствует о повышенном внимании налоговых органов к таким сделкам.

По итогам проведённых рассуждений мы можем сделать два важных вывода. Первый состоит в том, что особенности электронной предпринимательской деятельности в сегменте межкорпоративных продаж (B2B) не предоставляют дополнительных возможностей уклонения от налогов, при этом не отрицается факт того, что компании могут занижать показатели налоговой базы, используя стандартные схемы ухода от налогов. Второй вывод сводится к тому, что преобладающее большинство сделок в сегменте B2B предполагает повышенный интерес к ним налоговых органов. Обозначенные выводы свидетельствуют о том, что модель

налогообложения, применяемая в сегменте межкорпоративных продаж, также не нуждается в пересмотре используемых в ней подходов.

Традиционно, одним из самых сложно контролируемых видов предпринимательской деятельности являлась сфера розничной торговли и услуг. В условиях перемещения розничной коммерческой деятельности в сеть Интернет возникает ряд дополнительных возможностей для сокрытия фактов получения дохода. Так, предпринимательскую деятельность, осуществляемую через сайт, достаточно сложно связать с какой-либо зарегистрированной в установленном порядке компанией или индивидуальным предпринимателем. Более того, даже если такая взаимосвязь будет установлена, фактические объемы доходов субъекта электронной коммерции достаточно сложно установить.

Кроме того, одним из критериев, определяющих выбор приоритетных направлений развития налогообложения субъектов электронной коммерции, является средняя величина осуществляемых ими сделок. Не вызывает сомнений тот факт, что средняя величина одной сделки будет минимальна именно в розничном сегменте электронной коммерции.

Данная проблема значительно усложняется тем, что источником дохода субъектов розничного сегмента электронной коммерции являются конечные потребители (физические лица), которые практически никак не заинтересованы в самостоятельном информировании налоговых органов о произведённых ими операциях. Заметим, что такая проблема не стоит ни в государственном (B2G), ни в корпоративном (B2B) сегменте электронной коммерции.

Заметим, что наиболее значимые проблемы налогового контроля связаны именно с розничным сегментом электронной коммерции и детально рассматривались в начале второй главы монографии, поэтому совершенствование механизма налогообложения должно быть ориентировано преимущественно на розничный сегмент.

Вместе с тем, как уже говорилось ранее, неэффективность существующего механизма налогообложения проявляется также и в отношении узкоспециализированных видов электронной предпринимательской деятельности, к которым, в частности, относятся рекламная деятельность, а также деятельность систем электронных денег.

Деятельность по размещению рекламы на предпринимательских сайтах логически не относится к розничному сегменту электронной коммерции, однако требует отдельного рассмотрения в дальнейшем, поскольку достаточно остро нуждается в совершенствовании применяемых к ней методов налогообложения.

Такой вывод сделан на основе нескольких причин. Прежде всего, стоит отметить, что фактическую величину доходов, получаемых в результате размещения интернет-рекламы, практически невозможно контролировать. Несмотря на то, что заказчиками в данном случае выступают юридические лица и индивидуальные предприниматели, небольшая стоимость размещения рекламного объекта делает нецелесообразным проведение встречной налоговой проверки.

Это означает, что налоговые органы не в состоянии провести встречную проверку для подавляющего большинства клиентов субъекта электронной коммерции, в связи с чем декларируемая величина получаемых доходов будет значительно занижена.

Представленные выводы согласуются с гипотезой о том, что методы налогообложения доходов, полученных от размещения электронных рекламных объявлений, должны быть изменены с учётом рассмотренных особенностей ведения предпринимательской деятельности в сети Интернет.

Предпринимательская деятельность систем электронных денег, несмотря на значительные обороты в данном сегменте, также относится к узкоспециализированным видам электронной коммерции. Формирование же эффективного механизма налогообложения в отношении данного вида

деятельности в настоящее время невозможно в силу следующих обстоятельств:

— малое количество компаний, осуществляющих эмиссию и оборот электронных денег, не позволяет выработать достаточно обоснованный подход к налогообложению данной сферы бизнеса (согласно статистике CNews Analytics на российском рынке конкурируют только две основные системы цифровой наличности — Яндекс. Деньги и Web Money);

— принципиальное различие схем регистрации различных систем электронных денег на территории Российской Федерации (использование стандартной схемы — ООО «ПС Яндекс.Деньги» или оффшорной схемы — компания WebMoney Transfer Ltd);

— отсутствие достоверной статистической информации о предпринимательской деятельности систем электронных денег (величина оборотов, количество пользователей, уровень рентабельности, темпы роста);

— полное отсутствие нормативного регулирования осуществляемой системами цифровой наличности деятельности, что предполагает не только отсутствие эффективных методов налогообложения таких компаний, но и, что более важно, механизмов государственного регулирования расчётных и эмиссионных операций с электронными деньгами;

— возможность практически полного переноса предпринимательской деятельности в среду Интернет (компания WebMoney официально зарегистрирована в оффшорной юрисдикции — государство Белиз, при этом она не имеет прямого присутствия на территории России, хотя её деятельность ориентирована преимущественно на российского потребителя).

Вместе с тем следует упомянуть о том, что деятельность большинства электронных платёжных систем, не связанных с эмиссией цифровой наличности и функционирующих на основе бизнес-моделей платёжных шлюзов, карточных систем, систем приёма платежей, интернет-банкинга,

может достаточно эффективно контролироваться налоговыми органами. Причина этого состоит в том, что работа таких электронных платёжных систем основана на прямом взаимодействии с российскими банками либо операторами связи, а значит, предполагает однозначную идентификацию клиента и создаёт возможность для контроля проводимых операций путём подачи мотивированного запроса в обслуживающие клиентов организации (банки, операторы сотовой связи).

На конец 2021 года в России основной объём операций приходился на тринадцать электронных платёжных систем, при этом существовало также не менее двадцати платёжных систем с относительно небольшими оборотами и имеющими достаточно высокие темпы развития.

По существу, основной объём российского рынка электронных платежей приходится на системы, не требующие дополнительного налогового регулирования. Это, прежде всего, системы, функционирующие как терминалы по приёму платежей населения за услуги мобильной связи, цифрового телевидения, либо осуществляющие конвертацию купюр в цифровую наличность. Описанные бизнес-модели платёжных систем не представляют серьёзной угрозы для функционирования современной налоговой системы Российской Федерации.

Вместе с тем, системы электронных денег создают возможности для проведения расчётов между юридическими и физическими лицами, идентифицируемыми исключительно на основе цифровой подписи. Информация, служащая источником формируемой цифровой подписи, не позволяет налоговым органам установить взаимосвязь между налогоплательщиками и осуществляемыми ими расчётными операциями.

Кроме того, отдельные системы электронных денег эффективно используют оффшорные схемы ухода от налогов и согласно действующему законодательству не обязаны уплачивать налоги в России [97, с. 31].

Механизм налогообложения систем электронных денег может быть сформирован только на основе совершенствования существующего

банковского законодательства, при этом, прежде всего, необходимо установить:

- правовой статус цифровых денег;
- правила виртуальной эмиссии;
- единый механизм государственной регистрации электронных платёжных систем;
- порядок открытия счетов (создания электронных кошельков);
- принципы идентификации клиентов системы и произведённых ими операций со стороны государственных органов.

Прежде всего, стоит отметить, что фактическую величину доходов, получаемых в результате размещения интернет-рекламы, практически невозможно контролировать. Несмотря на то, что заказчиками в данном случае выступают юридические лица и индивидуальные предприниматели, небольшая стоимость размещения рекламного объекта делает нецелесообразным проведение встречной налоговой проверки.

Это означает, что налоговые органы не в состоянии провести встречную проверку для подавляющего большинства клиентов субъекта электронной коммерции, в связи с чем декларируемая величина получаемых доходов будет значительно занижена.

3 ФОРМИРОВАНИЕ МЕХАНИЗМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ СУБЪЕКТОВ ЭЛЕКТРОННОЙ КОММЕРЦИИ

3.1 ФОРМИРОВАНИЕ МЕХАНИЗМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ СУБЪЕКТОВ ЭЛЕКТРОННОЙ КОММЕРЦИИ НА ОСНОВЕ МОДЕЛИ ЕДИНОГО НАЛОГА

Данный раздел монографии посвящается комплексной разработке механизма налогообложения предпринимательских субъектов в сегменте электронной коммерции на основе исследований, подходов и концепций, рассмотренных нами ранее, а также с учётом статистических данных и других материалов, которые будут представлены далее.

Напомним, что под механизмом налогообложения понимается совокупность обязательных элементов налогообложения (система налогообложения, объект налогообложения, налоговая база, налоговая ставка и другие), используемых в отношении определённой группы налогоплательщиков, а также применяемых к данной группе налогоплательщиков методов налогового администрирования (методика налогового контроля, способы взимания налоговых платежей, ведение базы данных налогоплательщиков и другие).

Несомненно, для достижения целей настоящей работы налогоплательщиками (субъектами электронной коммерции) следует признать организации и индивидуальных предпринимателей, осуществляющих электронную коммерческую деятельность в пределах налоговой юрисдикции Российской Федерации.

Принципиальным вопросом налогообложения в сегменте электронной коммерции является определение налоговой юрисдикции налогоплательщиков. Фактически необходимо установить подход, согласно которому по ряду признаков можно однозначно судить о том, что конкретный субъект электронной коммерции является налогоплательщиком Российской Федерации и обязан уплачивать налоги именно в России. В данном случае необходимо определить критерии

отнесения конкретных субъектов электронной коммерции к компетенции Федеральной Налоговой Службы.

Преобладание в настоящее время критерия определения налоговой юрисдикции (постоянного представительства) исходя из физического расположения сервера, на котором находится предпринимательский сайт, не отвечает интересам Российской Федерации и грубо противоречит принципам нейтральности и справедливости налогообложения. Дело в том, что перемещение предпринимательского сайта с сервера одной страны на сервер другой без изменения его электронного адреса занимает не более тридцати минут и, более того, стоимость такой операции в среднем составляет около двух тысяч рублей. Это означает, что «при использовании вышеупомянутого критерия определения налоговой юрисдикции субъекты электронной коммерции будут размещать свои сайты на серверах низконалоговых юрисдикций (оффшорных зон), используя механизм договора хостинга (частичной аренды сервера)» [49, с. 32]. При этом, вполне возможно, что извлечение доходов будет происходить именно с территории России.

Поэтому следует установить иные критерии для определения налоговой юрисдикции (постоянного представительства) в отношении субъектов электронной коммерции:

— регистрационный критерий означает, что субъект электронной коммерции будет признан налогоплательщиком в России при условии, что предпринимательский сайт зарегистрирован в доменной зоне РФ (зоне «RU»), либо в общей доменной зоне («com», «net», «org» и аналогичных) с помощью уполномоченных регистраторов — российских организаций;

— языковой критерий предполагает, что субъект электронной коммерции, имеющий предпринимательский сайт, функционирующий на русском языке, должен исчислять и уплачивать налоги в бюджетную систему России в случае, если посещаемость русскоязычных страниц сайта является преобладающей;

— потребительский критерий состоит в том, что компания или физическое лицо, осуществляющие коммерческую деятельность в сфере электронной коммерции, будут признаваться налогоплательщиками в России в том случае, если основной объём доходов компании обеспечивается за счёт платежей, полученных от российского потребителя. Установление статуса потребителей субъекта электронной коммерции следует проводить исходя из анализа уникальных ip-адресов посетителей, полученных органами Федеральной Налоговой Службы на основе статистики ведущих поисковых систем Интернета: «top100.rambler.ru», «top.mail.ru» и других.

Таким образом, наличие признаков хотя бы одного из представленных критериев у субъекта электронной коммерции будет означать, что компания или предприниматель являются налогоплательщиком в России и обязаны исчислять и уплачивать установленные законом налоги в бюджетную систему РФ.

Следующим этапом разработки механизма налогообложения является установление обязательных элементов налогообложения, используемых в налоговом законодательстве. Первоначально, требуется определение наиболее оптимальной налоговой системы в отношении целевых групп субъектов электронной коммерции, объединённых по заданному признаку. В качестве заданного признака, несомненно, должен использоваться вид электронной предпринимательской деятельности, а также совокупная величина получаемых организациями доходов.

Во второй главе работы мы установили, что наиболее подходящей системой налогообложения применительно к розничному сегменту электронной коммерции является система единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕН), которая позволяет минимизировать потери, связанные с принципиальной невозможностью контроля фактических объёмов выручки большинства компаний данной отрасли. Тем не менее, существующая в настоящее время система ЕН не

учитывает особенностей ведения электронной предпринимательской деятельности в России и пока не может применяться на практике. Поэтому эффективного формирование механизма налогообложения субъектов розничного сегмента электронной коммерции на основе концепции вменённого дохода потребует системной разработки показателей, участвующих в расчёте налоговой базы.

Итак, мы установили, что наиболее оптимальной системой налогообложения организаций розничного сегмента электронной коммерции (сектор В2С в международной классификации) должна являться система ЕН, при этом нам необходимо конкретизировать виды электронной предпринимательской деятельности, облагаемые единым налогом на вменённый доход. В данном случае целесообразно установить следующие виды электронной коммерческой деятельности, облагаемые единым налогом:

— розничная торговля, осуществляемая в электронной форме с использованием компьютерных сетей;

— электронный игорный бизнес;

— распространение и (или) размещение рекламы с любым способом создания графического либо текстового изображения на предпринимательских сайтах в глобальной сети Интернет;

— оказание консультационных, юридических, бухгалтерских, информационных, образовательных, маркетинговых, развлекательных услуг в электронной форме с использованием компьютерных сетей;

Отдельно следует отметить, что в отношении электронного игорного бизнеса уместней применять усовершенствованную систему ЕН вместо дополнения отдельных положений существующего сейчас «налога на игорный бизнес». Налог на игорный бизнес предполагает зависимость суммы налога исключительно от количества объектов налогообложения. В то же время достоверное количество объектов налогообложения (игровой стол, игровой автомат, букмекерская контора) на сайте Интернет-казино

определить невозможно, фактически, электронный игровой стол, электронный игровой автомат и электронная система приёма ставок вообще не являются объектами налогообложения.

Учитывая тот факт, что все электронные казино осуществляют преимущественно однотипные виды операций, а величина доходов разных Интернет-казино при этом может различаться в сотни раз, сумму налога необходимо рассчитывать на основе нескольких критериев (как в случае ЕН), а не одного (как в случае налога на игорный бизнес).

Следует отметить, что данные виды предпринимательской деятельности предполагают получение дохода исключительно за счёт конечного потребителя — физических лиц, поэтому система ЕН не будет применяться в межкорпоративном сегменте электронной коммерции (сектора В2В и В2G согласно международной классификации). Логично предположить, что оптимальными режимами налогообложения межкорпоративного сегмента электронного бизнеса останутся общая и упрощённая системы налогообложения.

Таким образом, на данном этапе работы стали определены налогоплательщики, система налогообложения для розничного и межкорпоративного сегментов электронной коммерции, а также виды предпринимательской деятельности, на которые будет распространяться действие системы ЕН. Далее логично использовать поэтапное определение обязательных элементов налогообложения для налогоплательщиков различных сегментов электронной коммерции.

Обязательными элементами налогообложения для субъектов потребительского сегмента электронной коммерции, применяющих систему единого налога на вменённый доход, будут являться:

- объект налогообложения (вменённый доход налогоплательщика);
- налоговая база (величину вменённого дохода);
- налоговый период (квартал);
- налоговая ставка (15 процентов величины вменённого дохода);

— порядок и сроки уплаты единого налога (уплата единого налога производится по итогам налогового периода не позднее 25-го числа первого месяца следующего налогового периода. Сумма единого налога, исчисленная за налоговый период уменьшается налогоплательщиками на сумму страховых взносов, но не более чем на 50 процентов).

Рассмотренные элементы налогообложения полностью соответствуют элементам главы 26.3 НК РФ, что позволяет лаконично вписать предлагаемые нами нормы и методики в уже существующее законодательство. Однако существующая в настоящее время методика расчёта ЕН не позволяет определить величину единого налога на вменённый доход в отношении субъектов электронной коммерции, осуществляющих розничную предпринимательскую деятельность. Поэтому основным этапом разработки механизма налогообложения субъектов электронной коммерции будет являться создание такой методики, которая позволила бы решить данную задачу.

Напомним, что классический расчёт единого налога на вменённый доход можно выразить в виде формулы (3.1):

$$ЕН = ФП \times БД \times K1 \times K2 \times Ст, \quad (3.1)$$

где: ФП — величина физического показателя, характеризующего конкретный вид деятельности, подлежащей обложению ЕН;

БД — базовая доходность, то есть условная месячная доходность в стоимостном выражении на ту или иную единицу физического показателя, характеризующего определенный вид предпринимательской деятельности в различных сопоставимых условиях, которая используется для расчёта величины вмененного дохода;

K1 — устанавливаемый на календарный год коэффициент-дефлятор;

K2 — корректирующий коэффициент базовой доходности, учитывающий совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности;

Ст — ставка налога на вменённый доход (в настоящее время равная 15%).

Отметим, что коэффициент K_1 , а также налоговая ставка для каждого конкретного налогоплательщика будут являться фиксированным величинами, поэтому не будут принимать участие в исследовании.

В данном случае создание методики расчёта единого налога будет состоять в определении показателей ФП, БД, K_2 для конкретного вида электронной коммерческой деятельности, осуществляемой в розничном сегменте В2С. Для этого необходимо последовательно рассмотреть перечень показателей, которые могли бы быть использованы для расчёта единого налога на вменённый доход субъектов электронной коммерции, в частности к ним относятся:

- количество посетителей предпринимательского сайта в налоговом периоде (прямой показатель популярности сайта);

- индекс цитируемости, то есть количество сайтов, ссылающихся на предпринимательский сайт субъекта электронной коммерции (косвенный показатель популярности сайта);

- площадь (размер) и количество рекламных графических объектов (баннеров), размещённых на одной странице предпринимательского сайта.

- ассортимент реализуемых товаров и предоставляемых услуг.

Кроме того, необходимо определить, что количество посетителей предпринимательского сайта (хосты) следует признать физическим показателем для расчёта единого налога на вменённый доход в отношении следующих видов электронной коммерческой деятельности:

- розничная торговля, осуществляемая в электронной форме с использованием компьютерных сетей;

- электронный игорный бизнес;

- оказание консультационных, юридических, бухгалтерских, информационных, образовательных, маркетинговых, развлекательных услуг в электронной форме с использованием компьютерных сетей.

Количество просмотров отдельных страниц предпринимательского сайта (хиты) следует признать физическим показателем для расчёта единого налога в отношении деятельности по распространению и (или) размещению рекламы с любым способом создания графического либо текстового изображения на предпринимательских сайтах в глобальной сети Интернет.

В действительности, реальная стоимость электронной рекламы зависит как от количества просмотров объявлений, так и от размера рекламных объектов, однако выбор количества просмотров страниц в качестве физического показателя объясняется тем, что величина вменённого дохода от размещения рекламы в сети Интернет зависит, прежде всего, от количества её просмотров. Степень влияния других факторов на величину вменённого дохода от рекламной деятельности мы установим в дальнейшем при определении корректирующего коэффициентов К2.

Итак, определение физических показателей в отношении представленных видов электронной коммерческой деятельности означает, что следующим этапом исследования должно стать установление соответствующей величины базовой доходности, приходящейся на единицу физического показателя. Методика определения величины базовой доходности должна формироваться на основе анализа статистической информации, характеризующих степень влияния того или иного фактора на величину доходов субъектов электронной коммерции.

Для проведения соответствующего анализа необходимо использовать ключевые финансовые показатели компаний, осуществляющих электронную предпринимательскую деятельность в розничном сегменте Интернет-бизнеса. Такие показатели доступны благодаря маркетинговым исследованиям, проводимым Национальной Ассоциацией Участников Электронной Торговли совместно с аналитической службой компании CNews Analytics. Исследования заключаются в периодическом мониторинге российского рынка электронной коммерции на предмет выявления

основных тенденций развития предпринимательской деятельности в сети Интернет.

При этом расчётным путём определяются финансовые показатели в рамках отдельных групп розничного Интернет-бизнеса. Информационной базой для получения таких сведений являются данные бухгалтерского учёта, статистические показатели ведущих поисковых систем, а также информация, полученная на основе постоянных опросов пользователей сети Интернет. В результате были получены данные о среднемесечном уровне заказов, а также средней стоимости одного заказа в сфере электронной торговли [177; 190]. Кроме того, на основании опросов пользователей произведена оценка доходов Интернет-казино и среднего объёма выручки на одного клиента:

FOR AUTHOR USE ONLY

Таблица 7 — Оценка величины доходов субъектов электронной коммерции на основе распределения по видам предпринимательской деятельности

Вид электронной коммерческой деятельности	Среднее количество заказов или клиентов в месяц, шт.	Объем выручки по видам деятельности, тыс.руб./мес.	Макс. возможный объем выручки, тыс.руб.
1. Розничная торговля, осуществляемая с использованием компьютерных сетей, в том числе:	-	-	-
<i>Цифровые товары (программное обеспечение, аудиозаписи, видеоролики)</i>	2 310	8 316,0	9 148
<i>Компьютерное оборудование и комплектующие</i>	1 473	20 622,0	22 684
<i>Товары и оборудование для дома и сада</i>	1 128	8 234,4	9 058
<i>Товары класса люкс, ювелирные изделия и часы</i>	681	5 652,3	6 218
<i>Строительные материалы, инструмент</i>	210	2 352	2 587
<i>Спортивные товары</i>	518	2 745,4	3 020
<i>Бытовая техника и электроника</i>	435	8 265,0	9 092
<i>Автомобили и запчасти</i>	88	4 312,0	4 743
2. Оказание юридических, консультационных, информационных, развлекательных услуг	450	495,0	668
3. Электронный игорный бизнес	553	8 295,0	11 198
4. Размещение рекламных объектов на предпринимательских сайтах в глобальной сети Интернет	2 000	6 000,0	18 000

В последней колонке таблицы 7 рассчитывается показатель возможной максимальной выручки с учётом корректировки на неточность полученных данных, который находится по следующей формуле:

$$V_{\max} = Z_{\text{ср.}} \times C_{\text{ср.}} \times K_{\max}, \quad (3.2)$$

где: V_{\max} — показатель возможной максимальной выручки по видам электронной коммерции;

$Z_{\text{ср.}}$ — среднее количество заказов товаров и услуг в Интернет-магазине, либо количество клиентов электронных казино в месяц;

$C_{\text{ср.}}$ — средняя цена одного заказа, либо доход на одного клиента электронного казино, либо средняя стоимость размещения одного рекламного объявления;

K_{\max} — корректирующий коэффициент, позволяющий учесть неточность статистических данных и использующийся для определения наиболее вероятной максимальной выручки по видам электронной коммерции (для электронной розничной торговли товарами $K_{\max} = 1,1$; в сфере рекламы $K_{\max} = 3$; для других видов электронной коммерции $K_{\max} = 1,35$) [177; 190; 201].

Данные таблицы свидетельствуют о том, что наибольшую величину доходов в сфере электронной коммерции получают компании, специализирующиеся на продажах бытовой техники, компьютеров и комплектующих изделий, а также в стремительно набирающем популярность игорном бизнесе. Кроме того, заслуживают отдельного внимания компании, предоставляющие услуги по размещению Интернет-рекламы, суммарный оборот которой по итогам 2020 года составил порядка 210 миллионов долларов США.

Если принять величину показателя V_{\max} в качестве расчётной оценки показателя вменённого дохода для отдельных видов электронной коммерческой деятельности, то определение единого налога на вменённый

доход будет сводиться к формуле (3.3), позволяющей найти первичные ориентиры для расчёта базовой доходности:

$$EH_{\max} = V_{\max} \times УНН_{СТУ}, \quad (3.3)$$

где: EH_{\max} — максимально возможная величина единого налога на вменённый доход в отношении конкретного вида электронной предпринимательской деятельности;

V_{\max} — показатель возможной максимальной выручки по видам электронной коммерции;

$УНН_{СТУ}$ — уровень налоговой нагрузки в сфере оптовой, розничной торговли, а также сфере услуг. Согласно статистике Федеральной Налоговой Службы РФ, полученной на основе данных Росстата в 2020 году показатель $УНН_{СТУ}$ составил 3,8% [184].

Зная величину показателя EH_{\max} , мы можем рассчитать значения базовой доходности для исследуемых групп налогоплательщиков. Для этого необходимо решить систему уравнений с двумя неизвестными относительно показателя базовой доходности:

$$\begin{aligned} EH_{\max} &= V_{\max} \times УНН_{СТУ}; \\ V_{\max} &= Z_{\text{ср.}} \times C_{\text{ср.}} \times K_{\max}; \\ EH &= \text{ФП} \times \text{БД} \times K1 \times K2 \times C_{\text{т}}; \\ EH_{\max} &= \text{ФП} \times \text{БД} \times K1 \times K2_{\max} \times C_{\text{т}}, \end{aligned} \quad (3.4)$$

Однако, согласно статье 346.29 НК РФ значение корректирующего коэффициента базовой доходности ограничено величинами $0,005 \leq K2 \leq 1$ и автоматически означает, что $K2_{\max} = 1$.

Решая систему уравнений сопоставлением третьего и четвёртого равенств, получаем уравнение с двумя неизвестными: величиной физического показателя для каждого отдельного вида электронной

коммерции и соответствующей ему базовой доходностью. Данное уравнение имеет следующий вид:

$$Z_{\text{ср.}} \times C_{\text{ср.}} \times K_{\text{макс}} \times \text{УНН}_{\text{сты}} = \text{ФП} \times \text{БД} \times K1 \times \text{Ст}, \quad (3.5)$$

Далее представим базовую доходность как функцию от величины физического показателя, то есть получим целевое выражение $\text{БД} = f(\text{ФП})$:

$$\text{БД} = \frac{Z_{\text{ср.}} \times C_{\text{ср.}} \times K_{\text{макс}} \times \text{УНН}_{\text{сты}}}{\text{ФП} \times K1 \times \text{Ст}}, \quad (3.6)$$

Для разграничения постоянных и переменных величин введём специальный коэффициент базовой доходности, значение которого будет определяться формулой (3.7):

$$K_{\text{бд}} = \frac{\text{УНН}_{\text{сты}}}{K1 \times \text{Ст}}, \quad (3.7)$$

Тогда формула (3.6) примет следующий вид:

$$\text{БД} = K_{\text{бд}} \times \frac{V_{\text{макс}}}{\text{ФП}}, \quad (3.8)$$

где: $K_{\text{бд}}$ — коэффициент базовой доходности, рассчитываемый по формуле (3.7) и являющийся постоянной величиной.

$V_{\text{макс}}$ — показатель возможной максимальной выручки по видам электронной коммерции;

ФП — количественное измерение физического показателя, в данном случае означает количество посетителей предпринимательского сайта.

Таким образом, определение базовой доходности сводится к установлению величины среднего физического показателя для каждого исследуемого вида электронной коммерческой деятельности. Это возможно на основе статистических данных коэффициента конверсии (conversion rate), рассчитываемого как частное количества заказов (совершенных

покупок) и количества уникальных посетителей предпринимательского сайта. Фактически, коэффициент конверсии позволяет оценить, какой процент из всех посетителей определённого сайта в итоге совершает покупку (заказ) [177; 190]. Значения коэффициента конверсии для всех отраслей электронной коммерческой деятельности на постоянной основе рассчитываются Национальной Ассоциацией Участников Электронной Торговли совместно с аналитической службой компании CNews Analytics.

Таблица 8 — Оценка показателей посещаемости коммерческих сайтов по видам предпринимательской деятельности

Вид электронной коммерческой деятельности	Средний коэффициент конверсии по группе, %	Среднее количество посетителей сайта (хосты) в месяц, чел.
1. Розничная торговля, осуществляемая с использованием компьютерных сетей, в том числе:	-	-
<i>Цифровые товары (программное обеспечение, аудиозаписи, видеоролики)</i>	1,45	159 310
<i>Компьютерное оборудование и комплектующие</i>	1,28	115 078
<i>Товары и оборудование для дома и сада</i>	2,62	43 053
<i>Товары класса люкс, ювелирные изделия и часы</i>	1,52	44 803
<i>Строительные материалы, инструмент</i>	1,22	17 213
<i>Спортивные товары</i>	1,46	35 479
<i>Бытовая техника и электроника</i>	0,91	47 802
<i>Автомобили и запчасти</i>	0,42	88
2. Оказание юридических, консультационных, информационных, развлекательных услуг	4,20	10 714
3. Электронный игорный бизнес	7,30	7 575

Следует отметить, что по такому виду электронной коммерческой деятельности как размещение Интернет-рекламы на предпринимательских сайтах расчёт коэффициента конверсии не ведётся. Это объясняется тем, что заказчиками электронной рекламы выступают, как правило, юридические лица (группы хостов), а не отдельные потребители. Однако, отсутствие значений коэффициента конверсии в данной сфере деятельности не является критичным для расчёта величины вменённого дохода, поскольку стоимость размещения рекламного объекта зависит от количества его просмотров, а значит, на основании мониторинга наиболее известных сайтов достаточно просто установить стоимость рекламного объекта, приходящуюся на один просмотр объявления.

Стоимость размещения одного рекламного объявления в Интернет рассчитывается, как правило, как цена за один просмотр данного объявления и по данным на конец 2021 года составляет сумму в пределах от 10 до 70 копеек [207; 208]. Максимальную стоимость в данном случае мы можем наблюдать на поисковых сайтах: Rambler, Yandex, Mail. При этом значительно меньшая стоимость объявлений обеспечивается информационно-развлекательными сайтами: Vedomosti.ru, Anekdot.ru и аналогичных [177]. При этом максимальное количество объявлений, на одной странице предпринимательского сайта не превышает 12, а, значит, максимальный доход, связанный с загрузкой одной динамической страницы и просмотром всех объявлений на ней (максимальный доход на один хит) может быть рассчитан как $0,7 \times 12 = 10,8$ рублей.

Предварительно в таблице 8 мы получили количественные данные о среднем числе посетителей сайтов, специализированных по видам электронной коммерции, то есть сумели определить максимальную по отраслям величину физического показателя для расчёта вменённого дохода. Используя формулу (3.7) определим значение коэффициента базовой доходности:

$$K_{бд} = \frac{3,8\%}{1,096 \times 15\%} = 0,23114355$$

Далее, построим таблицу, где на основании формулы (3.8) определим значения базовой доходности по видам электронной коммерции.

Таблица 9 — Определение целевых показателей базовой доходности по видам электронной коммерции

Вид электронной коммерческой деятельности	Среднее количество посетителей сайта (хосты) в месяц, чел.	Макс. возможный объём выручки в месяц, тыс.руб.	Базовая доходность, руб.
1. Розничная торговля, осуществляемая с использованием компьютерных сетей, в том числе:	-	-	-
<i>Цифровые товары (программное обеспечение, аудиозаписи, видеоролики)</i>	159 310	9 148	13,3
<i>Компьютерное оборудование и комплектующие</i>	115 078	22 684	45,6
<i>Товары и оборудование для дома и сада</i>	43 053	9 058	48,6
<i>Товары класса люкс, ювелирные изделия и часы</i>	44 803	6 218	32,1
<i>Строительные материалы, инструмент</i>	17 213	2 587	34,7
2. Оказание юридических, консультационных, информационных, развлекательных услуг	10 714	668	14,4
3. Электронный игорный бизнес	7 575	11 198	341,6
4. Размещение рекламы на предпринимательских сайтах в глобальной сети Интернет	-	18 000	2,5

Отметим, что для электронной розничной торговли в целом необходимо использовать максимальный уровень показателя базовой доходности, то есть 52,3 рубля, поскольку возможность понижения суммы единого налога для менее рентабельных видов торговли будет возможна за счёт коэффициента K2. Применение показателей базовой доходности в налоговом законодательстве означает, что они должны быть приведены к максимально удобному в использовании виду. Составим таблицу, где отразим предлагаемые нами изменения:

Таблица 10 — Показатели базовой доходности, предлагаемые для использования в налоговом законодательстве

Вид электронной коммерческой деятельности	Рекомендуемая базовая доходность по видам деятельности, руб.
1. Розничная торговля, осуществляемая с использованием компьютерных сетей	50
2. Оказание юридических, консультационных, информационных, развлекательных услуг	15
3. Электронный игорный бизнес	350
4. Размещение рекламных объектов на предпринимательских сайтах в сети Интернет	2,5

Выбор наиболее оптимальных показателей базовой доходности означает, что дальнейшее исследование должно сводиться к определению значений коэффициента K2, также используемого в расчёте единого налога на вменённый доход.

Согласно статье 346.27 НК РФ, корректирующий коэффициент базовой доходности может учитывать совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности, в том числе ассортимент товаров (работ, услуг), сезонность, режим работы, фактический период времени

осуществления деятельности, величину доходов, особенности места ведения предпринимательской деятельности, площадь информационного поля электронных табло, площадь информационного поля наружной рекламы с любым способом нанесения изображения, площадь информационного поля наружной рекламы и иные особенности [2, с. 452].

Для расчёта величины коэффициента K_2 необходимо использовать следующие показатели:

- ассортимент реализуемых товаров и предоставляемых услуг;
- индекс цитируемости, то есть количество сайтов, ссылающихся на предпринимательский сайт субъекта электронной коммерции (косвенный показатель популярности сайта);
- средняя стоимость размещения одного рекламного объекта на предпринимательском сайте определённого типа.

Кроме того, коэффициент K_2 традиционно должен учитывать фактический период времени ведения предпринимательской деятельности.

Следует отметить, что только розничная торговля в сфере электронной коммерции должна учитывать влияние товарного ассортимента при определении коэффициента K_2 . Чтобы учесть степень этого влияния необходимо разделить базовую доходность по конкретному виду электронной торговли на максимальную базовую доходность, рассчитанную на основе данных таблицы 9.

Учитывая это, а также на основе данных таблиц 8 и 9 составим таблицу, где расчётным путём определим значение коэффициента K_2 :

Таблица 11 — Расчёт корректирующего коэффициента базовой доходности

Вид электронной коммерческой деятельности	Базовая доходность по видам деятельности, руб.	Рекомендуемая базовая доходность, руб.	Расчётное значение первичного коэффициента K2
1. Розничная торговля, осуществляемая с использованием компьютерных сетей, в том числе:	-	50	-
<i>Книги, газеты, журналы, CD, DVD, VHS</i>	17,9	50	0,34
<i>Билеты на культурные мероприятия</i>	17,5	50	0,33
<i>Цифровые товары (программное обеспечение, аудиозаписи, видеоролики)</i>	13,3	50	0,25
<i>Компьютерное оборудование и комплектующие</i>	45,6	50	0,87
<i>Товары и оборудование для дома и сада</i>	48,6	50	0,93
<i>Товары класса люкс, ювелирные изделия и часы</i>	32,1	50	0,61
<i>Строительные материалы, инструмент</i>	34,7	50	0,66
<i>Спортивные товары</i>	19,7	50	0,38
<i>Бытовая техника и электроника</i>	44,0	50	0,84
<i>Автомобили и запчасти</i>	52,3	50	1,00

Как уже было сказано, ассортимент не влияет на такие виды электронной предпринимательской деятельности, как:

— электронный игорный бизнес;

— распространение и (или) размещение рекламы с любым способом создания графического либо текстового изображения на предпринимательских сайтах в глобальной сети Интернет;

— оказание консультационных, юридических, бухгалтерских, информационных, образовательных, маркетинговых, развлекательных услуг в электронной форме с использованием компьютерных сетей.

Это означает, что первоначальное значение коэффициента K_2 для этих видов деятельности равно единице. Кроме того, на величину корректирующего коэффициента в сегменте электронного бизнеса должен влиять показатель индекса цитируемости. Индекс цитируемости определяется количеством сайтов, дающих ссылку на исследуемый предпринимательский сайт. Произведём выборку минимальных и максимальных показателей индекса цитируемости по видам электронной коммерческой деятельности, агрегированные данные обобщим в таблице:

Таблица 12 — Значения индекса цитируемости по видам электронной коммерческой деятельности

Вид электронной коммерческой деятельности	Минимальное значение индекса цитируемости	Максимальное значение индекса цитируемости
1. Розничная торговля, осуществляемая с использованием компьютерных сетей	500	9 700
2. Оказание юридических, консультационных, информационных, развлекательных услуг	1 000	23 000
3. Электронный игорный бизнес (Интернет-казино)	60	1 100
4. Размещение рекламных объектов на предпринимательских сайтах в сети Интернет	1 000	50 000

Большое значение индекса цитируемости сайта означает более высокую вероятность того, что новый потребитель станет посетителем именно этого предпринимательского сайта, а не другого. Индекс цитируемости — это косвенный показатель, позволяющий также судить о популярности сайта, а, следовательно, и о его доходах.

Однако статус (значимость и популярность) отдельных ссылающихся сайтов при этом может значительно различаться, поэтому влияние индекса цитируемости на значение коэффициента K_2 должно быть ограниченным. Согласно статистике маркетингового агентства Romir Monitoring каждый третий посетитель предпринимательского сайта попадает туда благодаря ссылке, размещённой на другом сайте, тогда как остальные 70% посетителей используют специализированные поисковые системы, либо самостоятельно набирают адрес предпринимательского сайта [201].

Данное обстоятельство является важным фактором для расчёта величины K_2 на основе понижающих коэффициентов индекса цитирования, отражающих невозможность получения максимального дохода отдельными недостаточно популярными предпринимательскими сайтами.

На данном этапе работы мы установили виды электронной коммерции, в отношении которых будет использоваться единый налог на вменённый доход, определили физические показатели, базовую доходность и методику расчёта корректирующего коэффициента базовой доходности K_2 в отношении отдельных видов электронной предпринимательской деятельности. Это означает, что достигнут завершающий этап разработки методики расчёта единого налога на вменённый доход для субъектов электронной коммерции.

Статистика агентства RomirMonitoring означает, что 70% доходов предпринимательских сайтов практически не зависит от индекса цитирования, тогда как остальные 30% находятся в прямой зависимости от него. Поэтому определим регрессивную шкалу для понижающего коэффициента индекса цитирования с учётом данных таблицы 12:

Таблица 13 — Понижающий коэффициент индекса цитирования, используемый при корректировке коэффициента базовой доходности K2

Вид электронной коммерческой деятельности	Значение индекса цитируемости	Понижающий коэффициент индекса цитирования
1. Розничная торговля, осуществляемая с использованием компьютерных сетей	более 9 000	1,0
	5 000-9 000	0,9
	1 000-5 000	0,8
	менее 1 000	0,7
2. Оказание юридических, консультационных, информационных, развлекательных услуг	более 20 000	1,0
	10 000-20 000	0,9
	2 000-10 000	0,8
	менее 2 000	0,7
3. Электронный игорный бизнес (Интернет-казино)	более 1 000	1,0
	500-1 000	0,9
	100-500	0,8
	менее 100	0,7
4. Размещение рекламных объектов на предпринимательских сайтах в сети Интернет	более 40 000	1,0
	20 000-40 000	0,9
	2 000-20 000	0,8
	менее 2 000	0,7

Таким образом, первичное значение коэффициента базовой доходности K2 будет корректироваться с учётом понижающего коэффициента индекса цитирования путём умножения на него. Например, значение K2 для сайта электронного магазина, реализующего книги и имеющего индекс цитирования в 6000, составит: $K2 = 0,34 \times 0,9 = 0,306$

Кроме того, в отношении предпринимательской деятельности по размещению рекламы в сети Интернет значение коэффициента K2 может

корректироваться с учётом дифференциации отдельных видов рекламной деятельности:

Таблица 14 — Разработка коэффициента дифференциации вида рекламной деятельности

Виды электронной коммерческой деятельности, связанной с размещением рекламы	Примеры использования		Коэффициент вида рекламной деятельности
	Название электронного ресурса	Электронный адрес	
Реклама, основанная на запросах пользователя	Поисковые системы Рамблер, Яндекс	www.rambler.ru www.yandex.ru	1
Реклама, не основанная на запросах пользователя, в том числе:	-	-	-
<i>На сайтах средств массовой информации</i>	Российская газета Газета «Ведомости»	www.rg.ru www.vedomosti.ru	0,2
<i>На сайтах субъектов электронной коммерции</i>	Магазин «Озон», Казино «Лото.ru»	www.ozon.ru www.loto.ru	0,2
<i>На развлекательных сайтах</i>	«Анекдоты из России», Лига КВН	www.anekdot.ru www.amik.ru	0,1
<i>На прочих сайтах:</i>	Каталог бесплатных программ	freesoft.ru	0,05

Таблица отражает как соотношение среднего уровня дохода в определённых сегментах электронной рекламной деятельности, так и степень эффективности рекламы на сайтах различных типов. Максимальные показатели цены рекламы, количества рекламных объявлений и её эффективности наблюдаются на сайтах поисковых систем,

где тематика представленных пользователю объявлений совпадает с ключевыми словами, введенными пользователем в строке поиска. По оценкам исследователей маркетингового агентства Romir Monitoring средняя стоимость размещения рекламного объявления на сайте поисковых систем в пять раз выше стоимости рекламы, размещённой на обычных сайтах [201].

Таким образом, корректирующий коэффициент базовой доходности K_2 в отношении предпринимательской деятельности, связанной с размещением рекламы на сайтах, будет рассчитываться по формуле:

$$K_2 = K_{\text{иц}} \times K_{\text{дврд}}, \quad (3.10)$$

где: $K_{\text{иц}}$ — коэффициент индекса цитируемости;

$K_{\text{дврд}}$ — коэффициент дифференциации вида рекламной деятельности.

Следует отметить, что от обязанности уплачивать единый налог на вменённый доход необходимо освободить компании с низким уровнем дохода. Например, компании, размещающие до 20 объявлений на одном сайте, не будут облагаться единым налогом. Это обеспечит минимизацию расходов на проведение налогового контроля.

На данном этапе работы мы установили виды электронной коммерции, в отношении которых будет использоваться единый налог на вменённый доход, определили физические показатели, базовую доходность и методику расчёта корректирующего коэффициента базовой доходности K_2 в отношении отдельных видов электронной предпринимательской деятельности. Это означает, что достигнут завершающий этап разработки методики расчёта единого налога на вменённый доход для субъектов электронной коммерции.

Определим порядок постановки субъектов электронной коммерции на налоговый учёт. Согласно главе 26.3 НК РФ постановка на налоговый учёт должна осуществляться по месту ведения предпринимательской деятельности. Однако, подавляющее большинство субъектов электронной коммерции реализуют товары и услуги на всей территории России, а,

значит, не могут применять традиционные подходы к постановке на налоговый учёт, которые предполагают постановку на учёт в каждом муниципальном образовании, где осуществляются продажи.

Постановка на налоговый учёт субъектов электронной коммерции, подпадающих под систему ЕН должна осуществляться на основании потребительского критерия. Потребительский критерий состоит в том, что компания или физическое лицо, осуществляющие коммерческую деятельность в сфере электронной коммерции, будут обязаны встать на налоговый учёт в том муниципальном образовании, где находится преобладающая часть его покупателей (заказчиков).

Установление физического местоположения потребителей субъекта электронной коммерции следует проводить исходя из анализа уникальных ip-адресов посетителей, полученных органами Федеральной Налоговой Службы на основе статистики ведущих поисковых систем Интернета: «top100.rambler.ru», «top.mail.ru» и других.

Итак, на данном этапе работы завершена разработка механизма налогообложения в розничном сегменте электронной коммерции — B2C, и начинается рассмотрение межкорпоративного сегмента (B2B).

Сегмент B2G — государственные закупки с позиций налогообложения полностью аналогичен межкорпоративному сегменту, поэтому не будет рассматриваться отдельно. Межкорпоративный сегмент электронной коммерции (B2B) предполагает осуществление предпринимательской деятельности (как правило, торговли) между юридическими лицами.

При этом, например, в сфере розничных Интернет-продаж эти показатели в несколько раз выше. Этот факт имеет достаточно простое объяснение. Сделка, заключённая между двумя компаниями предполагает для одной из них получение дохода, а для другой — расходы, уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль и НДС.

Поэтому умышленное занижение дохода одной из сторон в подавляющем большинстве случаев будет раскрыто налоговыми органами при проведении встречной налоговой проверки. Более того, в период 2020-2019 годов основные объёмы электронной межкорпоративной торговли приходились на электронные аукционы, доступ к контролю над которыми имели представители Федеральной Налоговой службы.

Тем не менее, отдельного внимания заслуживает порядок налогообложения сделок электронной коммерции между иностранными и отечественными компаниями, который в настоящее время может быть представлен следующей схемой:

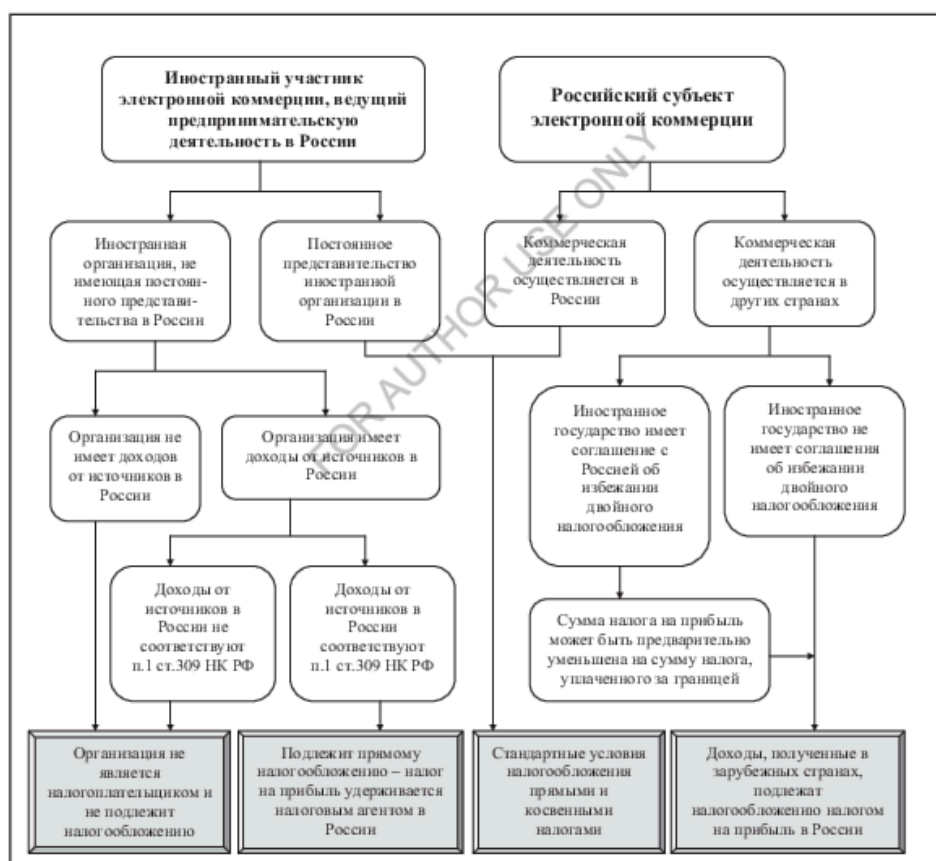


Рисунок 4 — Порядок налогообложения российских и иностранных участников электронной коммерции, осуществляющих сделки в сегменте B2B

Доходы российских субъектов электронной коммерции, полученные от иностранных компаний, независимо от используемой ими системы налогообложения, будут облагаться согласно действующему налоговому законодательству, поэтому не вызывают особых затруднений. Здесь возникает типичная ситуация, когда иностранная компания желает получить документы, подтверждающие её расходы и заверенные налоговыми органами России, поэтому налоговым органам становится известен факт получения дохода российскими субъектами электронной коммерции.

В данном случае представители налоговых органов должны использовать специальную процедуру подтверждения расходов только после отражения факта получения доходов в отчётности российских субъектов электронной коммерции.

Ранее было показано, что объёмы уклонения от налогов в межкорпоративном сегменте электронной коммерции не превышают аналогичных показателей для традиционных видов предпринимательской деятельности.

Рассмотрим налогообложение иностранных участников электронной коммерции. Отметим, прежде всего, что налогообложение иностранных компаний, имеющих постоянное представительство в России, будет аналогично налогообложению российских субъектов электронной коммерции. Поэтому остановимся на проблеме налогообложения иностранных участников электронной коммерции, получающих доходы в Российской Федерации без образования постоянного представительства.

Получение дохода иностранным субъектом электронной коммерции будет означать, что налог следует уплачивать только в случае осуществления отдельных операций.

Например, в соответствии со статьёй 309 НК РФ, реализация товаров не подлежит налогообложению, тогда как доходы от использования в России прав на объекты интеллектуальной собственности (музыка,

программное обеспечение и аналогичные цифровые товары) будут облагаться налогом на прибыль по ставке 20%.

В данном случае налог на прибыль должен удерживаться налоговым агентом — российской организацией, являющейся источником доходов, а налог на добавленную стоимость не возникает [2, с. 364]. Однако, для осуществления указанного порядка налогообложения необходимо признать цифровые товары (программное обеспечение, аудиозаписи, информацию) в качестве объектов интеллектуальной собственности, а не товаров.

Следует отметить, что факт удержания налога российской организацией должен стать основанием, по которому она сможет принять сумму произведённых расходов на уменьшение налоговой базы. В этом случае российская организация заинтересована в информировании налоговых органов и удержании налога на прибыль иностранной компании от источников в Российской Федерации.

В силу того, что межкорпоративный электронный бизнес осуществляется, как правило, на базе традиционных компаний, прямого преобразования механизма налогообложения субъектов электронной коммерции не требуется. Достаточно использовать порядок налогообложения, представленный на рисунке 4, с рассмотренными далее дополнениями:

— использовать действующее понятие «постоянное представительство» в качестве базового; не признавать сервер, на котором находится предпринимательский сайт, постоянным представительством;

— признать компанию, осуществляющую электронную предпринимательскую деятельность в России, в качестве иностранной в том случае, если её деятельность не отвечает регистрационному, языковому и потребительскому критериям определения налоговой юрисдикции. Значение каждого критерия описано в начале раздела;

— налоговым органам Российской Федерации подтверждать расходы иностранных участников электронной коммерции только после проверки

возможности удержать налог с полученных российскими компаниями доходов;

— дать однозначное определение понятию «цифровой товар», согласно которому они не должны рассматриваться как «товары» в целях НК РФ, необходимо дать точную характеристику цифровых товаров;

— ввести порядок, согласно которому доходы иностранных участников электронной коммерции, не связанные с образованием постоянного представительства в России, будут облагаться налогом на прибыль у российских компаний — источников дохода, то есть российские компании должны выступать в качестве налогового агента;

— факт удержания налога российской компанией в качестве налогового агента должен служить основанием для принятия сумм произведенных выплат в качестве расходов, уменьшающих налоговую базу налога на прибыль.

Фактически, налогообложение в межкорпоративном сегменте электронной коммерции требует значительно меньших преобразований. Во многом это связано с тем, что субъекты электронной коммерции в сфере межкорпоративных продаж используют общую систему налогообложения, при этом сделки, заключённые в электронной форме, сопровождаются соответствующим документальным оформлением, что позволяет компаниям действовать в рамках уже существующего законодательства, вести достоверный бухгалтерский учёт и уплачивать налоги. Возможности сокрытия доходов в большинстве случаев не высоки за счёт высокой вероятности проведения встречной налоговой проверки.

Таким образом, в монографии предлагается комплекс мероприятий по совершенствованию системы единого налога на вменённый доход в отношении розничных видов электронной коммерции, а также даётся ряд рекомендаций относительно модификации налогового законодательства, охватывающего сегмент межкорпоративных электронных продаж.

На данном этапе работы были в полном объёме рассмотрены и обоснованы все предлагаемые к применению обязательные элементы налогообложения, а также отдельные методы налогового администрирования, в частности налоговый контроль, порядок постановки на учёт и другие. Следует понимать, что под механизмом налогообложения понимается не только совокупность обязательных элементов налогообложения, используемых в отношении определённой группы налогоплательщиков (в данном случае — субъектов электронной коммерции), но и применяемые к данной группе налогоплательщиков методы налогового администрирования.

Однако, действия по составлению исчерпывающего перечня методов налогового администрирования в сфере электронной коммерции, а также процесс их систематизации и согласования носят в значительной степени практический характер, поэтому будут рассматриваться в следующих разделах монографии.

3.2 СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ В СФЕРЕ ЭЛЕКТРОННОЙ КОММЕРЦИИ

Одной из важнейших проблем налогообложения субъектов электронной коммерции является неспособность налоговых органов контролировать соблюдение законодательства о налогах и сборах, а также правильность исчисления и уплаты налогов. Действительно, проблема налогового контроля в сфере электронной коммерции в современной налоговой практике является одной из самых актуальных. Фактически, налоговые органы не имеют необходимого инструментария, который позволил бы создать новую высокоэффективную систему налогового контроля, применяемую к организациям, осуществляющим предпринимательскую деятельность в сети Интернет. Конечно, в данном случае речь идёт скорее о модификации уже сформированной и хорошо

zareкомендовавшей себя системе налогового контроля, используемой в отношении традиционных видов бизнеса.

Во второй главе монографии были последовательно рассмотрены ключевые проблемы налогообложения субъектов электронной коммерческой деятельности, среди которых рассматривались и проблемы налогового контроля в среде глобальных компьютерных сетей. В результате центральные проблемы налогового контроля в сфере электронной коммерции были представлены четырьмя основными группами:

— несовершенство механизма регистрации и постановки на налоговый учёт организаций, осуществляющих предпринимательскую деятельность при помощи глобальных компьютерных сетей;

— отсутствие эффективной методики по выявлению налогоплательщиков, уклоняющихся от постановки на налоговый учёт;

— невозможность полноценного контроля за правильностью формирования налоговой базы субъектами, осуществляющими электронную коммерческую деятельность;

— низкий уровень сотрудничества с налоговыми органами других государств по вопросам мероприятий налогового контроля в сфере электронной коммерции.

Следует отметить, что каждая группа проблем налогового контроля, как правило, характеризуется присущими только ей особенностями, поэтому процесс совершенствования налогового контроля в сфере электронной коммерции следует рассматривать как последовательность конкретных рекомендаций по увеличению собираемости налогов. Данная последовательность должна быть чётко структурирована и, более того, выдерживать критику, предъявляемую к существующим методам налогового контроля, то есть давать ответ на вопрос о причинах, по которым предлагаемые механизмы налогового контроля окажутся более эффективными.

Одной из главных проблем налогового контроля в сфере электронной коммерции является проблема обхода налогов, то есть искусственное создание таких условий, при которых компании не являются налогоплательщиками. Одним из самых популярных методов обхода налогов является сознательный отказ компаний от обязанностей получения свидетельства о государственной регистрации и, как следствие, свидетельства о постановке на налоговый учёт. В таком случае, компании фактически не являются зарегистрированными налогоплательщиками, а значит, не уплачивают все установленные законом налоги. Несмотря на то, что уход от регистрации в налоговых органах является незаконным, многие Интернет-компании легко идут на это правонарушение, поскольку вероятность его обнаружения близка к нулю.

Действительно, достаточно просто смоделировать ситуацию, в которой известная в российском сегменте Интернета консалтинговая компания оказывает информационные (маркетинговые, юридические, аудиторские) услуги отдельным заказчикам.

Оплата предоставляемых услуг в данном случае может проходить как на расчётный счёт фирмы-однодневки, так и на другой неконтролируемый налоговыми органами счёт.

Возможны также случаи, когда взаиморасчёты осуществляются с использованием электронных денег и вообще не контролируются налоговыми органами. Провести налоговую проверку такой компании в настоящее время практически невозможно, поскольку о ведении такой предпринимательской деятельности налоговым органам изначально ничего не известно.

В частности, отсутствует информация о фактическом месторасположении компании, её расчётных счетах, владельцах, контрагентах и любая другая интересующая налоговые органы информация, существует лишь адрес в сети Интернет, такой как «www.bestkonsalting.ru»,

но он не позволяет однозначно идентифицировать конкретного налогоплательщика.

Более того, по утверждению представителей Федеральной Налоговой Службы именно отсутствие налогоплательщика в главной электронной базе — едином государственном реестре налогоплательщиков является потенциальной возможностью для долгосрочного уклонения от налогов.

Разрешение выявленной проблемы связано с выработкой специализированной методики по постановке на налоговый учёт компаний, осуществляющих предпринимательскую деятельность в электронной форме.

Данная методика должна учитывать особенности функционирования предпринимательских сайтов, а также рабочие стандарты глобальных компьютерных сетей, поэтому для разработки такой методики предварительно требуется изучить существующий порядок регистрации предпринимательских сайтов.

Каждое доменное имя является уникальным в Интернете и имеет своего хозяина. Уникальность имен и их владельцев отслеживают две международные координирующие организации (ICANN и IANA), которые приняли решение о разбитии всего пространства интернет на зоны, а в каждой зоне назначили регистратора, уполномоченного вести реестр зарегистрированных доменных имен и их владельцев.

Первыми и старейшими на просторах интернета являются зоны COM (предназначенная изначально для сайтов коммерческих организаций), ORG (общественные организации) и NET (для сайтов компаний, связанных с обслуживанием доступа в интернет).

Вскоре было принято решение о делении Интернет-пространства по государственному принципу. Так появились зоны RU (Россия), US (США), KZ (Казахстан) и другие [100, с. 93].

Все эти зоны называются иначе доменами первого уровня, которые создаются исключительно головной международной координирующей организацией и по сути своей никому не принадлежат.

Все они имеют вид «.xxx», т.е. точка и имя зоны. Все доменные имена, регистрируемые в этих зонах называются доменами второго уровня, и имеют вид «ууууу.xxx», например «yandex.ru». Именно домены второго уровня являются персональными и имеют конкретных владельцев [89, с. 53].

Так же существуют домены третьего, четвертого и далее уровней. К примеру, домен «astravs.com» — это домен второго уровня, а домен «shop.astravs.com» — это уже домен третьего уровня и говорит о том, что является дочерним ресурсом от домена «astravs.com».

Домены третьего и более нижних уровней специально не регистрируются и не являются ценностью в сети. Они работают на ценность головного домена второго уровня [89, с. 56].

Процесс регистрации сайта, создаваемого для ведения предпринимательской деятельности в сети Интернет, ничем не отличается от регистрации любого другого сайта в доменной зоне России. Прежде всего, следует отметить основную недоработку регистрационного процесса, а именно то, что открыть собственный (в том числе и предпринимательский) сайт может абсолютно любой человек.

При этом в большинстве случаев для регистрации сайта от него потребуется только оплата предоставляемых услуг (аренда адреса в сети Интернет), а предоставление документов, удостоверяющих личность, или иных документов, позволяющих однозначно идентифицировать владельца, вообще не является необходимостью.

Фактически, в процессе регистрации данные, позволяющие идентифицировать владельца сайта, всё-таки предоставляются, однако их проверка не происходит.

На сегодняшний день процесс регистрации предпринимательского сайта субъекта электронной коммерции может быть представлен в виде следующей схемы:



Рисунок 5 — Организационная схема современного порядка регистрации предпринимательского сайта в доменной зоне Российской Федерации

В том случае, когда у компании уже есть модель будущего сайта, для полноценной работы остаётся только размещение этого сайта в сети Интернет. Вначале субъект электронной коммерции выбирает организацию, которая оказывает услуги по регистрации Интернет-сайтов и аренде адреса в сети Интернет. В настоящее время такие услуги вправе оказывать только компании, получившие аккредитацию Координационного Центра национального домена сети Интернет. Такие компании называют независимыми регистраторами, в частности к ним относятся ЗАО «Центрохост», АНО «Региональный Сетевой Информационный Центр», ООО «Гарант-Парк-Телеком» и другие. В России насчитывается небольшое

количество независимых регистраторов — всего около пятнадцати компаний. Следует отметить, что субъект электронной коммерции может размещать копии (зеркала) своего сайта по другим адресам в сети Интернет и использовать для этого услуги других независимых регистраторов. По существующим правилам регистрация сайта с последующей арендой доменного адреса в сети Интернет проводится на срок не менее одного года. Согласно правилам регистрации доменных имён в домене RU, для регистрации предпринимательского сайта в российском сегменте сети Интернет, субъект электронной коммерции обязан предоставить аккредитованному регистратору информацию, позволяющую его идентифицировать, а также контактную информацию. Для физических лиц — это имя, место жительства, сведения о документе, удостоверяющем личность, телефон и адрес электронной почты. Для юридического лица — это полное наименование, место нахождения и сведения о государственной регистрации, а также контактные телефоны и адреса электронной почты.

Далее аккредитованный регистратор вносит информацию о доменном имени и его арендаторе (субъекте электронной коммерции) в единый реестр домена RU, поддерживаемый Техническим Центром Национального домена сети Интернет, после чего начинается фактическая эксплуатация предпринимательского сайта. При этом субъект электронной коммерции получает право управления сайтом с выбранным адресом в сети Интернет, и может производить любые действия по изменению программного кода сайта и отдельных web-страниц [175].

К сожалению, несовершенство процедуры регистрации предпринимательских сайтов в доменной зоне России привело к тому, что в настоящее время зарегистрировать сайт может любой человек, в том числе, не имеющий паспорта или российского гражданства. Дело в том, что большинство независимых регистраторов заключают договор на аренду адресного пространства в электронном виде, что не требует прямого обращения в офис регистратора и позволяет увеличивать клиентскую базу.

При этом от заказчиков подавляющее большинство регистраторов требует предоставить только ту информацию, которая позволит им идентифицировать своих клиентов в качестве владельцев определённых Интернет-адресов, однако какая-либо верификация полученной информации регистратором не производится, поэтому в настоящее время большинство компаний, уклоняющихся от постановки на налоговый учёт, регистрируют предпринимательские сайты, предоставляя о себе некорректные, а, значит, не позволяющие их проверить данные.

Так, по статистике Национальной ассоциации участников электронной торговли около половины всех существующих в России коммерческих сайтов зарегистрированы на физических лиц, не имеющих прямого отношения к данной предпринимательской деятельности, тогда как фактически предпринимательская деятельность через Интернет ведётся организациями [190]. Кроме того, незарегистрированная предпринимательская деятельность в сети Интернет означает, что компании не уплачивают абсолютно никаких налогов с доходов, полученных в сфере электронной коммерции.

Следует отметить, что полномочия по выработке правил регистрации доменных имен в настоящее время принадлежат Координационному центру национального домена сети Интернет (КЦНДИ), учредителями которого являются четыре организации: Региональный общественный центр Интернет-технологий (РОЦИТ), Союз операторов Интернет (СОИ), Ассоциация документальной электросвязи (АДЭ) и Российский НИИ развития общественных сетей (РосНИИРОС) [175]. Учредители Координационного центра представляют интересы пользователей Интернет, операторов услуг связи, органов государственной власти и предпринимателей, поэтому КЦНДИ также заинтересован в создании эффективно работающего механизма регистрации предпринимательских сайтов в российском сегменте сети Интернет через модификацию уже существующего механизма регистрации. Совершенствование механизма

регистрации предпринимательских сайтов приведёт к увеличению налоговых поступлений в бюджет, даст дополнительные гарантии потребителям Интернет-магазинов и создаст благоприятные условия для развития законных видов предпринимательской деятельности в сети Интернет.

Совершенствование процедуры регистрации должно проходить в несколько этапов. Прежде всего, необходимо установить порядок, согласно которому регистрация сайта может происходить только в случае предоставления регистраторам полного перечня необходимых документов. Для физических лиц — это нотариально заверенные копии паспорта, свидетельства о постановке на налоговый учёт, для юридических лиц — нотариально заверенные копии свидетельства о государственной регистрации, свидетельства о постановке на налоговый учёт и паспорта директора компании. При этом в момент предоставления указанных документов налогоплательщику необходимо указать, будет ли созданный в будущем сайт использоваться в коммерческих целях (в том числе для рекламной деятельности), то есть, планируется ли дополнительное использование сайта в целях увеличения прибыли или дохода.

Кроме того, существующий механизм регистрации сайтов необходимо дополнить процедурой проверки аккредитованными регистраторами правильности предоставляемых им идентификационных данных. Для этого необходимо установить порядок передачи получаемой регистраторами информации в налоговые органы. Для большей эффективности информация из полученных регистраторами документов должна предоставляться в налоговый орган по месту регистрации налогоплательщика в виде сообщений, передаваемых по электронной почте, с указанием идентификационных данных регистратора, к которому обратился налогоплательщик. Должностные лица налоговых органов должны проверить правильность предоставляемых им данных о налогоплательщике и в случае, если полученные данные окажутся

искажёнными или не соответствующими действительности, обязаны известить об этом регистратора. В такой ситуации регистратор обязан отказать в регистрации сайта компании или физическому лицу, а ведение незаконной предпринимательской деятельности в сети Интернет значительно усложняется.

Предложенная схема усовершенствованного порядка регистрации предпринимательского сайта может быть представлена рисунком 6:



Рисунок 6 — Усовершенствованный порядок регистрации предпринимательских сайтов субъектами электронной коммерции

Следует отметить, что предложенный механизм информационного обмена должен использоваться не только в случае первичной регистрации предпринимательского сайта, но и при продлении срока аренды адресного пространства в сети Интернет, поскольку в настоящее время большинство субъектов электронной коммерции уже зарегистрировали сайты без выдачи конкретной идентификационной информации о себе.

При этом Федеральная Налоговая Служба РФ получает возможность создания единого реестра организаций и физических лиц, как имеющих реальную возможность осуществлять электронную предпринимательскую деятельность, так и фактически её осуществляющих. Следует отметить, что создание такого реестра значительно упростит процедуру налогового контроля за субъектами электронной коммерции, осуществляющими предпринимательскую деятельность, но не подающими налоговые декларации и не уплачивающими налоги, поскольку для проверки факта осуществления предпринимательской деятельности через сайт налоговому инспектору достаточно просто открыть проверяемый Интернет-сайт и визуально оценить его содержание.

Естественно, что объектами таких налоговых проверок будут только наиболее посещаемые Интернет-сайты, поскольку в них изначально сокрыта потенциальная возможность ведения предпринимательской деятельности. Так, по оценкам Федеральной Налоговой Службы на конец 2018 года около двадцати процентов наиболее посещаемых сайтов сети Интернет активно занимались оказанием рекламных услуг, тогда как налоговые декларации компаний, контролирующих эти сайты, практически никогда не содержат сведений о доходах от ведения рекламной деятельности через сеть Интернет [95, с.49].

Итак, при введении предложенного порядка регистрации предпринимательских сайтов государство в лице налоговых органов получает уникальную возможность проверять факт ведения электронной предпринимательской деятельности конкретными организациями и

физическими лицами, сведения о которых уже имеются в централизованной базе данных налоговых органов. Одновременное создание и постоянное пополнение реестра налогоплательщиков, имеющих собственный сайт, позволяет резко ограничить круг проверяемых объектов. Более того, введение специализированных алгоритмов проверок налогоплательщиков этой группы приведёт к колоссальному снижению затрат на ведение налогового контроля за субъектами, осуществляющими незаконную предпринимательскую деятельность в сети Интернет.

Отдельным вопросом совершенствования налогового контроля является выработка современных подходов к регистрации предпринимательских сайтов кредитно-финансовых институтов, прежде всего, банков и страховых компаний. По мнению представителей крупнейших финансовых компаний Европы, для осуществления предпринимательской деятельности в Интернет банкам и страховым компаниям необходимо получить возможность регистрации в отведённой только для них доменной зоне (в 2020 году будет рассматриваться вопрос о создании доменных зон «.safe», «.sure», «.bank»). Создание уникальных доменных зон исключительно для регистрации финансово-кредитных институтов способно защитить клиентов банков и страховых компаний от действий мошенников и будет способствовать усилению доверия со стороны пользователей услуг Интернет-банкинга и Интернет-страхования. Запрос о возможности создания такой специальной зоны уже подан в Международную Корпорацию по распределению адресного пространства в Интернете (ICANN) и находится на стадии рассмотрения [183].

В том случае, если решение о создании специализированных доменных зон будет принято, для регистрации финансовых организаций в специально отведённой для них зоне потребуется ряд обязательных документов (сведения об уставном капитале, акционерах, данные свидетельства о постановке на налоговый учёт, сведения о месте регистрации и т.д.) Всё это, несомненно, послужит усилению налогового

контроля в сфере оказания кредитно-финансовых и страховых услуг посредством среды Интернет. В частности, современные электронные платёжные системы, не имеющие лицензии на осуществление отдельных банковских операций, не смогут зарегистрироваться в доменной зоне «.bank» и во многом потеряют доверие потребителей.

Кроме того, органы Федеральной Налоговой Службы смогут обнаружить компании, ведущие предпринимательскую деятельность без получения необходимой для этого лицензии. Однако, в данном случае органам Федеральной Налоговой Службы РФ необходимо отработать порядок взаимодействия с регистраторами специализированных доменных зон, которые не обязаны подчиняться российскому законодательству в силу того, что не являются резидентами Российской Федерации.

Одной из задач совершенствования налогового контроля в сфере электронной коммерции является создание эффективной методики по выявлению субъектов электронной коммерции, уклоняющихся от уплаты налоговых платежей. Действительно, вполне допустима ситуация, когда субъект электронной коммерции регистрирует сайт на зависимое физическое лицо под видом создания некоммерческого информационного ресурса. В этом случае компания идёт на сознательное уклонение от уплаты налогов, зная, что такая предпринимательская деятельность фактически сокрыта от стандартных процедур налогового контроля.

Для устранения указанной проблемы необходимо усовершенствовать порядок взаимодействия между клиентами субъектов электронной коммерции и органами Федеральной Налоговой Службы. В настоящее время потребители способны оказать значительную помощь в выявлении организаций, осуществляющих незаконную предпринимательскую деятельность в среде Интернет, поскольку именно они могут сообщить электронный адрес, по которому ведётся такая деятельность. При использовании усовершенствованного порядка регистрации сайтов не

составит труда выйти на официального владельца указанного сайта, либо просто закрыть сайт.

Однако в данном случае встаёт вопрос о том, каким образом потенциальному клиенту проверить законность ведения электронной предпринимательской деятельности и факт постановки компании на налоговый учёт, поскольку без наличия специальных знаний сделать это в настоящее время достаточно сложно. Тем не менее, на законодательном уровне вполне допустимо принять решение о необходимости представления сведений о действительных владельцах (арендаторах) доменного адреса на всех сайтах, используемых в целях ведения электронной коммерческой деятельности. Фактически это означает, что субъект электронной коммерции на главной, либо специально отведённой странице предпринимательского сайта, должен предоставлять в открытом доступе следующую информацию о себе:

- юридическое название компании;
- электронную копию свидетельства о государственной регистрации;
- электронную копию свидетельства о постановке на налоговый учёт;
- данные ИНН и КПП;
- данные о владельце (арендаторе) домена веб-сайта, администраторе веб-сайта и аккредитованном регистраторе сайта компании;
- физический адрес или информация, включая страну, достаточную для того, чтобы клиент смог определить фактическое местонахождение организации (адрес, телефон и номера факса главного офиса продавца и филиалов);
- способ прямого Интернет-контакта, например, адрес электронной почты.

При этом ссылка на страницу, где будет раскрыта эта информация, должна находиться на главной (домашней) странице предпринимательского сайта, в этом случае потенциальный потребитель сумеет оперативно определить степень законности осуществляемой предпринимательской деятельности.

Кроме того, одним из важнейших мероприятий по совершенствованию налогового контроля в сфере электронного бизнеса является разработка методики, позволяющей выявлять субъектов электронной коммерции, ведущих предпринимательскую деятельность без постановки на налоговый учёт. В рамках создания такой методики предлагается использовать потенциал потребителей Интернет-компаний, поскольку именно потребитель способен оперативно известить налоговые органы о ведении незаконной предпринимательской деятельности на конкретном сайте. В рамках обозначенной задачи следует рассматривать потребителя как источник доходов компаний электронного бизнеса, без которого ведение незаконной предпринимательской деятельности теряет всякий смысл.

Первоочередным шагом разработки контрольной методики является создание специального графического знака, необходимого для выявления компаний, ведущих электронную предпринимательскую деятельность без постановки на налоговый учёт.

Так, наличие на главной странице предпринимательского сайта такого удостоверяющего графического знака сигнализирует потребителю о том, что субъект электронной коммерции входит в перечень надёжных компаний и, следовательно, заслуживает наивысшей степени доверия. Естественно, что Интернет-компания может признаваться надёжной только при условии постановки на учёт в налоговых органах и осуществлении регулярных налоговых выплат.

Покупка товара или получение услуги с использованием предпринимательского сайта не имеющего удостоверяющего знака будет

означать, что потребитель согласен на осуществление незаконной операции и его права не будут защищаться государством в случае неисполнения своих обязательств продавцом.

Как следствие, такие операции становятся крайне опасными для потребителя и в перспективе из-за присутствия высокой степени риска, большинство потребителей откажутся от осуществления сделок с компаниями, не имеющими удостоверяющего знака «надёжности».

Создание реестра надёжных Интернет-компаний, а также предоставление прав размещения специального удостоверяющего знака на предпринимательском сайте необходимо возложить на уполномоченную организацию, в состав которой должны входить представители коммерческих и государственных структур, имеющих непосредственное отношение к электронной коммерческой деятельности.

В частности, в этом качестве разумно выступить структуре, созданной на основе Национальной ассоциации участников электронной торговли (НАУЭТ) совместно с представителями Федеральной Налоговой Службы России (ФНС РФ).

Однако, отдельные субъекты электронной коммерции могут попытаться разместить удостоверяющий знак на сайте без получения соответствующего разрешения уполномоченной организации, поэтому для контроля за правомерностью использования знака должен использоваться периодический мониторинг ведущих электронных компаний.

Кроме того, потребители должны иметь возможность в любое время проверить законность использования знака той или иной компанией путём просмотра реестра надёжных Интернет-компаний, который следует разместить на сайтах Национальной Ассоциации Участников Электронной Торговли и Федеральной Налоговой Службы РФ.

В данном случае покупатель имеет возможность сообщить о факте неправомерного использования удостоверяющего знака в налоговые

органы, при этом незаконное размещение удостоверяющих знаков будет сопровождаться немедленным закрытием предпринимательского сайта.

Логично сделать выводы о том, что в будущем при получении возможности разместить такой удостоверяющий знак у себя на сайте, Интернет-магазины увеличат количество реальных и потенциальных покупателей не менее чем в два раза, что связано, прежде всего, с получением дополнительных гарантий со стороны государства. Естественно, что в такой ситуации дополнительные доходы от увеличения объёмов реализации превысят величину экономии на налогах в результате ведения электронной предпринимательской деятельности без постановки на налоговый учёт.

Следует отметить, что в перспективе развития данной методики налогового контроля можно ожидать значительного снижения количества Интернет-компаний, ведущих предпринимательскую деятельность без постановки на налоговый учёт.

Тем не менее, для получения высоких положительных результатов от использования методики по выявлению компаний, осуществляющих незаконную предпринимательскую деятельность в сфере электронной коммерции, необходимо обеспечить широкую информационную поддержку пользователей сети Интернет для понимания предоставляемых им качественно новых возможностей.

Предоставление дополнительных государственных гарантий будет положительно воспринято как потребителями электронных компаний, так и субъектами электронной коммерции, ведущими законную предпринимательскую деятельность, поскольку в создании благоприятных условий для открытого ведения электронного бизнеса заинтересованы, прежде всего, добросовестные налогоплательщики.

Следующим этапом совершенствования налогового контроля в сфере электронной коммерции является выработка мероприятий по снижению возможностей искажения показателей налоговой базы.

Возможность занижения налогов связана с невозможностью контролировать фактические доходы Интернет-компаний и обусловлена, прежде всего, основными особенностями электронного бизнеса.

Организационную схему верификации законности осуществляемой предпринимательской деятельности с использованием возможностей размещения специальных удостоверяющих знаков можно представить в виде схемы, отражающей основные звенья контрольных мероприятий, а также организации, участвующие в рассмотренной методике налогового контроля.



Рисунок 7 — Методика определения факта постановки на налоговый учёт компаний, осуществляющих электронную коммерческую деятельность

Действительно, компания, ведущая электронную коммерческую деятельность и состоящая на учёте в налоговых органах, имеет возможность занижать сумму уплачиваемых налогов в десятки раз путём искажения показателей налоговой базы по основным видам налоговых платежей. Как правило, занижение выплат происходит по налогу на прибыль, налогу на добавленную стоимость или единому налогу на упрощённой системе налогообложения, то есть по налогам, рассчитываемым на основе совокупной выручки организации [142, с. 73].

В рамках решения данной задачи необходимо выявить факторы, создающие возможности для незаконного занижения показателей налоговой базы, поскольку совершенствование налогового контроля возможно только путём создания и внедрения механизмов, нивелирующих воздействие данных факторов на результаты налогообложения. Итак, ключевыми факторами, способствующими использованию возможностей занижения налогооблагаемой базы, являются:

— фактор «цифрового товара», то есть отсутствие вещественной формы у реализуемых продуктов, вызывающий сложности в выявлении фактических объёмов сбыта;

— фактор «параллельности расчётов» связан с возможностью оплаты товара и получения основного дохода минуя расчётный счёт в банке;

— фактор «нематериального представительства» влияет на сложность проведения выездной налоговой проверки компании, имеющей предпринимательский сайт.

Ликвидация негативного воздействия фактора «цифрового товара» на результаты налогообложения означает необходимость создания методики точного определения фактических объёмов сбыта виртуальных товаров. Существует предположение, что объём переданной с сайта информации, может косвенно свидетельствовать о количестве скачиваемых цифровых продуктов. Однако несложно понять, что разные цифровые продукты имеют разную цену и разный объём, а, следовательно, невозможно установить

какое именно количество конкретного продукта было скачено. Например, нельзя правильно установить, что именно было скачено: два файла «А» объёмом 2 мегабайта каждый или четыре файла «Б» по одному мегабайту.

Существует подход, согласно которому объём реализации цифровых товаров может быть установлен, исходя из объёма получаемых компанией доходов, которые могут быть проконтролированы путём подачи запроса в банк. Тем не менее, принимая во внимание тот факт, что заплатить за цифровой товар можно не менее чем пятью способами, четыре из которых не могут контролироваться налоговыми органами, можно сделать вывод о неэффективности обозначенного подхода.

В данном случае совершенно очевидно, что произвести точную оценку реального количества реализованных цифровых товаров не представляется возможным, поэтому для решения поставленной задачи следует искать методы косвенной оценки объёмов реализации. При этом основными требованиями, предъявляемыми к показателям косвенной оценки доходов, полученных путём реализации цифровых продуктов, являются простота их контроля со стороны должностных лиц налоговых органов, а также невозможность искажения таких показателей владельцами предпринимательских сайтов.

Итак, определим показатели, использование которых возможно в качестве инструментов косвенной оценки доходов от реализации цифровых продуктов:

— ассортимент реализуемых цифровых товаров и предоставляемых услуг;

— объём исходящего трафика (количество данных, переданных с предпринимательского сайта на компьютеры пользователей сети Интернет)

— средний объём данных одного цифрового продукта в рамках каждой ассортиментной группы реализуемых цифровых товаров;

— индекс цитируемости, то есть количество сайтов, ссылающихся на предпринимательский сайт субъекта электронной коммерции;

— популярность, то есть количество посетителей предпринимательского сайта в отчётном (налоговом) периоде;

— площадь (размер) и количество рекламных графических объектов (баннеров), размещённых на предпринимательском сайте.

Теперь произведём проверку соответствия предложенных показателей установленным ранее критериям. Первый критерий состоит в возможности дешёвого и оперативного контроля указанных показателей со стороны налоговых органов и находит своё отражение в принципе эффективности налогообложения. Действительно, должностные лица налоговых органов могут быстро и достоверно определить ассортимент предлагаемых покупателям цифровых товаров и услуг, а также определить количество и размер рекламных объектов (баннеров), размещённых на сайте. Размеры рекламных баннеров могут быть определены путём вызова окна «свойства» на интересующем графическом объекте. Следует отметить, что соответствие данных показателей второму критерию — невозможности сознательного сокрытия (искажения) данных со стороны налогоплательщика также не вызывает сомнения.

Информация об объёме переданных с конкретного сайта данных хранится в организации, предоставляющей услуги доступа в сеть Интернет, поэтому в случае мотивированного запроса представителей налогового органа может быть оперативно предоставлена. При этом налогоплательщик не имеет возможности умышленно исказить такую информацию [113, с.69].

Показатели среднего объёма цифрового продукта в разрезе каждой ассортиментной группы могут определяться расчётным путём на основе анализа содержимого предпринимательского сайта. В целях увеличения эффективности расчёта данных показателей допустимо использование общепринятых нормативов.

Так, например, средний объём музыкального файла можно принять в размере четырёх мегабайт, графического файла — в размере 400 килобайт, приложения или игры для мобильного телефона — 300 килобайт.

Статистика количества ссылок на предпринимательский сайт субъекта электронной коммерции (индекс цитируемости) ведётся ведущими поисковыми системами на постоянной основе [188; 196; 204; 207], поэтому может использоваться налоговыми органами для косвенной оценки объёмов реализации конкретного вида товаров и услуг, при этом налогоплательщик не имеет возможности исказить данные о количестве ссылок.

Несомненно, основным показателем объёмов реализации цифровых продуктов является популярность коммерческого сайта, определяемая исходя из количества посетителей и числа их посещений. Программные возможности языка гипертекстовой разметки HTML, на котором создаются все предпринимательские сайты в сети Интернет, позволяют рассчитывать количество фактических посетителей сайта (hosts), а также общее число посещений сайта (hits). Хит (hit) и хост (host) — основные показатели при оценке посещаемости, а, следовательно, популярности сайта.

Статистику посещаемости коммерческого сайта ведут более 99 процентов предпринимателей, поскольку именно она является залогом увеличения выручки и рентабельности. В то же время возможность получения данных о посещаемости в большинстве случаев обеспечивается за счёт внедрения в программный код сайта кода специального счётчика, выдаваемого широко известными коммерческими Интернет-ресурсами..

При этом сбор и обработка данной статистики будет проходить на достаточно ограниченном числе хорошо известных web-ресурсов, на долю которых приходится более 95 процентов рынка сбора и обработки статистики посещений. Таким образом, данные о популярности того или иного предпринимательского сайта будут находиться на независимом Интернет-ресурсе и не могут искажаться действиями налогоплательщика. В то же время налоговые органы получают возможность доступа к информации о популярности предпринимательских сайтов путём обращения с запросами к электронным ресурсам по обработке статистики.

В перспективе развития системы налогового контроля возможно создание единого государственного Интернет-ресурса по сбору и обработке статистики посещений предпринимательских сайтов. При этом дополнительным стимулом к работе предпринимательских сайтов исключительно с государственным ресурсом по сбору и обработке статистики посещаемости должна выступить возможность получения специального удостоверяющего знака безопасности коммерческого сайта. Организационная схема методики получения информации о степени популярности предпринимательских сайтов (количестве хитов и хостов) с использованием счётчиков посещений представлена на рисунке 8:

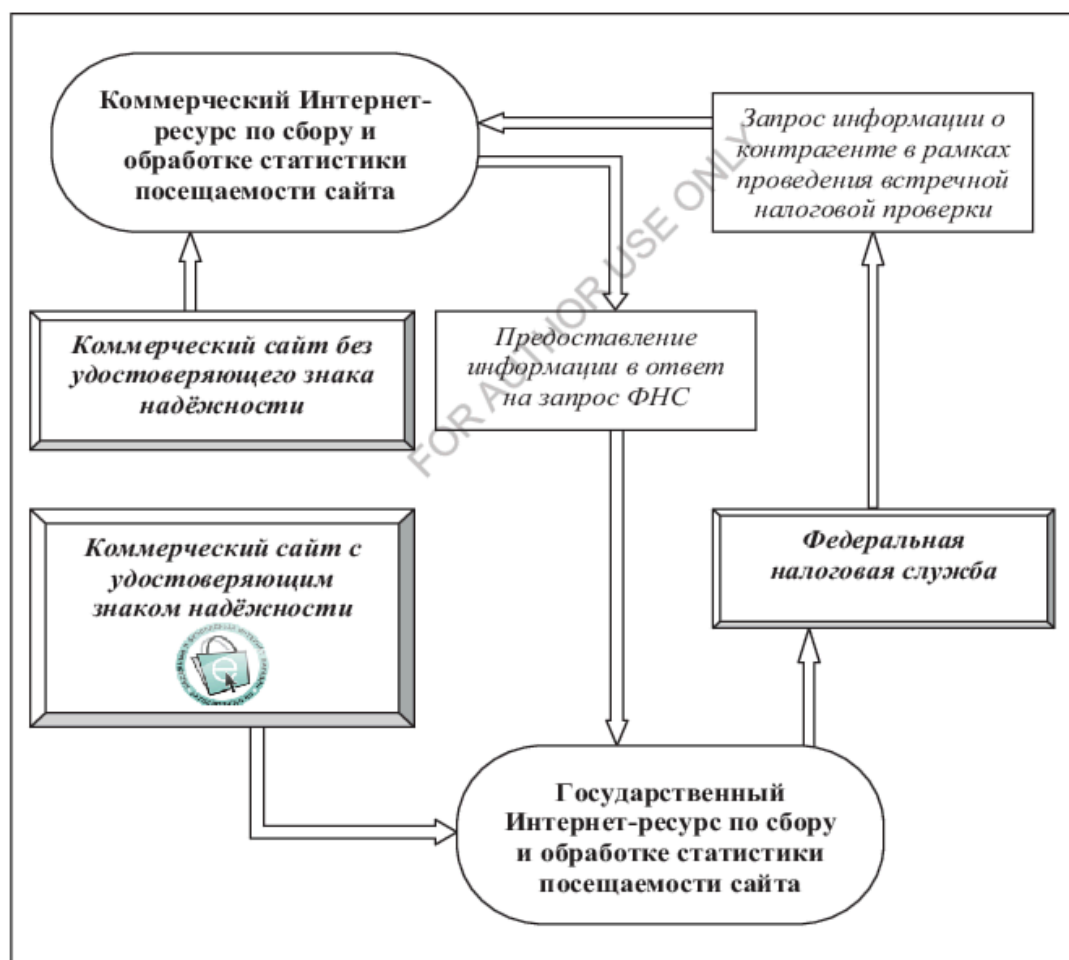


Рисунок 8 — Организационная схема механизма получения информации о посещаемости предпринимательского сайта

Таким образом, становится понятно, что характеристики предложенных показателей косвенной оценки доходов от реализации цифровых товаров могут быть получены должностными лицами налоговых органов, в то же время возможность искажения полученных данных со стороны налогоплательщика полностью исключается.

В результате возможно создание модели определения расчётной величины доходов организаций, осуществляющих реализацию цифровых электронных товаров или информации. Данная модель по своему содержанию аналогична расчёту вменённого дохода в рассмотренной ранее концепции вменённого дохода. Более того, практическое внедрение модели налогообложения субъектов электронной коммерции, осуществляющих реализацию цифровых товаров, не потребует значительных изменений в виде дополнения второй части Налогового кодекса отдельным налогом. Вполне достаточным окажется дополнение главы 26.3 «Система налогообложения в виде единого налога на вменённый доход для отдельных видов деятельности» системой рассмотренных выше показателей и методикой их использования для расчёта вменённого дохода.

В данном случае существующая формула для расчёта вменённого дохода может быть преобразована с учётом особенностей налогообложения субъектов электронной коммерции, осуществляющих реализацию цифровых товаров и информации. Для создания методики расчёта вменённого дохода необходимо использовать систему рассмотренных ранее показателей косвенной оценки объёмов реализации, поэтому вполне логично составить следующее уравнение:

$$ВД_{рцт} = PP \times БД_{pp} \times K1 \times K2_{рцт}; \quad (3.11)$$

где: $ВД_{рцт}$ — вменённый доход компании, осуществляющей реализацию цифровых товаров;

PP — величина физического показателя, рассчитываемая на основе популярности (посещаемости) предпринимательского сайта, представляющая расчётную оценку количества посещений потенциальных покупателей;

БД — базовая доходность на единицу показателя посещаемости предпринимательского сайта;

K1 — устанавливаемый на календарный год коэффициент-дефлятор;

K2_{РЦТ} — корректирующий коэффициент базовой доходности, учитывающий особенности ведения предпринимательской деятельности в сети Интернет при осуществлении продаж цифровых продуктов, рассчитываемый на основе показателей косвенной оценки доходов субъекта электронной коммерции.

Возникает вполне обоснованный вопрос относительно того, что принимать за показатель посещаемости коммерческого сайта, то есть какие именно показатели косвенной оценки объёмов реализации принимать за основу. Решение данного вопроса сводится, прежде всего, к установлению влияния количества посетителей (хосты) и общего количества посещений (хиты) предпринимательского сайта на величину показателя «PP» — используемого при расчёте вменённого дохода. Здесь следует более детально рассмотреть понятия «хит» и «хост». Допустим, есть сайт, имеющий в среднем в день 50 хитов при 10 хостов. Эти цифры означают следующее: на сайт пришло десять человек, каждый из которых просмотрел в среднем по пять страниц, либо десять человек пять раз в течение месяца открывали заинтересовавшую их страницу. На примере бумажного журнала это могло бы значить следующее: журнал, любого объёма, распространённый тиражом в десять экземпляров, получили все десять покупателей журнала. Каждый из покупателей прочитал в среднем пять страниц журнала или увидел рекламу, расположенную на этих пяти страницах.

Показатель количества пользователей является, несомненно, более важным, чем показатель общего количества посещений. Данную ситуацию вполне легко обосновать, поскольку человек, зашедший на сайт в поисках определённого товара, может совершить покупку не сразу, а по истечению определённого количества времени, которое будет потрачено на ознакомление с сайтом, изучение его структуры, отзывов других потребителей. Тем не менее, показатель общего количества посещений также должен использоваться в расчёте, поскольку именно он позволяет определить количество повторных заходов на сайт, изучение дополнительных разделов сайта, а также степень доверия к конкретному субъекту электронной коммерции.

Следует отметить, что выбор конкретного показателя (хит или хост) в качестве основного при расчёте единого налога на вменённый доход должен определяться, прежде всего, на основе уникальных особенностей конкретного вида электронной коммерции. Так, для рекламной деятельности в качестве физического показателя базовой доходности разумно принять количество посещений (просмотров рекламных страниц с объявлениями), тогда как для розничной торговли таким показателем следует выбрать количество посетителей.

Таким образом, величина вменённого дохода, а, следовательно, и налога на вменённый доход для субъектов электронной коммерции, осуществляющих реализацию цифровых товаров и услуг, определяемая расчётным путём и не будет зависеть от фактического объёма реализации, что позволяет максимально эффективно нивелировать воздействие фактора «цифрового товара» на правильность определения налоговой базы.

Далее попытаемся представить ситуацию, при которой воздействие фактора «параллельности расчётов» на правильность определения налоговой базы было бы минимальным. Фактор «параллельности расчётов» означает, что доходы от реализации в сфере электронной коммерции могут аккумулироваться не только на официальном расчётном счёте компании, но

и в наличной форме, в форме электронных денег, либо на счетах «фирм-однодневок». Таким образом, при проверке субъектов электронной коммерции налоговые органы теряют возможность адекватной оценки доходов и расходов компаний путём получения информации об операциях, проходящих через банковский расчётный счёт. Однако эта проблема в большинстве случаев может быть разрешена.

Дело в том, что расчёт налога на основе показателей посещаемости может быть использован не только в отношении субъектов, осуществляющих реализацию цифровых товаров, но и для подавляющего большинства коммерческих Интернет-компаний. Фактически, такой расчёт не должен использоваться в отношении компаний с большими объёмами выручки и расходов, поскольку единый налог на вменённый доход изначально создавался как налог для субъектов малого и среднего бизнеса.

В том случае, если большинство субъектов электронной коммерции будут рассчитывать налог только на основе показателей посещаемости сайта, ассортимента товаров и других показателей, не зависящих от объёмов декларируемых компаниями доходов, то контроль за банковскими счетами фактически теряет всякий смысл. Одновременно утрачивает своё значение и фактор «параллельности расчётов».

Тем не менее, не стоит забывать, что использование механизма ЕН в отношении крупных Интернет-компаний (www.ozon.ru, www.nix.ru) не будет эффективным, поскольку крупные компании традиционно должны использовать общую систему налогообложения. Кроме того, при значительном увеличении размеров компании будет расти и роль её индивидуальных особенностей (имидж фирмы, доходы целевых потребительских групп), влияющих на объём продаж, но не учтённых в механизме единого налога на вменённый доход. Поэтому контроль доходов субъектов электронной коммерции не до конца теряет свою актуальность и в отдельных случаях должен производиться.

В данном случае основной проблемой последних лет является вопрос о том, как именно налоговым органам следует контролировать применение электронных платёжных инструментов, прежде всего, использование систем электронных денег. При этом следует отметить, что в настоящее время органы Федеральной Налоговой Службы не имеют полномочий и соответствующего инструментария для того, чтобы проверять электронные платёжные системы, а также контрагентов, использующих в расчётах электронные деньги [140, с. 74].

Дело в том, что Банком России пока не разработан механизм государственного регулирования электронных платёжных систем. В связи с этим, основными эмитентами электронных денег в России выступают не только банки, но и небанковские организации, на которые не распространяются требования об обязательном предоставлении финансовой отчётности, обязательном резервировании предоставляемых обязательств и другие требования банковского законодательства [90, с. 54]. Ярким примером может служить электронная платёжная система WebMoney, зарегистрированная в оффшорной юрисдикции и фактически не контролируемая государственными органами России [209].

Поэтому налоговый контроль расчётов с использованием электронных денег станет актуален только после разработки эффективного механизма государственного регулирования деятельности электронных платёжных систем, в том числе порядка раскрытия информации о произведённых клиентами расчётах. К сожалению, разработка механизма государственного регулирования систем электронных денег является достаточно трудоёмкой задачей и выходит за рамки настоящей монографии.

Тем не менее, очевидно, что при наличии такого механизма налоговый контроль будет сводиться, прежде всего, к обязательному предоставлению сведений об операциях клиентов с использованием систем электронных денег. Такие сведения, конечно, должны предоставляться на стандартных основаниях, то есть, по письменному мотивированному

запросу налоговых органов. При этом в данном случае системы электронных денег должны отказаться от предоставления своим клиентам полной анонимности их индивидуальных данных, и сведений о проводимых операциях. Сведения должны предоставляться, по крайней мере, в налоговые органы, органы МВД, а также следственные и судебные органы.

Схематически порядок предоставления сведений об операциях и счетах клиентов электронных платёжных систем (систем электронных денег) можно представить в виде следующей схемы:



Рисунок 9 — Модель механизма налогового контроля по получению сведений о счетах и операциях клиентов электронных платёжных систем

Более того, открытие или закрытие счёта в электронной платёжной системе, которое, как правило, сопровождается созданием или удалением

«электронного кошелька», должно сопровождаться оперативным извещением налоговых органов. Фактически, налоговый контроль за действиями электронных платёжных систем будет напоминать существующий в настоящее время налоговый контроль расчётных банковских счетов организаций и физических лиц.

Если допустить, что механизм налогового контроля будет достаточно эффективен в отношении электронных платёжных систем, можно говорить и о возможности эффективного использования общей системы налогообложения для крупнейших налогоплательщиков, осуществляющих электронную предпринимательскую деятельность в сети Интернет. В данном случае фактор «параллельности расчётов» утратит своё значение как инструмента для занижения налоговой базы.

Тем не менее, до тех пор, пока высокоэффективный механизм государственного регулирования электронных платёжных систем не будет разработан, применение общей системы налогообложения крупнейшими налогоплательщиками в сегменте электронного бизнеса несёт колоссальные возможности для занижения налоговой базы по основным видам налогов — НДС и налогу на прибыль, поскольку позволяет не оприходовать на банковских счетах значительный объём денежных поступлений.

Поэтому для устранения возможностей занижения налоговой базы крупнейшими компаниями в сфере электронной коммерции, для них также рекомендуется временно использовать механизм вменённого дохода. Эта рекомендация, естественно, утратит смысл в случае разработки и внедрения механизма государственного регулирования деятельности электронных платёжных систем.

Третьим фактором, оказывающим наибольшее влияние на возможность искажения показателей налоговой базы, является фактор «нематериального представительства», который означает, что проведение выездной налоговой проверки субъектов электронной коммерции чрезвычайно затруднено или принципиально невозможно.

Сложности в проведении выездной налоговой проверки субъектов электронной коммерции формируют дополнительные стимулы к искажению показателей налоговой базы, поскольку именно они дают налогоплательщикам уверенность в практической невозможности проверить конкретную Интернет-компанию.

Тем не менее, ликвидировать воздействие фактора «нематериального представительства» на возможность искажения показателей налоговой базы достаточно просто.

В начале данного раздела мы представили усовершенствованную методику регистрации предпринимательских сайтов, при использовании которой возникает возможность установления точной взаимосвязи между адресом сайта и его фактическим владельцем.

Таким образом, возникает возможность установления конкретного адреса организации или физического лица, выступающего в качестве собственника субъекта электронной коммерции.

Напомним, что фактические адреса компаний и физических лиц, осуществляющих электронную предпринимательскую деятельность, должны собираться в специализированном реестре Федеральной Налоговой Службы. Это одновременно означает, что усовершенствованный порядок регистрации предпринимательских сайтов создаёт достаточно прочную основу для проведения выездных налоговых проверок.

Следует отметить также, что в случае введения концепции «вменённого дохода» в практику налогообложения субъектов электронной коммерции, смысл проведения выездных налоговых проверок сам по себе во многом утратит свою актуальность.

Дело в том, что проверить правильность расчётов единого налога на вменённый доход должностные лица налоговых органов смогут и без проведения классической выездной проверки, поскольку для проверки достаточно получить необходимые для расчётов показатели посещаемости

и товарного ассортимента предпринимательского сайта, доступные через сеть Интернет.

Естественно, проверка правильности начисления и уплаты взносов на обязательное пенсионное страхование и других налоговых платежей, прямо не связанных с величиной вменённого дохода, должна производиться по традиционной схеме.

Таким образом, можно достоверно утверждать, что в современной налоговой практике России имеется ряд возможностей для искажения налоговой базы по ключевым налогам, уплачиваемым в настоящее время субъектами электронной коммерции. Эти возможности обеспечиваются, прежде всего, негативным воздействием факторов «цифрового товара», «параллельности расчётов» и «нематериального представительства» на правильность определения контрольной величины налоговой базы. Тем не менее, в результате проведённого анализа было установлено, что в случае разработки и внедрения предложенных в данном разделе механизмов воздействие данных факторов на величину налоговой базы будет сведено к нулю. К данным механизмам относятся:

— порядок расчёта показателей налоговой базы на основе показателей посещаемости предпринимательского сайта;

— создание механизма информационного обмена органов Федеральной Налоговой Службы и электронных платёжных систем (систем электронных денег);

— внедрение усовершенствованного порядка регистрации предпринимательских сайтов;

— формирование органами Федеральной Налоговой Службы реестра сведений о компаниях и физических лицах, осуществляющих электронную предпринимательскую деятельность в сети Интернет.

Данный реестр содержит данные о юридическом и фактическом адресах компаний и физических лиц, позволяющих проводить выездные налоговые проверки.

Отдельной проблемой налогового контроля в сфере электронной коммерции является проблема отсутствия чёткой системы взаимодействия налоговых ведомств различных государств. Действительно, сеть Интернет по сути представляет собой безграничное пространство, однако право на взимание того или иного налога должно принадлежать определённой юрисдикции.

В связи с этим субъекты электронной коммерции получают возможность избегать возникновения обязанности уплачивать налоги за счёт регистрации предпринимательских сайтов в доменных зонах других стран. Хотя такие ситуации пока не получили широкого распространения, в дальнейшем они могут возникнуть [103, с. 90]. Поэтому уже на данном этапе необходимо разработать систему взаимодействия налоговых органов крупнейших государств в целях повышения собираемости налоговых платежей с компаний, зарегистрировавших предпринимательские сайты в доменных зонах других государств, где предпринимательская деятельность в действительности не ведётся.

Для этого предположим, что российская компания, реализующая цифровые аудиозаписи российским потребителям, имеет три сайта, не один из которых не зарегистрирован в России (то есть в доменной зоне «ru»). Первый сайт, имеющий адрес «www.musicshop.ca», зарегистрирован в Канаде, с помощью канадской компании, являющейся уполномоченным регистратором Канады.

Второй сайт, расположенный в общей доменной зоне «com», зарегистрирован американской компанией-регистратором. Кроме того, третий сайт компании зарегистрирован в доменной зоне оффшорной юрисдикции (острова Сан-Томэ), при этом регистратором сайта выступает оффшорная компания, имеющая право не подчиняться требованиям налоговых органов островов Сан-Томе, а также налоговым органам других стран.

Предложенная модель свидетельствует о том, что регистрационная информация о субъекте электронного коммерции не будет содержаться в специализированном реестре налоговых органов России, однако при использовании стандартных поисковых процедур представленных ранее, налоговые органы России смогут обнаружить факт незаконного ведения предпринимательской деятельности.

Действительно, это достаточно легко сделать в результате проведения периодического сетевого Интернет-мониторинга, поскольку содержимое предпринимательского сайта будет представлено на русском языке, а для извлечения приемлемого уровня дохода сайт должен быть достаточно популярен у пользователей, а, значит, иметь на себя ссылки [79, с. 43].

Тем не менее, в данном случае у налоговых органов России отсутствуют полномочия по закрытию этого предпринимательского сайта, ведь регистраторы других стран не обязаны подчиняться требованиям ФНС РФ.

В такой ситуации налоговые органы России должны обратиться с требованием о закрытии незаконных предпринимательских сайтов в налоговые органы стран, где были зарегистрированы адреса этих сайтов. При этом регистраторы других государств будут обязаны закрыть зарегистрированные ими предпринимательские сайты по требованию органов налоговой службы, в которых они состоят на налоговом учёте.

Отдельным моментом является работа с регистратором оффшорной компании, который имеет возможность не подчиняться требованиям налоговых органов островов Сан-Томе.

В таком случае налоговые органы России вынуждены обратиться с соответствующим запросом в Международную корпорацию по распределению адресного пространства в сети Интернет (ICANN), которая имеет исключительные полномочия по выдаче разрешений на регистрацию сайтов по определённому адресу. Данная корпорация вправе закрыть от

своего имени незаконный предпринимательский сайт, а также отозвать лицензию у регистратора островов Сан-Томе.

При этом согласно нормам международных правил сети Интернет ICANN обязана удовлетворить требования официальных государственных органов России (ФНС) по закрытию от своего имени незаконного предпринимательского сайта.

Описанная процедура международного взаимодействия может быть представлена в виде схемы:

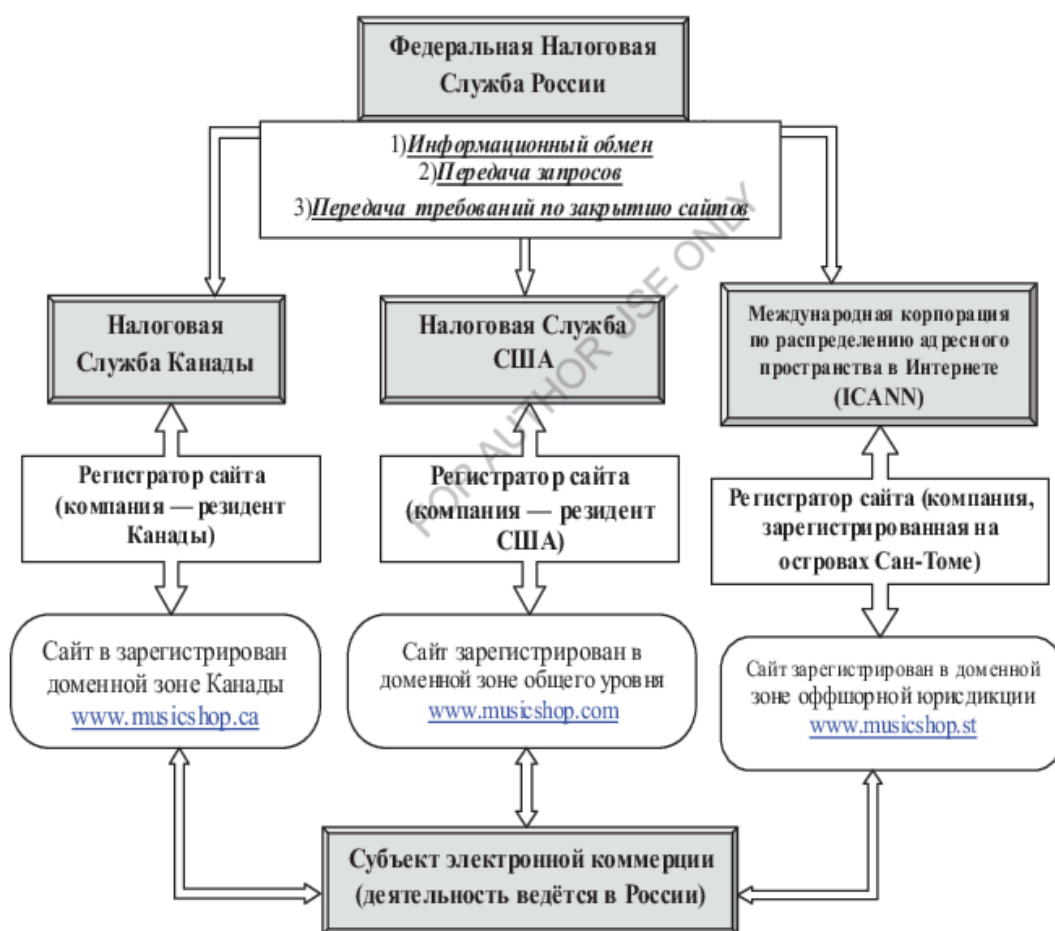


Рисунок 10 — Порядок взаимодействия налоговых органов России, ICANN и налоговых служб других государств по вопросам предотвращения ведения незаконной предпринимательской деятельности в сети Интернет

Таким образом, в настоящей главе мы разработали ряд методик, позволяющих ликвидировать все обозначенные в начале исследования проблемы налогового контроля в сфере электронной коммерческой деятельности. При этом разработанные методики призваны разрешить четыре группы существующих в настоящее время проблем налогового контроля над субъектами электронной коммерции:

— несовершенство механизма регистрации и постановки на налоговый учёт организаций, осуществляющих предпринимательскую деятельность в сфере электронной коммерции;

— отсутствие эффективной методики по выявлению субъектов электронной коммерции, уклоняющихся от постановки на налоговый учёт;

— сложность контроля за правильностью формирования налоговой базы субъектами, осуществляющими электронную коммерческую деятельность;

— низкий уровень сотрудничества с налоговыми органами других государств по вопросам мероприятий налогового контроля в сфере электронной коммерции.

3.3 ПРАКТИЧЕСКАЯ РЕАЛИЗАЦИЯ КОМПЛЕКСА МЕРОПРИЯТИЙ ПО ФОРМИРОВАНИЮ МЕХАНИЗМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ СУБЪЕКТОВ ЭЛЕКТРОННОЙ КОММЕРЦИИ

Данный раздел монографии посвящён разработке практических рекомендаций по обеспечению собираемости налогов в сфере электронной коммерции. Основное внимание будет уделено дополнению и систематизации существующих в настоящее время методов налогового администрирования.

Первоначально необходимо систематизировать спектр новых обязанностей, которые возникнут у ФНС при внедрении разработанных предложений по совершенствованию налогообложения субъектов

электронной коммерции. Для этого определим последовательность предлагаемых мероприятий налогового администрирования, а также представим рекомендации по их практическому исполнению. К мероприятиям, предполагающим совершенствование существующих методов налогового администрирования в отношении компаний, осуществляющих электронную предпринимательскую деятельность, относятся:

- мероприятия по определению налоговой юрисдикции компаний, осуществляющих электронную предпринимательскую деятельность;

- действия, связанные с регистрацией и постановкой на налоговый учёт субъектов электронной коммерции;

- формирование и обеспечение эффективного функционирования системы налогового контроля в сфере электронной коммерции;

- работа по обеспечению эффективности механизма налогообложения, предполагающая установление справедливой налоговой нагрузки в сегменте электронной коммерческой деятельности;

- мероприятия информационно-технического характера по обеспечению исчисления и взимания налоговых платежей в сфере электронной коммерции;

- мероприятия по взаимодействию с международными организациями, а также налоговыми органами зарубежных стран;

- мероприятия по привлечению субъектов электронной коммерции к налоговой ответственности.

Рассмотрим каждый вид мероприятий по совершенствованию существующего порядка налогового администрирования. Для этого все новые обязанности налоговой службы, возникающие в результате совершенствования налогового законодательства, должны распределяться между Управлениями центрального аппарата ФНС на основе их функциональных обязанностей.

Существующая в настоящее время структура Центрального аппарата ФНС представлена в приложении Е. Работа должностных лиц налоговых органов на региональном и местном уровне будет предполагать распределение обязанностей по аналогичным признакам. На основании приложения Е вполне допустимо определить перечень управлений центрального аппарата ФНС, в обязанности которых будут состоять в обеспечении мероприятий по совершенствованию налогового администрирования в сфере налогообложения субъектов электронной коммерции. Ведущими управлениями в сфере налогового администрирования будут являться:

- Управление государственной регистрации и учёта юридических и физических лиц;
- Управление налогового контроля;
- Управление анализа и планирования;
- Управление информационных технологий;
- Управление международного сотрудничества.

Именно на данные структурные подразделения ФНС должны возлагаться соответствующие предложенным мероприятиям обязанности. Раскроем более конкретно их суть.

Определение налоговой юрисдикции предполагает использование практических и теоретических инструментов, позволяющих придать субъекту электронной коммерции статус российской компании, на основании чего у данной компании возникнет обязанность уплачивать налоги в России. В предыдущем разделе мы определили три критерия (регистрационный, языковой и потребительский), используемых в качестве однозначных признаков ведения деятельности на территории Российской Федерации, что служит прямым основанием для возникновения налоговой обязанности. Выявление налогоплательщиков на основании представленных критериев необходимо возложить на Управление

государственной регистрации и учёта юридических и физических лиц ЦА ФНС РФ (УГРиУ).

Кроме того, работу по регистрации и постановке на налоговый учёт, проводимую в отношении субъектов электронной коммерции, также должно обеспечивать это структурное подразделение. Работа УГРиУ будет проходить по следующим направлениям:

— оказание содействия Координационному центру национального домена сети Интернет по вопросам совершенствования правил регистрации сайтов в доменной зоне Российской Федерации (Правила RU-2);

— получение, обобщение и систематизация информации о налогоплательщиках, предоставляемой в рамках процесса размещения предпринимательских сайтов в глобальной сети Интернет со стороны уполномоченных регистраторов национального домена RU;

— внесение регистрационной информации в единый реестр сведений о российских и иностранных компаниях и физических лицах, имеющих сайт, а также осуществляющих электронную предпринимательскую деятельность в доменной зоне России;

— взаимодействие с ведущими системами сбора статистической информации (top100.rambler, top.mail.ru, hotlog.ru, liveinternet.ru) по вопросам определения статуса посетителей, в том числе выявление на основании анализа ip-адресов страны происхождения посетителей предпринимательских сайтов;

— разработка порядка размещения удостоверяющих знаков надёжности на предпринимательских сайтах, ведущих законную деятельность, в соответствии с российским налоговым законодательством;

— создание реестра субъектов электронной коммерции, получивших право размещения предпринимательских знаков у себя на сайте, а также обеспечение свободного доступа к данному реестру со стороны потребителей и иных заинтересованных лиц;

— согласование процедур принудительного закрытия сайтов, ведущих незаконную предпринимательскую деятельность, с уполномоченными регистраторами и Техническим Центром Национального домена сети Интернет.

Формирование и обеспечение эффективного функционирования системы налогового контроля в сфере электронной коммерции должно обеспечиваться Управлением налогового контроля Центрального аппарата ФНС РФ (УНК ФНС). Спектр задач, связанных с этим направлением деятельности УНК, выглядит следующим образом:

— проведение налоговых проверок субъектов электронной коммерции, зарегистрированных в установленном законом порядке и имеющих физическое присутствие на территории Российской Федерации;

— использование единого реестра сведений о российских и иностранных компаниях и физических лицах, имеющих сайт в доменной зоне России, в целях периодических налоговых проверок деятельности отдельных налогоплательщиков;

— разработка алгоритмов периодического мониторинга заданной по определённым признакам совокупности сайтов в целях выявления фактов незаконного ведения предпринимательской деятельности;

— проверка русскоязычных сайтов, зарегистрированных иностранными компаниями в доменных зонах других стран на предмет осуществления ими коммерческой деятельности в России;

— координация деятельности Управления Государственной регистрации ФНС и уполномоченных регистраторов по вопросу проведения дальнейших мероприятий в отношении субъектов электронной коммерции, уклоняющихся от постановки на налоговый учёт и выявленных по результатам проверок;

— самостоятельное выявление фактов незаконного размещения удостоверяющих знаков надёжности на коммерческих сайтах, а также обработка информации, поступающей от потребителей;

— создание реестра недобросовестных налогоплательщиков, осуществляющих электронную предпринимательскую деятельность в настоящее время, либо в прошлом; а также базу данных компаний, использующих схемы ухода от налогов в зарубежных странах (ведущих предпринимательскую деятельность в России через сайты, зарегистрированные в доменных зонах других государств);

— контроль деятельности уполномоченных регистраторов;

— проверка правильности формирования налоговой базы субъектов межкорпоративного сегмента электронной коммерции (B2B), обеспечиваемая за счёт: выездных, камеральных и встречных налоговых проверок, предоставления запросов об операциях по счетам в банках и иных финансово-кредитных организациях;

— проверка правильности формирования налоговой базы субъектов потребительского сегмента электронной коммерции (B2C), заключающаяся в контроле величины вменённого дохода. Проверка сводится к контролю физических показателей посещаемости предпринимательских сайтов (определение количества хостов и хитов), и предполагает сопоставление количества посещений сайта согласно статистической информации ведущих учётных систем (top100.rambler, top.mail.ru, liveinternet.ru) и данными налогоплательщика. Кроме того, проверяется правильность использования корректирующего коэффициента базовой доходности, значение которого рассчитывается на основе методики, предложенной в разделе 3.2 настоящего исследования;

— взаимодействие с электронными платёжными системами и системами электронных денег в связи с осуществлением мероприятий по проверке расчётных операций субъектов электронной коммерции.

Работа по обеспечению эффективности механизма налогообложения, предполагающая установление справедливой налоговой нагрузки в сегменте электронной коммерческой деятельности.

В дальнейшем по мере функционирования предложенного механизма налогообложения, а также развития методов ведения электронной коммерческой деятельности появится необходимость корректировки отдельных элементов налогообложения, что будет связано, прежде всего, с постоянным ростом доходов компаний. В этом случае представленные показатели базовой доходности перестанут отвечать запланированному уровню налоговой нагрузки для сферы торговли и услуг, поэтому они должны периодически пересматриваться. При этом вполне допустимо использовать расчёт показателей базовой доходности на основе методики, представленной в данной работе. Пересмотр показателей базовой доходности, а также выдачу рекомендаций по изменению иных параметров налогообложения субъектов электронной коммерции должно обеспечивать Управление анализа и планирования ЦА ФНС РФ, работа которого будет проходить по следующим направлениям:

- выявление общих тенденций развития электронной коммерции;
- определение среднего уровня налоговой нагрузки в сегменте электронного бизнеса;
- сбор и последующая обработка основных статистических показателей рынка электронной коммерции по отраслям (средняя посещаемость, уровень рентабельности, величина доходов и других);
- периодическая корректировка показателей базовой доходности, корректирующих коэффициентов базовой доходности и иных показателей налогообложения на основе обновления основных статистических параметров электронной предпринимательской деятельности;

Мероприятия информационно-технического характера по обеспечению процедур исчисления и взимания налоговых платежей в сфере электронной коммерции возлагаются на Управление информационных технологий ЦА ФНС и Главный Научно-Исследовательский Вычислительный Центр ФНС России (ГНИВЦ) и предполагают следующие виды деятельности:

— подготовка программно-технических комплексов для обеспечения оперативного функционирования структурных подразделений ФНС в соответствии со служебными обязанностями, возникающими вследствие совершенствования порядка регистрации и налогового контроля субъектов электронной коммерции;

— разработка системы управления базой данных единого реестра субъектов электронной коммерции, форма реестра должна включать возможность сохранения и обработки следующих данных налогоплательщиков: наименование владельца сайта, электронный адрес, физический адрес, ответственное лицо, данные о государственной регистрации, ИНН, уполномоченный регистратор электронного адреса. Образец базы данных единого реестра субъектов электронной коммерции представлен в приложении Д;

— создание государственного Интернет-ресурса по сбору и обработке статистики посещаемости сайтов, предполагающего параллельное функционирование наряду с уже существующими учётными системами (top100.rambler, top.mail.ru, liveinternet.ru), при этом возможно заимствование уже разработанного и хорошо зарекомендовавшего себя счётчика «top100.rambler»;

— формирование, поддержка и обновление перечня предпринимательских сайтов, получивших право на размещение удостоверяющих знаков надёжности, а также обеспечение свободного доступа со стороны пользователей сети Интернет к ознакомлению с этим перечнем;

— разработка информационной системы выявления наиболее посещаемых русскоязычных сайтов в целях увеличения эффективности работы Управления налогового контроля ФНС.

Мероприятия по взаимодействию с международными организациями, а также налоговыми органами зарубежных стран традиционно возлагаются на Управление международного сотрудничества

ЦА ФНС РФ. В рамках данных мероприятий предполагается работа по следующим направлениям:

— согласование действий налоговых органов зарубежных стран по вопросам налогообложения субъектов электронной коммерции;

— представление интересов Федеральной Налоговой Службы РА в Международной Корпорации по распределению адресного пространства в сети Интернет (ICANN);

— обеспечение процедур закрытия предпринимательских сайтов, ведущих незаконную предпринимательскую деятельность в Российской Федерации и зарегистрированных в зарубежных странах, путём обращения с соответствующими запросами в налоговые (регистрирующие) органы этих государств;

— оперативное взаимодействие с ICANN по вопросам закрытия предпринимательских сайтов, ведущих предпринимательскую деятельность в России без соответствующей постановки на налоговый учёт и зарегистрированных в оффшорных юрисдикциях.

Мероприятия по привлечению субъектов электронной коммерции к налоговой ответственности также относятся к методам налогового администрирования и являются инструментом обеспечения налоговых поступлений в бюджетную систему России. Проведение мероприятий должно обеспечиваться совместными действиями Управления учёта и государственной регистрации, Управления налогового контроля и Управления международного сотрудничества ЦА ФНС РФ. Меры ответственности должны нормативно закрепляться налоговым законодательством и включать дополнительные к существующим в настоящее время механизмы:

— закрытие предпринимательского сайта в случае, если субъект электронной коммерции использует методы ухода от налогов;

— отказ в регистрации предпринимательского сайта в случае предоставления заведомо ложных данных, а также соответствующие данному правонарушению меры ответственности;

— ответственность уполномоченных регистраторов за непредставление сведений о налогоплательщике в результате открытия ему сайта, либо предоставление в налоговые органы заведомо ложных сведений о налогоплательщике;

— ответственность уполномоченных регистраторов, возникающая в связи с открытием сайта без предварительного получения результатов проверки регистрационной информации о налогоплательщике, а также без получения соответствующего разрешения ФНС;

— меры ответственности субъектов электронной коммерции за незаконное размещение на сайте удостоверяющих знаков надёжности;

— меры ответственности субъектов электронной коммерции за действия, связанные с использованием технических методов искажения показателей, влияющих на расчёт налогооблагаемой базы.

Следует отметить, что практическая реализация комплекса мероприятий по формированию механизма налогообложения предполагает нормативное закрепление предложенных в настоящем исследовании инициатив. Отношения по установлению, исчислению и взиманию налоговых платежей в сфере электронной коммерции, а также совершенствование методов налогового администрирования должны находить прямое отражение в модификации уже существующих норм налогового законодательства, либо принятии новых нормативных актов. С учётом данного обстоятельства логическим продолжением исследования будет создание классификации необходимых законодательных преобразований, позволяющих реализовать на практике разработанные нами предложения. Основные законодательные акты, требующие внесения дополнительных изменений, а также описание требуемых поправок представлены следующим перечнем:

1) Налоговый кодекс РФ (часть первая):

— дать определение понятиям «уполномоченный регистратор доменного имени», «автоматизированная учётная система» (п.2, ст.11);

— ввести обязанность информирования налоговых органов об открытии или закрытии предпринимательского сайта со стороны налогоплательщиков (ст.23);

— ввести обязанность уполномоченных регистраторов по информированию налоговых органов о факте открытия либо закрытия сайта налогоплательщику (п.9, ст.85);

— добавить вид ответственности за нарушение срока представления сведений об открытии или закрытии предпринимательского сайта (ст.118.1);

— добавить вид ответственности за незаконное размещение удостоверяющего знака надёжности на сайте субъекта электронной коммерции (ст.127).

2) Налоговый кодекс РФ (часть вторая):

— местом реализации цифровых товаров и услуг признать Российскую Федерацию, если покупатель этих товаров и услуг осуществляет деятельность на территории Российской Федерации (п.1, ст.148);

— дополнить, что налогообложению доходов физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами, подлежат доходы, полученные от источников в РФ и связанные с реализацией цифровой продукции по телекоммуникационным каналам связи (п.1, ст.208);

— дополнить, что налогообложению доходов иностранных компаний, полученных от источников в РФ, подлежат доходы от реализации цифровой продукции по телекоммуникационным каналам связи (п.1, ст.309);

— добавить виды электронной коммерции, в отношении которых может применяться система ЕН (ст.346.26)

— дать определение понятию «электронная коммерция», а также отдельным видам электронной коммерции, для которых в соответствии с выводами, полученными в данной работе, может применяться система ЕН (ст.346.27);

— дать определение понятиям «посетитель сайта», «посещение сайта», «индекс цитируемости» (ст.346.27);

— уточнить понятие налогоплательщик применительно к системе единого налога на вменённый доход (ст.346.28);

— дополнить существующий перечень физических показателей и применяемых к ним показателей базовой доходности соответственно физическими показателями и показателями базовой доходности, применяемыми к видам электронной коммерции, подлежащим налогообложению единым налогом на вменённый доход (ст.346.29).

3) Правила регистрации доменных имён в домене RU (Правила RU-2 Координационного центра Национального домена сети Интернет):

— установить перечень обязательных сведений, необходимых для предоставления регистратору сайта со стороны пользователя: сведения о государственной регистрации, данные ИНН, физический адрес, контактный телефон, идентификационные данные ответственного лица и другие данные в соответствии с Проектом реестра, представленного в приложении Б (п.3, ст.4);

— модифицировать порядок регистрации сайтов с учётом предварительной проверки сведений о налогоплательщике, а также обязательном предоставлении данных сведений в налоговые органы (п.3, ст.4);

— ввести дополнительные основания для отказа в регистрации сайта, в случае запрета на открытие сайта со стороны налоговых органов, либо в случае предоставления регистратору недостоверных идентификационных данных пользователя (п.4, ст.4).

Кроме того, существующие нормативные акты в сфере налогообложения должны быть дополнены разработкой новых законодательных инициатив по следующим направлениям:

- 1) Федеральный закон «Об электронной торговле».
- 2) Положение «О применении удостоверяющих знаков надёжности Федеральной Налоговой Службы Российской Федерации».
- 3) Соглашение между Федеральной Налоговой Службой РФ и Международной корпорацией по распределению адресного пространства в сети Интернет (ICANN) «О действиях по предотвращению незаконной коммерческой деятельности в среде Интернет».
- 4) Методические указания о проведении налогового контроля в сфере электронной коммерции.
- 5) Постатейный комментарий к 26.3 главе НК РФ «Единый налог на вменённый доход для отдельных видов деятельности» (с учётом предлагаемых изменений).

Перечень предложенных нормативных актов не является исчерпывающим, однако позволяет задать ключевые ориентиры для достижения целей по формированию механизма налогообложения субъектов электронной коммерции, поэтому системное описание условий для наиболее эффективного функционирования системы налогового администрирования в условиях налогообложения электронной коммерции позволяет полностью разрешить все задачи, поставленные в настоящем исследовании.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Электронная коммерция должна рассматриваться как любой вид предпринимательской деятельности, осуществляемой в электронной форме с использованием компьютерных сетей. При этом огромный потенциал развития электронной коммерции свидетельствует о важности дополнительного нормативного регулирования данного сегмента экономики с учётом исследования его специфических особенностей.

В настоящее время уникальность электронной коммерческой деятельности позволяет использовать её особенности в качестве инструмента уклонения от уплаты налоговых платежей. По различным оценкам величина потерь российского бюджета в результате ведения незаконной предпринимательской деятельности в Интернет превышает сумму в 100 млрд. рублей, что свидетельствует о необходимости оперативного формирования механизма налогообложения субъектов электронной коммерции на основе особенностей этого вида деятельности.

При этом в настоящее время налогообложение субъектов электронной торговли характеризуется дисбалансами фактической (не расчётной) налоговой нагрузки в различных секторах. Например, уклонение от налогов в сегменте электронных государственных закупок почти отсутствует, тогда как в корпоративном сегменте сокрытие налогооблагаемой базы составляет не более 20%, а потребительские рынки характеризуются занижением доходов в пределах 50%. Естественно, что в данном случае развитие перечисленных сегментов будет идти разными темпами, что препятствует принципам свободной конкуренции, а, значит, процесс формирования механизма налогообложения должен предполагать внедрение таких элементов, которые бы обеспечили равенство фактической налоговой нагрузки.

Предпринимательская деятельность в Интернет несёт в себе массу возможностей для вывода из-под налогообложения как отдельных сделок,

так и целых компаний, в результате чего субъекты электронной коммерческой деятельности получают возможность высокоэффективного занижения налоговой базы по налогу на добавленную стоимость, налогу на прибыль и другим видам налоговых платежей.

Одновременно стоит отметить, что сокрытие налогооблагаемой базы происходит только по отдельным направлениям электронной коммерции. Так, наименее контролируемые для государства являются продажи конечному потребителю (сегмент B2C), где процент сокрытия фактических сделок может достигать 50-80%

Анализ зарубежной налоговой практики позволяет говорить об отсутствии единых подходов к налогообложению субъектов электронной коммерции. В то же время выделены наиболее общие принципы налогообложения, позволяющие использовать их при разработке механизма налогообложения субъектов электронной коммерции в России, в том числе:

— для налогообложения субъектов электронной коммерции нет необходимости вводить дополнительные налоги, достаточно трансформировать уже существующие;

— электронная коммерция в будущем должна развиваться на общих основаниях, то есть не получать никаких налоговых льгот;

— понятие «постоянное представительство» в условиях электронной коммерции теряет своё первоначальное значение и должно быть пересмотрено;

— при налогообложении электронных товаров и услуг оценивается не тип товара, а вид передаваемых прав на данные продукты;

— в сегменте электронной коммерции необходимо использовать специализированные методы налогового контроля, поскольку традиционный налоговый контроль в данном случае не эффективен;

— электронный продукт должен облагаться как услуга, а не как товар;

— налоги на потребление (НДС, налог с продаж) должны взиматься по месту нахождения покупателя;

— для предпринимательской деятельности, связанной с реализацией электронных товаров и услуг необходимо разработать особый порядок налогообложения;

— механизм налогообложения субъектов электронной коммерции в настоящее время ещё окончательно не сформировался и требует постоянной совершенствования.

Налогообложение субъектов электронной коммерции в России осуществляется на основе исторически сложившейся налоговой практики, не позволяющей учитывать особенности ведения электронной предпринимательской деятельности в сети Интернет. Фактически, субъекты электронной коммерции применяют общую систему налогообложения, предполагающую уплату всей совокупности предусмотренных законом налоговых платежей (НДС, налог на прибыль, единый социальный налог и другие). Применение общей системы налогообложения означает, что субъект электронной коммерции заинтересован в использовании механизмов сокрытия фактического объёма выручки.

В монографии произведена оценка возможностей применения в России теоретических и практических концепций в сфере налогообложения электронной предпринимательской деятельности. Для этого предварительно установлен ряд критериев, которым должны отвечать представленные концепции. В результате анализа девяти наиболее популярных концепций налогообложения электронной коммерческой деятельности получены выводы о том, что отдельные концепции могут эффективно использоваться в России.

Использование концепции «вменённого дохода» в отношении электронной коммерческой деятельности позволит ликвидировать существующие возможности искажения налоговой базы, а также приведёт к минимизации расходов на проведение налогового контроля. Установлено, что для эффективного применения концепции необходимо определить физические показатели, базовую доходность, а также значения

корректирующих коэффициентов K_2 , используемых в отношении электронной предпринимательской деятельности.

В результате исследования приоритетных направлений развития механизма налогообложения субъектов электронной коммерции разработаны критерии, на основе которых выявлены виды электронной коммерции, требующие модификации применяемых к ним моделей налогообложения.

При этом наибольшие сложности в проведении налогового контроля вызывают субъекты электронной коммерции, контрагентом которых выступает конечный потребитель, а средняя сумма одной сделки находится на относительно низком уровне. Кроме того, трансформация налогообложения необходима и для отдельных видов электронной коммерции с учётом их уникальных особенностей (Интернет-реклама, расчёты с использованием электронных денег).

Наиболее эффективной системой налогообложения розничного сегмента электронного бизнеса является система единого налога на вменённый доход (ЕН). В монографии представлена методика расчёта единого налога в отношении отдельных видов электронной коммерческой деятельности, предусматривающая определение:

- видов электронной коммерческой деятельности, подлежащих налогообложению ЕН;
- физических показателей, на основе которых необходимо рассчитывать величину ЕН для каждого вида электронной коммерции;
- величины показателей базовой доходности, рассчитанных исходя из среднестатистических параметров электронной коммерческой деятельности в Российской Федерации;
- правила расчёта корректирующего коэффициента базовой доходности K_2 для отдельных видов электронной предпринимательской деятельности, а также факторов, влияющих на его величину.

К видам электронной коммерции, в отношении которых целесообразно применение системы единого налога на вменённый доход были отнесены:

— розничная торговля, осуществляемая в электронной форме с использованием компьютерных сетей;

— электронный игорный бизнес;

— распространение и (или) размещение рекламы с любым способом создания графического либо текстового изображения на предпринимательских сайтах в глобальной сети Интернет;

— оказание консультационных, юридических, бухгалтерских, информационных, образовательных, маркетинговых, развлекательных услуг в электронной форме с использованием компьютерных сетей.

При этом, разработаны процедуры налогового контроля, позволяющие должностным лицам налоговых органов проверять правильность расчёта величины ЕН, а также обоснована высокая эффективность таких проверок.

Действия по совершенствованию налогообложения предусматривают качественное изменение существующей системы налогового контроля и выражаются в разработке дополнительных методик осуществления контрольных мероприятий.

Основой для обеспечения возможностей налогового контроля в сфере электронной коммерции должна стать усовершенствованная процедура регистрации предпринимательских сайтов. Регистрация предпринимательского сайта в сети Интернет должна проходить исключительно на основе предоставления в налоговые органы полного перечня сведений о налогоплательщике — владельце сайта. При этом уполномоченный регистратор сайта несёт ответственность за предоставление полученной от налогоплательщика информации в налоговые органы и размещает сайт в сети Интернет только по результатам проверки этих сведений со стороны налоговых органов.

Единый реестр налогоплательщиков — владельцев сайтов, созданный на основе усовершенствованного процесса регистрации, позволит проводить налоговые проверки в отношении выборочной совокупности налогоплательщиков. Проведение выборки налогоплательщиков может осуществляться по совокупности разнообразных критериев, основным из которых является популярность (количество посещений) сайта.

В целях обеспечения контрольных мероприятий в сфере электронной коммерции разработан порядок использования удостоверяющих знаков надёжности, размещаемых на зарегистрированных в налоговых органах сайтах. Удостоверяющий знак надёжности сигнализирует потребителям о безопасности заключаемых с контрагентом сделок. Предпринимательские сайты, не имеющие прав на размещение удостоверяющих знаков, не смогут привлекать новых потребителей и будут вынуждены встать на учёт в налоговых органах.

Предложен порядок взаимодействия ФНС РФ и Международной корпорации по распределению адресного пространства в сети Интернет (ICANN) в отношении субъектов электронной коммерции, ведущих незаконную предпринимательскую деятельность на территории России.

Проблемы налогообложения субъектов электронной коммерции представляют серьёзную угрозу для эффективного функционирования налоговой системы Российской Федерации. Модели налогообложения, предложенные в монографии, а также рекомендации по их применению способны значительно увеличить собираемость налоговых платежей в сегменте российского электронного бизнеса. Выводы, сделанные на основе проведённого анализа способствуют разработке ключевых принципов налогообложения в сфере электронной коммерции и могут использоваться в дальнейшем при совершенствовании предложенных механизмов.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1 Конституция (Основной закон) Российской Федерации. М.: Известия, 2022.

2 Налоговый кодекс Российской Федерации: ч. 1 и 2 : (с изм. и доп.: с учетом поправок, действующих в 2019 и 2020 гг.). М.: Статус-Кво, 2020.

3 Гражданский кодекс Российской Федерации (части первая вторая) от 30 ноября 2018 г. (с изменениями) // ИНФРА-М, 2020.

4 Постановление Правительства Российской Федерации от 28 января 2022 г. №65 «О федеральной целевой программе «Электронная Россия (2022-2020 годы)».

5 Федеральный закон от 10 января 2022 г. № 1-ФЗ «Об электронной цифровой подписи».

6 Проект Федерального закона «Об электронной торговле», внесённый в Государственную Думу 8 февраля 2018 г. депутатами В.Я. Комиссаровым, К.В. Ветровым, А.Н. Хайруллиным // СПС «Гарант»

7 Проект Федерального закона «Об электронной торговле», внесённый в Государственную Думу 6 июня 2021 г. депутатами В.И. Волковским, Л.С.Маевским, О.А.Финько // СПС «Консультант Плюс»

8 Проект Федерального закона «Об электронной торговле», внесённый в Государственную Думу 8 февраля 2018 г. депутатами В.Л. Горбачёвым, В.А. Язевым // СПС «Гарант»

9 Александров В.А. Налогообложение доходов иностранных участников электронной коммерции в России [Электронный ресурс] Дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10. М.: РГБ, 2020.

10 Андреев А.А., Морозов А.Г., Селиванов Ю.В., Торхов В.Л. Пластиковые карточки. Руководство для пользователей. М.: Концерн «Банковский деловой центр», 2019.

11 Артемов Н.М. Финансово-правовое регулирование внешнеторговой деятельности. М., 2018.

12 Балабин В.И. Налоговое право: теория, практика, споры. М., 2022.

13 Балакина А.П., Бобоев М.Р., Мамбеталиев Н.Т., Тютюрюков Н.Н. Налоговые системы государств — членов евразийского экономического сообщества: Учебное пособие / Под ред. д.э.н., профессора А.З. Дадашева. М.: Налоговый вестник, 2022.

14 Бапхаева Ф.Х. Сравнительный анализ налоговых систем и его значение для совершенствования и реформирования налогового законодательства // Налоговый вестник. 2021. № 2.

15 Бачило И.Л. Информационное право. Роль и место в системе права Российской Федерации // Государство и право, 2019. № 2.

16 Белл Д. Третья технологическая революция и её возможные социально-экономические последствия. М.: 1990.

17 Боннер А.Т. Установление обстоятельств гражданских дел. М.: ИНФРА-М, 2022.

18 Борисов Е.Ф. Экономическая теория. М.: ИНФРА-М, 2019.

19 Брагинский М.И., Витрянский В.В. Договорное право: Общие положения. М.: Статус-Кво, 2019.

20 Бурдинский А.В. Интернет-банкинг: вчера, сегодня, завтра // Мир Интернет, 2022. № 11.

21 Вавилов А.В., Ильин И.И. Пластиковые карты: Принципы построения платежных систем. М.: ИИЦ «Европиум-пресс», 2018.

22 Вацковский Ю.Р., Шпрингер Ф. Правовое регулирование сети Интернет // Право и экономика, 2022. № 6.

23 Власов А.К., Кесарева Т. Честь, достоинство и деловая репутация в виртуальном мире // Российская юстиция. 2022. № 7.

24 Воловик Е.П. Глобализация экономики и её влияние на национальные бюджеты // Проблемы теории и практики управления. 1999. № 5.

25 Вопросы бюджетно-налогового федерализма в России и США:

Материалы российско-американских семинаров. М.: Финансы, 2019.

26 Вудкок Дж. Современные информационные технологии совместной работы. М.: ИТД «Русская редакция», 2018.

27 Гарибян А.П. Электронная цифровая подпись: правовые аспекты // Российская юстиция. 2019. №11.

28 Герасимов А.Р. Как купить «Интернет-банк» // Мир Интернет. 2022. №11.

29 Герасимова Е.Н., Макарова О.А., Ильющихин И.Н. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая. Схемы. Пояснения. Комментарий. Под ред. Н.М. Голованова. СПб.: «Юридический центр Пресс», 2018.

30 Герцева Е.Н. Проблемы квалификации недобросовестного использования доменных имен в Интернете // Законодательство. 2022. №11.

31 Глобальный бизнес и информационные технологии. Современная практика и рекомендации / под ред. В.М.Попова. М.: Финансы и статистика, 2019.

32 Голубев В.В. Интернет и оперативно-розыскная деятельность. // Законодательство. 2018. №11.

33 Горбунов А.Р. Налоговое планирование и создание компаний за рубежом. М.: Издательская фирма «Анкил», 2018.

34 Горбунова О.Н. Финансовое право в системе российского права: актуальные проблемы // Государство и право. 1995. № 2.

35 Горянникова В.В. Дистанционный коллектив — от коттеджа до кочевья // Бизнес-Онлайн. 2022. № 2.

36 Гражданское право. Учебник. Часть II / под ред. А.П.Сергеева, Ю.К.Толстого. М.: Проспект, 2019.

37 Грачев Е.Ю., Соколова Э.Д. Финансовое право. - 2-е изд., перераб. и доп. М.: Юриспруденция, 2018.

38 Григ Т. Интерсети. М.: ИТД «Русская редакция», 2018.

39 Дадалко В.А., Румянцева Е.Е., Демчук Н.Н. Налогообложение в

системе международных экономических отношений. Минск: ИНФРА-М, 2022.

40 Дадашев А.З., Черник Д.Г. Финансовая система России: Учебное пособие. М.: ИНФРА - М., 2019.

41 Дайнерс Клуб Интернэшнэл. // Пластиковые платежи, системы, карточки. 2022. №1.

42 Дамаскин О.В. Правовые проблемы национальной безопасности в условиях глобализации информационной сети. // Современное право. 2019. №9.

43 Дернберг Д. Международное налогообложение. М.: ЮНИТИ, 2019.

44 Дойников И.В. Правовое регулирование государственного предпринимательства: Учебно-методическое пособие. М.: «Издательство ПРИОР», 2019.

45 Долан Э.Дж. Деньги, банки и денежно-кредитная политика. - СПб.: 1994.

46 Евстегнеев Е.Н. Основы налогообложения и налогового права. Учебное пособие. М.: ИНФРА-М, 2018.

47 Ефремкина О.П. Электронная подпись: основные термины и понятия. // Российская юстиция. 2019. № 2.

48 Жестков С.В. Правовые основы налогового планирования (на примере групп предприятий) : Учебное пособие. М.: АПУ, 2022.

49 Ильичев С.К. Особенности налогообложения в сфере электронной коммерции. М.: Маркет ДС, 2018.

50 Кирий Л. Товарные знаки и Интернет // Право и экономика. 2022. №2.

51 Клименко С.В., Юровский В.М. Интернет как финансово-коммерческая среда // Банковское дело. 2019. № 10.

52 Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М., 1993.

53 Козье Д. Электронная коммерция. М.: ИТД «Русская редакция», 2018.

54 Козье Д. Электронная коммерция. М.: Юрайт, 1999.

55 Комаров С.А. Общая теория государства и права: Учебник. - 4-е изд., переработанное и дополненное. М.: Юрайт, 2019.

56 Комментарий к Гражданскому кодексу Российской Федерации, части первой. /Отв. ред. В.Д.Карпович. М.: Журнал «Хозяйство и право», СПАРК, 1995.

57 Комментарий арбитражно-судебной практики по делам, связанным с малым предпринимательством и законодательством о применении контрольно - кассовых машин. / Под ред. проф. Р.Ф.Захаровой. М.: ИИЦ «АЛЬФА-КОМПОЗИТ», 2018.

58 Комментарий к Гражданскому кодексу Российской Федерации, части первой / отв. ред. О.Н.Садиков. М.: ЮРИНФОРМЦЕНТЕР, 2019.

59 Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации (части первой и второй) / Под ред. проф. Р.Ф.Захаровой. М.: Проспект, 2018.

60 Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, части второй. В 2-х книгах. / Под ред. А.В.Брызгалина, А.Н.Головкина. — изд. 2-е перераб. и доп. М.: «Аналитика-Пресс», 2019.

61 Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, части первой (постатейный). / Под ред. А.В.Брызгалина. М.: «Аналитика-Пресс», 2019.

62 Коннов О. Институт постоянного представительства в налоговом праве: Учебное пособие. М.: АПУ, 2022.

63 Коннов О.Ю. Институт постоянного представительства в налоговом праве: Учебное пособие / под ред. С.Г.Пепеляева. М.: Академический правовой университет, 2022.

64 Косолец А.А. Правовое регулирование электронного документооборота // Вестник Московского университета. Серия 11. Право. 2019. № 4.

65 Кузнецова Н.П. Россия в контексте становления информационной экономической системы / Северо-Восточная Азия: экономическое и политическое развитие в начале нового века. СПб.: Проспект, 2022.

66 Кучеров И.И. Налоги и криминал: Историко-правовой анализ. М.: Учебно-консультационный центр «ЮрИнфоР», 2022.

67 Лазарев В.В. Пробелы в праве и пути их устранения. М.: ИНФРА-М, 1999.

68 Липис А.В., Маршалл Т.Г., Линкер Я.Н. Электронная система денежных расчётов. М.: Финансы и статистика, 2018.

69 Лукьянова Н.И. Использование документов и материалов, изготовленных посредством электронной связи, в качестве средств доказывания в арбитражном процессе РФ // Государство и право. 2022. № 6.

70 Макарова Г.Л. Корпоративные пластиковые карточки: Учебное пособие. М.: Финстатинформ, 2019.

71 Медведев И.Г. Доказательства в информационном обществе. // Юрист. 2019. №3.

72 Международное торговое право: расчёты по контрактам. Сб. международных документов / Сост. Т.П.Лазарева. М., 2019.

73 Международные торговые и финансовые обычаи / Под ред. С.И.Кумок М.: ИНФРА-М, 2018.

74 Мельник Д.Ю. Налоговый менеджмент. М.: Финансы и статистика, 2020.

75 Мещерякова О.В. Налоговые системы развитых стран мира: Справочник. М.: Фонд «Правовая культура», 2020.

76 Минаев Б.А. Особенности обложения НДС. // Налоговый вестник. 2019. № 2.

77 Мовсесян А.Г. Либерализм и экономика. М.: ЛОГОС, 2019.

78 Моисеева О.А. Применение авторского законодательства и законодательства о смежных правах при создании и использовании сайта в

сети Интернет. // В книге: Молодежь в юридической науке. М.: Институт государства и права РАН, 2022.

79 Молодякова Э.В. Информационные технологии на службе общества. М.: ИНФРА-М, 2019.

80 Морозов А.В., Полопанова И.А. Россия в международном информационном пространстве // Российская юстиция. 2022. № 1.

81 Муродьян Э. Машинный документ как доказательство в гражданском процессе // Советская юстиция. 1975. № 22.

82 Мухачев П.А. Платежи и банки в Интернете // Мир Интернет. 2022. № 11.

83 Налоги и налоговое право. / Под ред. А.В.Брызгалина. М.: ИНФРА-М, 2019.

84 Налоги. Словарь-справочник. М.: ИНФРА-М, 2022.

85 Налоговое право: Учебное пособие / Под ред. С.Г.Пепеляев. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2022.

86 Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая: постатейный комментарий / Под общей ред. В.И.Слома. М.: Издательство «Статут», 2019.

87 Научно-практический постатейный комментарий к Части первой Налогового кодекса. М.: Городец, 2022.

88 Нерсисянц В.С. Общая теория права и государства. Учебник для юридических вузов и факультетов. М.: Издательство НОРМА, 2022.

89 Николаева Т.П. Информационная экономика: тенденции развития за рубежом и в России. СПб.: ИНФРА-М, 2020.

90 Новоселова Л.А. Денежные расчёты в предпринимательской деятельности. М.: «ЮрИнфоР», 2019.

91 Новые пластиковые деньги / Под ред. А.В.Спесивцева. М.: Издательский дом «Банковское дело», 1994.

92 Общая теория права и государства: Учебник. / Под ред. В.В.Лазарева. М.: Юристъ, 2022.

- 93 Олейник О.М. Банковское право: Курс лекций. - М.: Юристъ, 2018.
- 94 Опарин А. Электронная коммерция на пороге 3D // eCommerceWorld, 2022, № 5.
- 95 Осипов С. Анализ некоторых параметров налоговой системы: реалии и преувеличения // Налоги. №1. 2020.
- 96 Основы налогового права. Учебно-методическое пособие. / Под ред. С.Г.Пепеляева. М.: Инвест-Фонд, 2018.
- 97 Пашков В. Интернет-банкинг: время собирать камни? // Мир Интернет. 2022. № 11.
- 98 Петровский С. Защита прав автора сайта. // Российская юстиция, 2019. № 1.
- 99 Петровский С. Правовое регулирование оказания интернет-услуг // Российская юстиция. 2021. № 5.
- 100 Петровский СВ. Интернет и право: точки напряжения. // Наука и жизнь. 2022. № 3.
- 101 Писаренко Ж.В. Налогообложение операций электронной коммерции в условиях глобализации [Электронный ресурс]: Дис. ... канд. экон наук : 08.00.14, 08.00.10 . - М.: РГБ, 2018.
- 102 Попов В.М., Маршавин Р.А., Ляпунов СИ. Глобальный бизнес и информационные технологии: Современная практика и рекомендации / Под ред. В.М. Попова. М.: Финансы и статистика, 2021.
- 103 Попонова Н.А., Рис И.Б. Уклонение от уплаты налогов: проблемы и способы борьбы в развитых странах. // Все о налогах. 2020. №5.
- 104 Постатейный комментарий к части первой Налогового кодекса Российской Федерации. / Под ред. В.И.Слома. М.: ИНФРА-М, 2019.
- 105 Потапов В.И. Объекты налогообложения в некоторых зарубежных странах // Налоговый вестник. 2018. № 8.
- 106 Правовые основы бухгалтерского учета и аудиторской деятельности: Учебник. / Отв. ред. С.Г.Чаадаев. М.: Юристъ, 2018.

107 Ривелла Дж. Р.С. Банковская деятельность и электронные платежи. СПб.: ИД Экономика, 2022.

108 Рудакова О.С. Банковские электронные услуги: Учебное пособие для вузов. М.: Банки и биржи, ЮНИТИ, 2019.

109 Савинов Ю.А. Современные направления развития международной электронной торговли // Внешнеэкономический бюллетень. 2018. № 8.

110 Семилетов СИ. Правовое обеспечение электронных документов в электронной коммерции (обзор законодательства). // Административно-правовое регулирование в сфере экономических отношений. М.: Академический правовой университет при Институте государства и права Российской Академии наук, 2019.

111 Смыслина Е. Борьба с пиратской вольницей в «мировой паутине» // Российская юстиция. 2019. № 6.

112 Смыслина Е.В. Защита исключительных прав на программы для ЭВМ в глобальных компьютерных сетях // Юрист. 2019. № 5.

113 Соловьев И.Н. Криминогенные аспекты глобальной сети Интернет. // Налоговый вестник. 2019. № 4.

114 Соловяненко Н. Совершение сделок путем электронного обмена данными (Принципы правового подхода) // Хозяйство и право. 2019. № 6

115 Соловяненко Н. Электронная подпись в правовом лабиринте. // eCommerce World. 2022. № 8.

116 Соловяненко Н.И. Юридическая роль электронной подписи в электронной коммерции. // Предпринимательское право в XXI веке: преемственность и развитие. М.: Академический правовой университет при Институте государства и права Российской Академии наук, 2022.

117 Соловяненко Н.И. Юридическая роль электронной подписи в электроннойкоммерции. // Предпринимательское право в XXI веке: преемственность и развитие. М.: Академический правовой университет при Институте государства и права Российской Академии наук, 2022.

118 Спиранов И.А. Юридическая природа операций с банковскими картами и налогообложение. // Банки и технологии. 2018. № 2.

119 Степаненко Е. Электронная коммерция в России. Основные вопросы. // Хозяйство и право. 2022. № 12.

120 Стромский П. Мошенничество с пластиковыми картами международных платежных систем в России. Проблемы или успехи? // Банки и технологии. 2018. №24.

121 Табастаева Ю.В., Крекель Я.В. Защита средств индивидуализации от незаконного использования в Интернете // Хозяйство и право. 2022. № 6.

122 Тедеев А.А. Правовые проблемы регулирования и налогообложения результатов экономической деятельности, осуществляемой с использованием сети Интернет в различных странах мира // Современное право. 2021. № 10.

123 Тедеев А.А. Электронная экономическая деятельность в сети «Интернет» // Законодательство и экономика. 2019. №11.

124 Тедеев А.А. Правовые проблемы налогообложения в странах Европейского союза налогом на добавленную стоимость российских организаций — субъектов электронной внешнеэкономической деятельности // Налоги и налогообложение. 2018. № 12.

125 Тедеев А.А. Правовые проблемы налогообложения субъектов электронной экономической (хозяйственной) деятельности [Электронный ресурс]: Дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 .- М.: РГБ, 2019.

126 Тедеев А.А. Налогово-правовое регулирование электронной экономической деятельности: проблемы терминологии // Законодательство и экономика. 2022. № 2.

127 Тедеев А.А. Правовые проблемы налогообложения субъектов электронной экономической деятельности // Современное право. 2022. №10.

128 Тедеев А.А. Электронная коммерция (электронная экономическая деятельность): правовое регулирование и налогообложение.

М.: Приор-издат, 2022.

129 Темпы роста электронной коммерции сохраняются. // WebПланета, 2022. № 6

130 Терещенко Л.В. Глобальная сеть: пробелы в праве // Российская юстиция. 2022. № 2.

131 Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право. Сравнительно- правовое исследование. М.: Издательство НОРМА, 2019.

132 Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право: сравнительно-правовое исследование. М.: Норма, 2021.

133 Трофименко А.А. Какими нормативными актами регулировать «сетевые» отношения // Российская юстиция. 2022. № 9.

134 Федотов М.А. Авторское право и Интернет // Юрист. 2022. № 5.

135 Федотов М.А. Проблемы правового регулирования в контексте информационной революции // Юрист. 2019. № 4.

136 Храпунова Е.А., Михеев В.А. Информационный век и защита прав на товарные знаки // Юрист. 2019. № 4.

137 Цыганков Э.М. Проблемы соотношения налогового законодательства со смежными отраслями законодательства. М.: Финансы и статистика, 2019.

138 Чеховский А.Н. Чем не нравится Кипр Америке? // Сегодня. 2020. №56

139 Шамраев А. Развитие европейского права электронной коммерции // e-Commerce World. 2022. № 9.

140 Шамраев А.В. Правовая природа «электронных денег»: обязательственно-правовая модель // Деньги и кредит. 2022. № 4.

141 Широносова А.В. Развитие электронного бизнеса в Российской Федерации и особенности его налогообложения [Электронный ресурс]: Дис ... канд. экон. наук : 08.00.05, 08.00.10 .- М.: РГБ, 2018.

142 Шпагина М. Виртуальная суть налогов // Эксперт. 2022. № 47.

143 Электронное ведение бизнеса в России - пути к открытому

глобальному рынку. Материалы конференции. М.: Ассоциация документальной электросвязи, 2018.

144 Электронное ведение бизнеса в России — пути к открытому глобальному рынку: Материалы конференции. М.: Ассоциация документальной электросвязи, 1999.

145 Alfeno R. Tax Competition in EU Scenario: An Empirical Application, 2019.

146 Articles of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital.

147 Chetcuti J.- Ph. Taxation of e-commerce: The Challenge of e-commerce to the Definition of a Permanent Establishment: the OECD's Response, 2022.

148 Devereux, Michael P.A., Lockwood B.F., Redoano M.T. Do Countries Compete Over Corporate Tax Rates. Mimeo. University of Warwick., 2022.

149 Doernberg R. L., Hinnekens L. Electronic Commerce and International Taxation. -The Hague: Kluwer Law International, 1999.

150 Eastern Tax Enlightenment // The Wall Street Journal Europe. - 2019.

151 E-commerce and Development Report 2021. - N.Y., Geneva, 2021.

152 Economist. Older, Wiser, Webber, 2021.

153 Fama E.F., Gresik T.A. The Taxing Task of Taxing Transnationals // Journal of Economic Literature, 2021.

154 Friedman B., Greve M., Kockfield A. E-Taxes: Between Cartel and Competition // AEI Federalist Outlook. 2021. № 8.

155 Gliklih P. Gross National Income per capita, 2022. Atlas Method. World Development Indicators. -World Bank, 2019. - July.

156 Hardesty D., Hinneckens L. Sales Tax and E-Commerce. Part I, EcommerceTax, 2020. - April 30.

157 Kaufman N., Hardesty D. Taxation of Electronic Commerce - Title

43 of RIA Tax Advisors Planning System. — Reseach Institute of America, 2022.

158 Masgrave P. Offshore Financial Center Program - A Progress Report, Washington. - Internationaler Wahrungsfonds, 2019.

159 Operkent A. The Law Problems of Electronic Economy //Journal of Monetary Economics. 2021. № 12.

160 Palan R. The Offshore World: Sovereign Markets, Virtual Places and Nomadic Millionaires. — Cornell University Press, 2019.

161 Peha J. M. Telecommunications Competition in 2020 // Info: the Journal of Policy, Regulation and Strategy for Telecommunications. - Information and Media. -2020. - April.

162 Peha J. M. US Advisory Commission on Electronic Commerce, 1999.

163 Republic of Serbia Ministry of Finance and the Economy, Individual Income Tax Law.

164 Rogowski R. Globalization and Governance: Implications of Tiebout Models for a World of Mobile Factors / Annual Meeting of the American Political Science Association. Washington. D.C., 2020.

165 Spengel. C. Internationale Unternehmensbesteuerung in der Europaischen Union. - Dusseldorf: IDW-Verlag, 2019.

166 Stewart Kenneth G., Webb Michael C. Capital Taxation, Globalization, and International Tax Competition. Working Paper EWP0301. - University of Victoria, 2019.

167 Tavemese S. Russia Imposes Flat Tax on Income, and Its Coeffers Swell // New York Times. - 2022. - March 23.

168 Towards a European Research Area: Science, Technology and Innovation. Key Figures 2019-2018. - Luxembourg, 2019.

169 Transfer Pricing and Electronic Commerce. Tax Planning International: Transfer Pricing. - BNA, 2022.

170 Wildasin David E. Tax coordination: The importance of institutions// Swedish Economic Policy Review. - 2022. - Vol.9. - №1.

171 Wooders M.H., Siegl P., Dhillon A. Tax Competition Reconsidered/
working paper. - University of Warwick Department of Economics, 2021.

172 Yip G. Asian Advantage. Key Strategies for Winning in the Asia-
Pacific Region, 2020.

173 www.caravan.ru/services/register/telecom

174 www.centrohost.ru

175 www.cctld.ru

176 www.cgroup.ru

177 www.cnews.ru

178 www.cyberplat.ru

179 www.demos-internet.ru

180 www.e-oommerce.ru

181 www.emarketer.com

182 www.iana.org

183 www.icann.org

184 www.infostat.ru

185 www.finiz.ru

186 www.forexclub.org

187 www.mastername.ru

188 www.mail.ru

189 www.money.yandex.ru

190 www.nauet.ru

191 www.oecd.org

192 www.osmp.ru

193 www.offshore.su

194 www.offshore-journal.com

195 www.r01.ru

196 www.rambler.ru

197 www.ripn.net

198 registry.ripn.net

- 199 www.rocit.ru
- 200 www.romir.ru
- 201 www.russiaeconomy.org
- 202 www.soi.ru
- 203 www.staytaxfree.ru
- 204 www.top100.rambler.ru
- 205 www.top.mail.ru
- 206 www.yaca.yandex.ru
- 207 www.yandex.ru
- 208 www.vedomosty.ru
- 209 www.webmoney.ru
- 210 www.wto.org

FOR AUTHOR USE ONLY

Характеристика основных игроков российского рынка электронных платёжных систем в 2021 году

№	Система	Тип бизнес-модели	Средний оборот в год, млн.долл.
1	Киберплат	Платежный шлюз; карточная система; интернет-банк	1 120
2	КредитПилот	Платежный шлюз	н/д
3	Рапида	Платежный шлюз	н/д
4	ОСМП	Платежный шлюз	498
5	Платежные системы	Платежный шлюз	29
6	Элекснет	Система по приему платежей	347
7	Яндекс.Деньги	Система цифровой наличности	125
8	Assist	Платежный шлюз; карточная система	40
9	ChronoPay	Карточная система	7
10	e-port	Платежный шлюз	741
11	Fethard	Платежный шлюз	100
12	MoneyMail	Платежный шлюз	н/д
13	RUpay	Платежный шлюз	н/д
14	WebMoney	Система цифровой наличности	648

Доходы в сфере розничной электронной торговли
по видам специализации

Вид электронной коммерческой деятельности	Среднее количество заказов или клиентов в месяц, шт.	Средняя стоимость одного заказа (либо выручка на одного клиента) тыс.руб.	Ежемесячный объем выручки по видам деятельности, тыс.руб.
1. Розничная торговля, осуществляемая с использованием компьютерных сетей, в том числе:	-	-	-
<i>Книги, газеты, журналы, CD, DVD, VHS</i>	14 055	0,5	7 027
<i>Билеты на культурные мероприятия</i>	3 300	1,2	3 960
<i>Цифровые товары (программное обеспечение, аудиозаписи, видеоролики)</i>	2 310	3,6	8 316
<i>Компьютерное оборудование и комплектующие</i>	1 473	14,0	20 622
<i>Товары и оборудование для дома и сада</i>	1 128	7,3	8 234
<i>Товары класса люкс, ювелирные изделия и часы</i>	681	8,3	5 652
<i>Строительные материалы, инструмент</i>	210	11,2	2 352
<i>Спортивные товары</i>	518	5,3	2 745
<i>Бытовая техника и электроника</i>	435	19,0	8 265
<i>Автомобили и запчасти</i>	88	49,0	4 312
2. Оказание юридических, консультационных, информационных, развлекательных услуг	450	1,1	495

Коэффициенты конверсии (результативности заключения сделок) по группам розничной электронной торговли

Вид электронной коммерческой деятельности	Средний коэффициент конверсии по группе, %	Среднее количество посетителей сайта (хосты) в месяц, чел.
1. Розничная торговля, осуществляемая с использованием компьютерных сетей, в том числе:	-	-
<i>Книги, газеты, журналы, CD, DVD, VHS</i>	14,11	99 610
<i>Билеты на культурные мероприятия</i>	5,73	57 592
<i>Цифровые товары (программное обеспечение, аудиозаписи, видеоролики)</i>	1,45	159 310
<i>Компьютерное оборудование и комплектующие</i>	1,28	115 078
<i>Товары и оборудование для дома и сада</i>	2,62	43 053
<i>Товары класса люкс, ювелирные изделия и часы</i>	1,52	44 803
<i>Строительные материалы, инструмент</i>	1,22	17 213
<i>Спортивные товары</i>	1,46	35 479
<i>Бытовая техника и электроника</i>	0,91	47 802
<i>Автомобили и запчасти</i>	0,42	20 952
2. Оказание юридических, консультационных, информационных, развлекательных услуг	4,20	10 714

Андрей Владимирович Корень

**Налоговое регулирование
предпринимательской
деятельности в Интернет**

Монография

Подписано к использованию 10.12.2022.

Формат 60×84/16. Усл. печ. л. 12,5

Тираж 800 экз.

Издательство: LAP LAMBERT Academic Publishing

LAP LAMBERT Academic Publishing RU

FOR AUTHOR USE ONLY