

**Федеральное государственное бюджетное образовательное
учреждение высшего профессионального образования
«РОССИЙСКАЯ АКАДЕМИЯ НАРОДНОГО ХОЗЯЙСТВА
И ГОСУДАРСТВЕННОЙ СЛУЖБЫ
ПРИ ПРЕЗИДЕНТЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ»**

**Корниенко Н.Ю., Великова Е.Е., Гуляева С.А.,
Королев Г.А., Пушкарева Н.А., Митрофанова Е.А.**

**Перспективы совершенствования налогообложения
электронного бизнеса в Российской Федерации**

Москва 2017

Аннотация. Сложно припомнить, когда в последний раз вопросы налогообложения привлекали столько внимания мировой общественности, как сейчас. Проект BEPS¹, осуществляемый ОЭСР, называют самой большой переменной за всю историю международного налогообложения. Действующий порядок, основанный на парадигме налоговой конкуренции, позволяет компаниям организовывать бизнес таким образом, чтобы искусственно размывать налоговую базу и переносить прибыли в низконалоговые юрисдикции, чему и противостоит проект BEPS, осуществляемый ОЭСР, стремящийся адаптировать систему международного налогообложения в том числе к новой, цифровой экономике, стремительному развитию электронного бизнеса. Налоговое законодательство как в России, так и в мире отстает от развития электронного бизнеса.

В связи с особой актуальностью вопроса налогообложения электронного бизнеса в рамках проекта BEPS в октябре 2015 г. был выпущен финальный отчет по мероприятию 1 проекта BEPS «Подготовка мер по вопросам налогообложения компаний цифрового сектора». В ЕС в 2015 г. введен новый принцип определения места реализации электронных услуг конечным потребителям: местом реализации услуг признается местонахождение покупателя. В России принят Федеральный закон от 3 июля 2016 г. N 244-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации", вступающий в силу с 1 января 2017 г. Данный закон также вводит новый принцип налогообложения иностранных компаний при оказании услуг в электронной форме по месту покупателя.

В представленной работе проводится анализ налогообложения электронного бизнеса в России, во всех странах-членах ЕАЭС, ряде стран ЕС. В исследовании отражена позиция ОЭСР по вопросу налогообложения электронного бизнеса, а также позиция ЕС. По результатам проведенного анализа подготовлены предложения по совершенствованию налогообложения электронного бизнеса в Российской Федерации, включающие предложения как в части прямого, так и в части косвенного налогообложения. При этом в рамках прямого налогообложения предложения подготовлены как в НК РФ, так и в соглашения об избежании двойного налогообложения. Помимо предложений на национальном уровне, подготовлены предложения по совершенствованию налогообложения электронного бизнеса на наднациональном уровне.

Abstract. It's hard to remember the last time tax issues attracted global attention so much, as it is now. Project BEPS² by OECD, is described as the biggest change in the history of international taxation. The current order is based on the paradigm of tax competition and allows companies to organize business in such way as to erode tax base artificially and to transfer income to low-tax jurisdictions. It opposes BEPS project carried out by OECD, which seeks to adapt the international system of taxation to the new, digital, economy and the rapid development of e-business. Both Russia's and worldwide tax legislation fall behind the development of electronic business.

In connection with the special relevance of the issue of e-business taxation within the BEPS project the final report on Activity 1 of BEPS Project «Preparation of measures on taxation of the digital sector." was released in October 2015. In 2015 the EU introduced a new concept of determining the place of supply of e-services to end-users: the place of services' supply recognized as Buyer's location. The Federal Law was adopted In Russia on 3d July, 2016 N 244-FZ "On Amendments to Parts One and Two of the Tax Code of the Russian Federation", coming into force 1st January 2017. It introduces a new principle of foreign companies taxation in the provision of electronic services by customer's location.

In terms of recent research the e-business taxation in Russia, all countries of EAEC and a number of the EU countries is analyzed. The research reflects the OECD's position on taxation of e-business, as well as the position of the EU. According to the results of the research, suggestions for e-business taxation in the Russian Federation were made, including suggestions

¹ Base Erosion and Profit Shifting, <http://www.oecd.org/ctp/beps.htm>

² Base Erosion and Profit Shifting, <http://www.oecd.org/ctp/beps.htm>

both in terms of direct and indirect taxation. In the framework of direct taxation proposals were prepared both to Tax Code of the Russian Federation and the agreements on avoidance of double taxation. Suggestions for taxation of e-business were prepared not only at the national level, but at the supranational level.

Корниенко Н.Ю. заведующий лабораторией развития налоговой системы ИПЭИ Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Великова Е.Е. старший научный сотрудник лаборатории развития налоговой системы ИПЭИ Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Гуляева С.А. старший научный сотрудник лаборатории развития налоговой системы ИПЭИ Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Королев Г.А. научный сотрудник лаборатории развития налоговой системы ИПЭИ Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Пушкарева Н.А. научный сотрудник лаборатории развития налоговой системы ИПЭИ Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Митрофанова Е.А. младший научный сотрудник лаборатории развития налоговой системы ИПЭИ Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Данная работа подготовлена на основе материалов научно-исследовательской работы, выполненной в соответствии с Государственным заданием РАНХиГС при Президенте Российской Федерации на 2016 год.

ОБОЗНАЧЕНИЯ И СОКРАЩЕНИЯ

ЕАЭС – Евразийский экономический союз

ЕС – Европейский союз (Евросоюз)

ИКТ - Информационно-коммуникационные технологии

ИМ – Интернет магазин

КР – Кыргызская республика

НДС – налог на добавленную стоимость

НК – Налоговый кодекс

ОЭСР – Организация экономического сотрудничества и развития

ПП – Постоянное представительство

РА – Республика Армения

РБ - Республика Беларусь

РК – Республика Казахстан

РФ – Российская Федерация

СИДН – Соглашение об избежании двойного налогообложения

ЭБ – Электронный бизнес

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	6
1 Анализ налогообложения электронного бизнеса	7
1.1 Позиция ОЭСР	7
1.2 Позиция ЕС, ряда стран ЕС	15
1.3 Позиция Республики Казахстан, Республики Беларусь, России	29
1.4 Позиция Республики Армения, Республики Кыргызстан	48
2 Предложения по совершенствованию прямого налогообложения электронного бизнеса в РФ	59
2.1 Предложения по внесению изменений в Налоговый Кодекс РФ в части прямого налогообложения	59
2.2 Предложения по внесению изменений в Соглашения об избежании двойного налогообложения	62
2.3 Предложения по внесению изменений в наднациональное законодательство ЕАЭС в части прямого налогообложения	67
3 Предложения по совершенствованию косвенного налогообложения электронного бизнеса в РФ	69
3.1 Предложения по внесению изменений в Налоговый Кодекс РФ в части косвенного налогообложения	69
3.2 Предложения по внесению изменений в наднациональное законодательство ЕАЭС в части косвенного налогообложения	79
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	84
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	85

ВВЕДЕНИЕ

Электронный бизнес является следствием трансформаций, вызванных развитием информационных и коммуникационных технологий. Революция в этой области сделала использование технологий значительно дешевле, стандартизированнее и важнее, изменяя бизнес-процессы и модели, используемые во всех секторах экономики. Примерами таких изменений могут служить онлайн торговля, позволяющая покупателям размещать заказы онлайн, а продавцам – собирать и анализировать информацию о предпочтениях покупателей, чтобы предоставить им как можно более персонализированный сервис. В логистическом бизнесе появилась возможность отслеживать перемещение товара в любой точке планеты, в сфере предоставления финансовых услуг – возможность управления своими денежными средствами, осуществления транзакций и доступа к новым продуктам онлайн. Изменения коснулись абсолютного большинства секторов экономики. Международный электронный бизнес динамично развивается, быстро растет число товаров, которые могут свободно перемещаться в цифровой форме, с одной стороны это стимулирует рост мировой экономики, но с другой – значительно усложняет процедуры учета, контроля и налогообложения.

С соответствующими вызовами столкнулись многие развитые страны. На международном уровне и на страновом только идет выработка подходов к налогообложению электронного бизнеса, что делает данный вопрос актуальным для России.

1 Анализ налогообложения электронного бизнеса

1.1 Позиция ОЭСР

Само по себе существование цифровой экономики не создаёт проблем, связанных с эрозией налоговой базы и переводом прибыли. Тем не менее, в её условиях возникновение таких проблем является более вероятным ввиду определённых её свойств. Например, то, что такая экономика во многом опирается на нематериальные активы, а также мобильность таких активов для целей налогообложения по действующим правилам создаёт возможности эрозии налоговой базы и перевода прибыли в сфере прямых налогов. Возможность расположения инфраструктуры в отдалении от рынка, который обслуживает компания, а также возможность продажи товаров и оказания услуг на таком рынке из удалённой юрисдикции вкупе с уменьшающейся необходимостью использования для этого персонала в стране рынка создаёт возможности минимизации налогообложения путём искусственного разделения операций. Также некоторые свойства цифровой экономики дают компаниям возможность минимизации НДС, подлежащего уплате. Обычно такие схемы включают в себя компании, осуществляющие виды деятельности, освобождённые от обложения НДС.

В процессе работы над проектом BEPS [1] такие схемы минимизации налогов, подлежащих уплате, обсуждались ОЭСР вместе с сопутствующими им рисками. Схемы минимизации налогов, включающие перенаправление прибыли компании в юрисдикции, где она не облагается налогом или облагается налогом по заниженной ставке, должны прекратить использоваться в связи в рядом действий Плана BEPS и использованием изложенных в них рекомендаций ОЭСР.

Сближение налогообложения с реальной экономической активностью и с созданием стоимости позволит вернуть права на взимание налогов как юрисдикции источника дохода, так и стране его получателя. В стране, в которой возникает прибыль, минимизация налогообложения может быть предотвращена с помощью предотвращения злоупотреблением положениями договоров об избежании двойного налогообложения (действие 6) и искусственного избежания возникновения статуса

постоянного представительства (действие 7). Риски эрозии налоговой базы и перевода прибыли в стране получателя дохода могут быть ликвидированы более строгими правилами о контролируемых иностранных компаниях (действие 3). Нейтрализация результатов использования гибридных инструментов налогового планирования (действие 2) имеет последствия как для юрисдикции отправителя платежа, так и для страны его получателя. То же касается ограничения эрозии налоговой базы через вычет процентов и другие финансовые инструменты (действие 4), более эффективного противостояния вредоносным налоговым практикам (действие 5) и обеспечения соответствия трансфертного ценообразования созданию стоимости (действия 8-10). Контроль со стороны налоговых органов станет более эффективным благодаря мерам, направленным на улучшение обмена информацией, обязательному раскрытию схем агрессивного налогового планирования (действие 12) и стандартизации документации, связанной с трансфертным ценообразованием (действие 13).

В соответствии с рекомендациями ОЭСР основные виды деятельности в условиях цифровой экономики не могут искусственно избегать статуса постоянного представительства, а также для этого не могут быть использованы мнимые сделки. В отчёте по действию 7, посвящённому избежанию статуса постоянного представительства, ОЭСР отмечает, что виды деятельности, которые ранее считались подготовительными и не образовывали постоянного представительства, в условиях цифровой экономики могут становиться основными видами деятельности, которые приводят к образованию постоянного представительства. Также в процессе работы над проектом была достигнута договоренность относительно изменения понятия постоянного представительства, содержащегося в статьях 5(5) и 5(6) Модельной Конвенции ОЭСР.

Налогообложение импорта низкостоймостных товаров с точки зрения ОЭСР создает проблемы для всех заинтересованных сторон, участвующих в цепочке поставок. Основные проблемы заключены в сборе и хранении своевременных и надежных данных, подлежащих передаче в таможенные и налоговые органы; развитие и управление ИТ-системами для проверки и управления информационными потоками между различными заинтересованными сторонами и передачи в налоговые и таможенные органы этих данных; регулирование обязанности корректного

исполнения налоговых и таможенных процессов и перечисления таможенных пошлин и налогов при импорте. Ключевой проблемой для обеих администраций и заинтересованных сторон в отношении импорта низкостоимостных товаров является различие процессов сбора пошлин и налогов при импорте: в то время как НДС на внутреннем рынке декларируется и перечисляется на регулярной основе ежемесячно или ежеквартально, декларирование и оплата налогов на импорт часто должно быть урегулировано индивидуально для каждого импортируемого товара. Это оказывает значительное давление на все заинтересованные стороны, участвующие в процессе расчета и сбора налогов на импорт.

На основании имеющихся ноу-хау и опыта в отношении регулирования импорта низкостоимостных товаров, возможных реформ такого регулирования, определены четыре модели взимания НДС на низкостоимостные импортируемые товары. Разница между этими моделями сбора налога в основном связана с тем, какой именно субъект ответственен за расчет НДС.

Это модели:

- Традиционная модель сбора налога
- Модель сбора налога с потребителя
- Модель сбора налога с поставщиков
- Модель сбора налога с посредника

Работоспособность каждой модели зависит от её реализации на практике, а также от конкретных экономических, правовых и административных обстоятельств юрисдикции, в которой реализуется модель. Наиболее вероятно, по мнению ОЭСР, что решение для более эффективного сбора НДС на импорт низкостоимостных товаров заключается в комбинации подходов, а не в реализации одной модели. Поэтому следует обратить внимание на реализацию различных комбинаций представленных моделей, а не на их работу в отдельности. Например, модель сбора налога с поставщика, скорее всего, будет наиболее эффективна с точки зрения исполнения налоговых обязательств и повышения эффективности администрирования только в случае, когда она сочетается с упрощенной регистрацией и режимом налогообложения. Модели, которые предусматривают оценку и уплату НДС до начала процесса таможенного контроля (например, модели

сбора налога с поставщика или с платформы электронной коммерции) потребуют согласования налоговых и таможенных правил, чтобы избежать двойного налогообложения или непреднамеренного уклонения от уплаты налога. Для их реализации также необходимы системы по обеспечению соответствующей маркировки налогооблагаемых товаров для таможенного контроля и правило «запасного налогоплательщика» в случаях не исполнения налоговых обязательств. Модели, опирающиеся на добровольную регистрацию, также требуют проработки соответствующих инструментов по оценке риска и международному административному сотрудничеству для сведения к минимуму возможности уклонения или избежания от уплаты налогов. Рассмотрим кратко все модели.

Традиционная модель сбора налога

Традиционная модель сбора налога, где НДС оценивается на границе для каждого импортируемого низкостоймостного товара в отдельности, как правило, является не самой эффективной моделью для сбора НДС на импортируемые низкостоймостные товары, т.к. как было указано выше отсутствуют электронные системы передачи данных. Функционирование данной модели см. рисунок 1



Рисунок 1 - Функционирование традиционной модели сбора налога

Пороговые значения освобождения от уплаты НДС на импортируемые низкостоймостные товары, которые введены как следствие сложности реализации традиционной модели, приводят к росту потерь доходов от НДС и возрастанию рисков недобросовестной конкуренции между отечественными и иностранными поставщиками. Эти режимы освобождения также становятся все более уязвимыми

для мошенничества с учетом экспоненциального роста объема импорта низкостоймостных товаров и практической невозможностью проверки пороговых значений (выше или ниже порогового значения освобождения от уплаты налога) каждого из импортируемых товаров. Это приводит к системе, где эффективность не обеспечивается и оспаривается нейтральность модели.

Эффективность традиционной модели может увеличиться с течением времени, тогда когда электронное декларирование и расчет налогов до прибытия товаров на границу и платежные системы будут внедрены по всему миру, чтобы заменить процессы верификации с бумажных и ручных на электронные. Эти новые электронные процессы уже используются в среде экспресс-перевозчиков, где они уже привели к значительному повышению эффективности работы модели. Последовательное использование таких электронных систем позволит повысить эффективность выполнения и управления, уверенности и простоты для поставщиков и обеспечить гибкие рыночные решения. Их реализация во всем мире позволит удалить текущие пороговые значения освобождения от уплаты НДС и обеспечить большую нейтральность системы. Однако, эти электронные системы еще не доступны для обработки всего массива информации по импорту из-за значительного количества низкостоймостных товаров, которые перемещаются с помощью почтовых служб. Эти электронные процессы для среды почтовых отправок находятся ещё в стадии разработки и могут быть доступны только в среднесрочной перспективе.

Модель сбора налога с потребителя

Данная модель возлагает на покупателя бремя самостоятельной оценки и уплаты НДС на импортируемые низкостоймостные товары, что, вероятно, не обеспечивает достаточно надежное решение для эффективного сбора НДС на импортируемые низкостоймостные товары, хотя это и может упростить процесс исполнения налоговых обязательств для поставщиков, а также создать более нейтральную среду в теории. Функционирование данной модели см. рисунок 2. Уровень исполнения налоговых обязательств, как ожидается, будет низким, в то время как бремя исполнения налоговых обязательств для покупателей будет

высоким, а административные расходы и сложность для налоговых и таможенных органов - значительным.

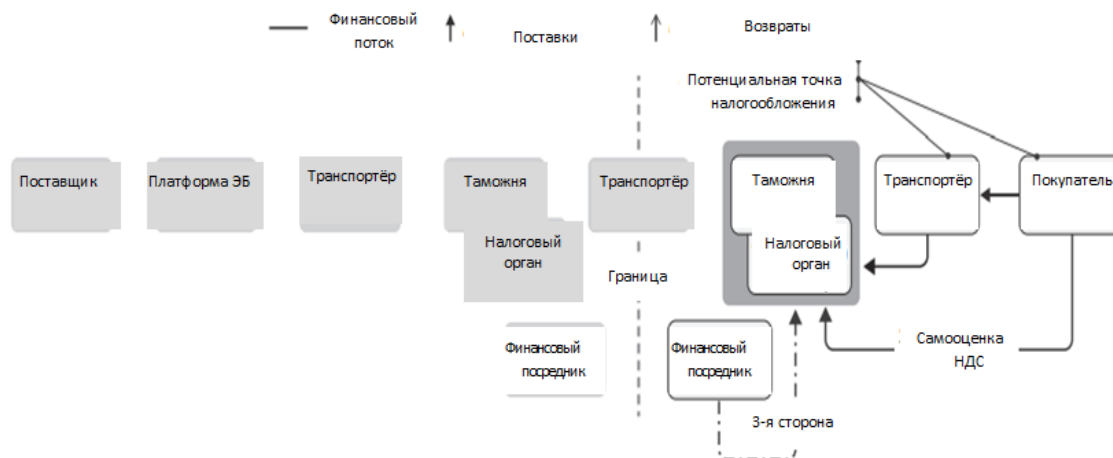


Рисунок 2 - Функционирование модели сбора налога с потребителя

Модель сбора налога с поставщиков

Модель возлагает бремя оценки, сбора и перечисления НДС на поставщиков-нерезидентов низкостоимостных товаров в стране импорта, что может повысить эффективность процесса сбора налога и тем самым создать возможности для правительств исключить или уменьшить пороговые значения освобождения от уплаты НДС. Функционирование данной модели см. рисунок 3

Данная модель может создать дополнительную нагрузку на поставщиков-нерезидентов, которая может быть смягчена путем её дополнения упрощенной системой регистрации исполнения налоговых обязательств, а также ускоренной обработкой налоговых данных и схемой оптового грузоотправителя для поддержки исполнения налоговых обязательств. Кроме того, реализация этой модели предполагает значительные изменения и корректировки таможенных и налоговых процессов, чтобы избежать двойного налогообложения или непреднамеренного уклонения от уплаты налогов. Потребуется внедрение соответствующих методов оценки риска, а также расширения международного и межведомственного сотрудничества (налогового и таможенного администрирования) для исполнения налоговых обязательств поставщиками-нерезидентами в рамках этой модели.

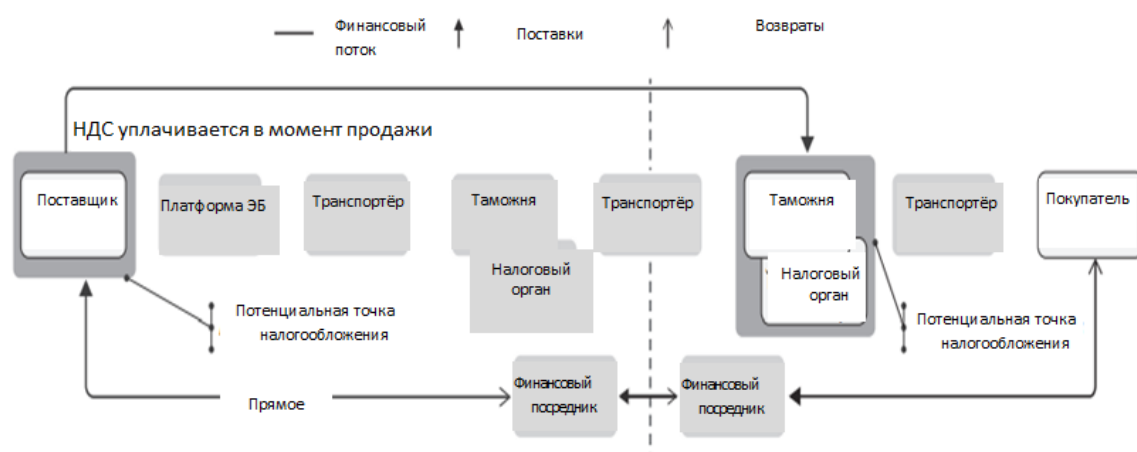


Рисунок 3 - Функционирование модели сбора налога с поставщиков

Модель сбора налога с посредника

Модель, в которой взимание и перечисление НДС на импортируемые низкостоимостные товары возложено на посредников, действующих от имени поставщиков-нерезидентов, могла бы повысить эффективность взимания НДС на импортируемые низкостоимостные товары и, тем самым, создать возможность для правительства исключить или уменьшить пороговые значения освобождения от уплаты НДС при условии, что такие посредники будут иметь необходимую информацию для оценки и перечислению налога в стране импорта. Функционирование данной модели см. рисунок 4

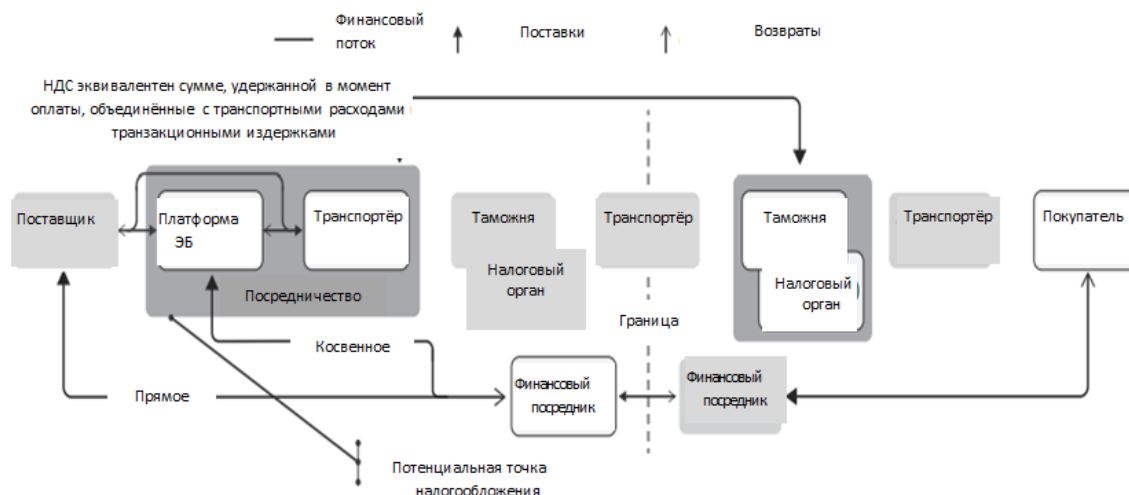


Рисунок 4 - Функционирование модели сбора налога с посредника

Взимание НДС через посредников будет включать минимальное бремя исполнения обязательств поставщиками, но возникнут дополнительные издержки, которые могут быть возложены на конечного покупателя. Эта модель может быть особенно эффективной в случае, когда НДС взимают с посредников, которые присутствуют в стране импорта (например, экспресс-перевозчиков, операторов почтовой связи и локально реализованных платформ электронной коммерции). Информированность посредников о местных налоговых и таможенных правилах и процедурах может быть выгодна как для поставщиков, так и налоговых органов.

Далее более детально описывается возможная роль основных видов посредников, которые могут участвовать в процессе взимания НДС на импортируемые низкостоимостные товары: почтовые операторы, экспресс-перевозчики, платформы электронной коммерции и финансовые посредники.

В сфере почтовых отправок информация, в основном, собирается и передаётся на бумажных носителях и, таким образом, минимизируется сбор данных от других заинтересованных сторон. На этом фоне большинство почтовых операторов не имеют соответствующих систем для управления оценкой и сбора НДС при ввозе низкостоимостных товаров. Электронные процессы сбора и передачи разрабатываются, но почтовая система будет требовать существенной корректировки для эффективности и справедливости данной модели.

В сфере экспресс-перевозчиков система электронного сбора и передачи данных чаще всего уже введены в эксплуатацию, и сбор НДС, перевод денег в налоговые органы стало обычной практикой. Модель, в которой поставщики-нерезиденты полагаются на экспресс-перевозчиков в сборе и перечислении НДС на импортируемые низкостоимостные товары, обеспечивает эффективное и действенное решение, при условии, что она применяется в сочетании с достаточно простыми режимами исполнения налоговых обязательств и ускоренной обработкой данных. Учитывая существующие коммерческие отношения между экспресс-перевозчиками и поставщиками, данная модель могла бы обеспечить чёткость и справедливость. Следует отметить, однако, что экспресс-перевозчики должны полагаться на практике на достоверность информации, предоставляемой поставщиками для оценки налоговых обязательств и связанных с ними обязательств по исполнению.

Платформы электронной коммерции уже имеют большую часть информации, которая необходима для оценки НДС в стране импорта низкостоймостных товаров. Некоторые из ведущих торговых площадок уже предоставляют услуги по соблюдению налогового законодательства для своих поставщиков. Модель, где НДС на импортируемые низкостоймостные товары собирается и перечисляется этими платформами электронной коммерции от имени поставщиков-нерезидентов, может обеспечить эффективное и действенное решение, тем самым создавая возможности для правительства исключить или уменьшить пороговые значения освобождения от уплаты НДС. Тем не менее, многим платформам электронной коммерции по-прежнему необходимо разработать и внедрить значительные изменения системы для обеспечения надлежащего уровня эффективности и достоверности. Так же, как и для экспресс-перевозчиков, будут необходимы упрощенные налоговые и таможенные процедуры для обеспечения эффективного и действенного сбора и перечисления НДС на импортируемые низкостоймостные товары. Платформы электронной коммерции также должны полагаться на информацию, предоставленную поставщиками для оценки размера и исполнения налоговых обязательств. В случае, если платформы электронной коммерции не имеют присутствия в стране импорта, необходимо рассмотреть вопрос оценки рисков и применения упрощенных мер, идентичных тем, что упомянуты для модели сбора налога с поставщика.

Финансовые посредники не собирают соответствующую информацию для исчисления и уплаты НДС, и разработка моделей, опирающихся на платежные системы будет предполагать основополагающие изменения в процессах сбора данных. Поэтому маловероятно, что финансовые посредники могут играть определяющую роль в повышении эффективности взимания НДС на импортируемые низкостоймостных товаров.

1.2 Позиция ЕС, ряда стран ЕС

ЕС поддерживает работу ОЭСР в рамках борьбы с размыванием налоговой базы, в частности, работу по рассмотрению вызовов цифровой экономики.

В мае 2014 г. был опубликован отчет экспертной группы Европейской комиссии по налогообложению цифровой экономики («Report of the Commission

Expert Group on Taxation of the Digital economy») [3]. В отчете изложены основные принципы налогообложения цифровой экономики:

- не должно быть специальных налоговых режимов для «цифровых компаний»; должны применяться общие правила или они должны быть адаптированы так, чтобы «цифровые» компании облагались также, как и остальные компании;
- диджитализация понижает затраты малых и средних компаний для доступа на общий рынок; налоговые барьеры для малых и средних компаний, работающих на общем рынке должны быть исключены.

В отчете отмечается, что в рамках плана BEPS не были найдены убедительные аргументы в поддержку идеи, что сбор информации через электронные средства в стране сам по себе создает налогооблагаемое присутствие в ней. Вопросы получения налоговых поступлений в странах где потребляются цифровые услуги и продукты целесообразно решать в рамках НДС.

С 1 января 2015 г. вступил в силу новый принцип взимания НДС в области телекоммуникаций, телерадиовещания и цифровых услуг: если раньше он взимался по месту нахождения поставщика услуг, то теперь отдается приоритет месту нахождения потребителя услуг.

В мае 2015 г. Европейская комиссия анонсировала Стратегию Единого цифрового рынка. [2]. В контексте трансграничной электронной коммерции предполагается снижение административных издержек на бизнес из-за различий в правовом регулировании НДС:

- расширении единой электронной регистрации и уплаты НДС в контексте внутриевропейской и международной торговли – онлайн продажи товаров частным потребителям;
- введении единой европейской упрощенной процедуры для стартапов по освобождению от уплаты НДС в области электронной коммерции;
- разрешение контрольных мероприятий, аудита со стороны домашних государств-членов для целей НДС;
- отмену изъятий для поставщиков из третьих стран при импорте малых партий товаров потребителям.

Отметим, что стратегия ЕС о едином цифровом рынке является декларацией о намерениях в области более детального правового регулирования, которое еще предстоит закрепить в директивах и регламентах.

В Европейском союзе под электронной коммерцией в случае товаров понимается онлайн заказ материальных товаров от поставщика по сети, либо по электронной почте или непосредственно с веб-сайта, которые затем доставляются через установленные каналы. Соответствующие поставки должны в любом случае иметь коммерческий характер (не относятся к категории подарков). Правила различаются в зависимости от страны, где покупается товар.

Страны доставки товаров в Интернете:

- Европейский Союз;
- Страны, не являющиеся членами Европейского союза, или остров Гельголанд, территория Бюзинген, Сеута, Мелилья, Ливиньо, Кампионе д'Италия и территория итальянских вод озера Лугано;
- другие территории: Гора Афон, Канарские острова, французские заморские территории, Аландские острова и Нормандские острова; Фарерские острова, Гренландия, Сен-Пьер и Микелон и Майотта; Монако, остров Мэн и Акротири и Декелия.

В случае, если доставка осуществляется внутри Европейского Союза

НДС рассчитывается как процент (ставка НДС) от цены товара. Продавец рассчитывает НДС на основе либо ставки НДС, установленной в государстве-члене, с территории которого осуществляются отгрузки товаров покупателю (который, как правило, является резидентом государства-члена, с территории которого товар покупается) или ставки НДС, установленной государством-членом, на территории которого товары хранятся.

Ставка НДС зависит главным образом от пороговых значений продаж, при так называемой дистанционной продаже товаров внутри ЕС для сделок по схеме "бизнес - потребителю" («B2C»). Они определяются государством назначения [8], см. Таблицу 1

Таблица 1 – Пороги НДС

Порог для начала уплаты НДС (дистанционные продажи) в странах ЕС, €	Страна ³
Ниже €35000	Румыния ⁴ RON 118 000 (€ 26 353) Швеция SEK 320 000 (€ 34 433)
€35000	Австрия Бельгия Венгрия ⁵ Греция Ирландия Испания Италия Кипр Латвия Литва Мальта Португалия Словакия Словения Финляндия Франция Эстония
От €35001 до €50 000	Болгария BGN 70 000 (€ 35 791) Дания DKK 280 000 (€ 37 557) Польша PLN 160 000 (€ 37 300) Хорватия HRK 270 000 (€ 38 831) Чехия Крон 1 140 000 (€ 42 153)
От €50001 до €99999	Великобритания GBP 70 000 (€ 89 493)
€100000	Германия Люксембург Нидерланды

Продавец должен подтвердить общую сумму по сделкам от дистанционных продаж (без НДС) в течение одного календарного года, а также в предыдущем году.

- если эта сумма ниже порогового значения, принятого государством-членом назначения, продавец может применить ставку НДС государства-члена, из которого отправляются товары;
- если эта сумма превышает порог, утвержденный государством-членом назначения, продавец должен применить ставку НДС государства-члена куда отправляются товары.

Упомянутые правила не распространяются на поставки подержанных товаров, произведений искусства, предметов антиквариата и подержанных

³ Курсы валют, опубликованные Европейским центральным Банком на 17 марта 2016 года.

⁴ Посчитано на момент вступления Румынии в ЕС

⁵ Национальная валюта в Венгрии форинты, однако, закон предусматривает НДС конкретно на сумму в €

транспортных средств коллекционеров, которые имеют специальные договоренности.

Продавец может потребовать информации о национальном регулировании, чтобы выписать счет. В таком случае соответствующую информацию можно посмотреть на сайте [9]

В случае если доставка осуществляется из стран, не являющихся членами Европейского союза, или острова Гельголанд, территории Бюзинген, Сеута, Мелилья, Ливиньо, Кампионе д'Италия и территории итальянских вод озера Лугано

НДС на импорт рассчитывается как процент (ставка НДС) от налогооблагаемой суммы. Ставка НДС применяется по законодательству страны, куда товары доставляются. Налогооблагаемая сумма складывается из таможенной стоимости товара плюс уплаченной таможенной пошлины, стоимость транспортировки и страхование расходов в пределах ЕС.

НДС не взимается, если общая стоимость всех товаров в накладной (без включения таможенных пошлин и транспортных расходов) меньше, чем пороговое значение. Порог может варьироваться от 10 евро до 22 евро, в зависимости от страны ЕС. Некоторые страны (например, Швеция и Польша), однако, исключили возможность освобождения от уплаты налога для почтовых отправок. Это исключение не распространяется на табак и табачные изделия и алкогольной продукции.

НДС на импортируемые товары может быть либо включен в общую стоимость доставки, либо нет. Если НДС не входит в стоимость, уплаченной продавцом, потребителю придется оплатить его в почтовой компании или экспресс-курьеру, или непосредственно на таможне, если он самостоятельно растаможивает товар на таможне. В последнем случае процедура отличается в зависимости от страны.

Если потребитель платит стоимость, в которую все включено, он платит НДС на импортируемые товары непосредственно продавцу при оплате товара. Но если НДС на импортируемые товары оценивается продавцом не должным образом, или если продавец не может обеспечить передачу этой суммы НДС на таможне, то в соответствии с национальным законодательством недостающая сумма налога может быть удержана с потребителя.

В случае если доставка осуществляется из других территорий

При покупке товаров в Интернете с Афона, Канарских островов, французских заморских территорий, Аландских островов и Нормандских островов НДС должен быть оплачен. Правила такие же, как и те, которые применяются при покупке товаров в Интернете из стран, являющихся членами Европейского союза.

При покупке товаров в Интернете с Фарерских островов, Гренландии, Сен-Пьер и Микелон и Майотта НДС также должен быть оплачен. Правила такие же, как при покупке товаров в Интернете из стран, не являющихся членами Европейского союза.

При покупке товаров в Интернете из Монако, островов Мэн и Акротири и Декелия НДС должен быть оплачен. Правила применяются такие же, как при покупке товаров в Интернете внутри Европейского Союза. Монако, для целей НДС, рассматривается как часть Франции, а острове Мэн - в составе Соединенного Королевства. Таким образом, НДС платится французский или английский (в зависимости от обстоятельств может быть рассчитан НДС страны назначения).

Рассмотрим ряд инициатив стран ЕС в рамках налогообложения электронного бизнеса.

Швейцария [10]

Швейцария имеет одни из самых низких ставок НДС в Европе, стандартная ставка – 8%; уменьшенная – 2,5% (практически все виды продуктов питания и медикаменты); особая – 3,8%. Кроме того, текущее налоговое законодательство предусматривает, что небольшие (в т.ч. иностранные) компании при удовлетворении определённых критериев могут быть освобождены от НДС. Швейцарское налоговое законодательство предусматривает, что компании с годовым оборотом менее 100'000 франков освобождаются от уплаты НДС. Многие иностранные компании, действующие также и в Швейцарии, активно используют данную возможность по налоговому оптимизированию. Действующее законодательство ведёт фактически к неодинаковому налогообложению швейцарских и иностранных компаний, в пользу иностранных. Так швейцарские компании должны включать доход от любого вида деятельности как в Швейцарии, так и за её пределами. Если данный совокупный

оборот не превышает 100 тысяч швейцарских франков, компания не обязана платить НДС. Для иностранных фирм действует несколько другое правило. Для данных компаний в качестве оборота рассматривается доход от источников только в Швейцарии. Данное (по мнению многих швейцарских компаний, дискриминационное) различие можно наблюдать на следующем примере: компания Ticino Sarl зарегистрирована в Лугано, Швейцария; Lombardia Sarl – в Милане, Италия. Обе компании имеют схожую организационно-правовую форму – Società a responsabilità limitata (итальянское обозначение для ООО) – и являются конкурентами друг другу на рынке. Ticino Sarl имеет несколько салонов в Швейцарии и один – в Италии. С Lombardia Sarl наблюдается зеркальная картина: несколько салонов в Италии и один в Альпийской республике. За 2014 год оборот Ticino Sarl составляет 590 000 швейцарских франков (500 000 – от деятельности в Швейцарии; и 90 000 – от деятельности в Италии). Для Lombardia Sarl аналогичный показатель также составляет 590 000 франков: 500 000 франков оборота от салонов в Италии и 90 000 – от швейцарского салона. С точки зрения швейцарского налогового органа опирающегося в своих правовых заключениях на текущее законодательство, оборот Ticino Sarl составил 590 000 франков, а Lombardia Sarl – только 90 000 франков. Соответственно, только швейцарская компания будет обязана уплатить в Швейцарии НДС. На данное налоговое неравенство уже давно жалуются компании в италоязычном швейцарском кантоне Тессин/Тичино, который особенно страдает от конкуренции со стороны итальянских компаний.

Предлагается для определения годового оборота иностранных компаний в будущем должен учитываться не только швейцарский доход, но и так называемый «мировой» доход (то есть совокупность заработанного за пределами данной страны). Бремя доказывания оборота ниже 100 000 франков будет лежать на иностранных компаниях. Планируется также, что, чтобы облегчить налоговое администрирование, иностранные фирмы будут обязаны иметь номер швейцарского НДС, даже если они не обязаны платить данный налог.

Великобритания

В марте 2016 г. Правительство Великобритании анонсировало изменения, направленные на борьбу с уклонением от уплаты НДС в рамках онлайн продаж. Эти

изменения затрагивают иностранных компаний продавцов и интернет-площадки.
[11]

Изменения будут предоставлять Налоговой и таможенной службе Великобритании новые особые полномочия, которые позволят Налоговой и таможенной службе Великобритании отслеживать уклоняющиеся от налогообложения зарубежные предприятия и принимать наиболее подходящие действия на индивидуальной основе. Налоговая и таможенная служба Великобритании сначала будет определять зарубежные предприятия, которые подпадают под категорию предприятий с высоким риском и / или продолжают не соблюдать правила по уплате НДС на территории Великобритании.

Налоговая и таможенная служба Великобритании будет пытаться обеспечить соблюдение правил непосредственно зарубежными предприятиями, контактируя с ними напрямую. В случае необходимости Налоговая и таможенная служба Великобритании будет рассматривать вопрос о целесообразности:

- в обязательном порядке зарегистрировать иностранный бизнес для уплаты НДС в Великобритании
- направить их назначить в Великобритании официального представителя для уплаты НДС, и / или
- требовать соответствующей формы обеспечения.

В случаях невыполнения зарубежными предприятиями указаний Налоговой и таможенной службы Великобритании и / или продолжения неуплаты НДС, Налоговая и таможенная служба Великобритании будет уведомлять соответствующую электронную торговую площадку, на которой торгует иностранная компания. Это поставит связанную торговую площадку в известность, что к ней может быть применена мера совместной солидарной ответственности за неуплату НДС иностранной компанией в части будущих налогооблагаемых продаж через эту электронную площадку. В уведомлении также будут указан период времени (обычно 30 дней), в течение которого электронная торговая площадка может избежать солидарной ответственности либо путем обеспечения соблюдения исполнения налоговых обязательств, либо удалением данной иностранной компании с электронной торговой площадки. По истечении этого периода времени,

электронная торговая площадка будет нести солидарную ответственность, если подобных мер не было принято.

Важные моменты:

- в большинстве случаев Налоговая и таможенная служба Великобритании будет пытаться связаться и работать с электронной торговой площадкой напрямую, чтобы предупредить их о возможности уведомления о применении солидарной ответственности

- Тем не менее, в случаях существенного риска для поступлений от НДС, Налоговой и таможенной службе Великобритании, возможно, придется действовать быстро и выпустить официальное уведомление торговой площадке без предупреждения

- в случае наличия официального представителя для уплаты НДС, взыскание НДС будет производиться Налоговой и таможенной службе Великобритании сначала с этого представительства

- в тех случаях, когда, несмотря на то, был назначен официальный представитель для уплаты НДС, присутствует существенный риск для поступлений от НДС, Налоговая и таможенная служба Великобритании может перейти сразу к контактированию с соответствующей электронной торговой площадкой

Описание законодательных изменений

Нововведённое право требовать от зарубежных компаний назначать представителя по уплате НДС и требовать обеспечения от зарубежных компаний для покрытия обязательств по НДС может быть применено к:

- предприятиям, которые не учреждены и не имеют постоянного представительства в ЕС, однако продают товары для потребителей Великобритании, на территории которой поставляемые товары расположены

- Представители по уплате НДС в Великобритании, которые могут быть назначены иностранной компанией, чтобы представлять её интерес в Великобритании

Эта мера позволит укрепить существующую власть Налоговой и таможенной службы Великобритании (закреплённую в разделе 48 Закона о НДС 1994), чтобы направлять зарубежным предприятиям, которые должны быть зарегистрированы в

качестве плательщиков НДС в Великобритании назначить представителя по уплате НДС. Изменения:

- позволяют Налоговой и таможенной службе Великобритании направить распоряжение компаниям, не зарегистрированным в ЕС, назначить представителя по НДС, который должен быть создан в Великобритании
- требовать, чтобы представитель по НДС назначался к определенной дате
- требовать обеспечения от бизнеса за пределами ЕС или в дополнение к нему или вместо него, назначив представителя по НДС. (Право требовать обеспечения от любого бизнеса, поставляющего товары на территорию Великобритании, уже содержится в пункте 4 Приложения 11 к Закону о НДС 1994)
- дать Налоговой и таможенной службе Великобритании право отказать в назначении представителя по НДС, если они не считают, что кандидатура "нужная и правильная» (в соответствии с критериями, которые будут опубликованы позднее)

Новое полномочие по использованию солидарной ответственности по уплате НДС зарубежными компаниями, используя их электронную торговую площадку.

Новое полномочие будет применимо к электронным торговым площадкам, которые предоставляют возможность британским потребителям просматривать и размещать заказы на товары, предлагаемые на продажу зарубежными компаниями.

Для целей данной меры под «зарубежными компаниями» понимается любой бизнес, который физически не находится в Великобритании. Тем не менее, на практике Налоговая и таможенная служба Великобритании будет стремиться применять меры только в тех случаях, когда зарубежные компании не имеют реального бизнес представительства в ЕС.

Оно будет применяться только в отношении продаж, сделанных в Великобритании для целей НДС, то есть, когда товары находятся в Великобритании, в то время как потребитель платит за них или на дату их отправки потребителю (в зависимости от того, что произойдет раньше).

Оно будет применяться независимо от того, откуда электронная торговая площадка управляется или контролируется.

Налоговая и таможенная служба Великобритании сможет выдать уведомление электронной торговой площадке о применении солидарной

ответственности за долги по уплате НДС иностранными компаниями в отношении продаж, сделанных через этот ресурс.

Это будет применяться в тех случаях, когда иностранные компании не выполняют свои обязательства по уплате НДС в Великобритании. Везде, где это возможно, Налоговая и таможенная служба Великобритании будет стремиться преследовать зарубежные компании и обеспечивать соблюдение обязательств по уплате налога ими прежде чем принимать меры солидарной ответственности по отношению к электронным торговым площадкам.

Уведомление о применении мер солидарной ответственности обозначит период времени (обычно 30 дней) для электронной торговой площадки, чтобы принять меры по устранению несоблюдения правил Налоговой и таможенной службы Великобритании и, тем самым, избежать мер солидарной ответственности.

Эта мера может применяться для устранения не исполняющего обязательств по уплате НДС иностранного бизнеса с интернет-пространства Великобритании или для альтернативного обеспечения исполнения обязательств по уплате НДС иностранными компаниями.

Солидарная ответственность будет обеспечиваться только путем обложения электронной торговой площадки, которая не приняла мер по исправлению положения в течение срока, указанного в уведомлении. В случае применения данной меры, будут обложены налогом любые продажи, сделанные указанной иностранной компанией через электронную торговую площадку с момента выдачи первоначального уведомления о возможном применении мер в виде солидарной ответственности.

Эти меры привели к тому, что зарубежные предприниматели, в т.ч. китайские, стали становиться на налоговый учет в Великобритании. Огромное количество китайских продавцов на eBay и Amazon сейчас имеют английский номер налогоплательщика и уплачивают налоги в казну страны. Интернет площадки eBay и Amazon запустили масштабную обучающую программу для предпринимателей, желающих торговать на территории Евросоюза и, в частности, Англии [14].

Компания также должна зарегистрироваться в качестве плательщика НДС, если общая сумма дистанционных продаж превышает пороговое значение регистрации [12].

Дистанционными продажами считаются продажи, когда облагаемое налогом лицо находится в одном государстве-члене ЕС и поставляет товары клиенту в другом государстве-члене ЕС, и клиент либо не:

- зарегистрирован для целей НДС;
- обязан зарегистрироваться для уплаты НДС

Налоговая и таможенная служба Великобритании называет таких клиентов "необлагаемыми лицами". Они включают в себя частных лиц, а также:

- государственные органы;
- благотворительные учреждения;
- предприятия, которые не зарегистрированы в качестве плательщиков НДС,

поскольку их оборот ниже порогового значения или их деятельность полностью освобождена от уплаты НДС.

Наиболее распространенным примером дистанционных продаж является продажа по почте.

Если компания зарегистрирована в качестве плательщиков НДС в одном государстве - члене ЕС (например, Франция) и делает поставки клиентам в Великобритании, то данная компания должна уплачивать НДС на поставки во Франции, пока значение дистанционных продаж в Великобритании не превышает пороговое значение для дистанционной торговли в Великобритании.

Если стоимость дистанционных продаж в Великобритании превышает пороговое значение для дистанционной торговли, то компания должны зарегистрироваться в качестве плательщика НДС в Великобритании и уплачивать НДС с дистанционных продаж на территорию Великобритании. Это происходит потому что, как только компания превышает пороговое значение, дистанционные продажи рассматриваются как налогооблагаемые в Великобритании.

После того, как компания зарегистрировалась для целей уплаты НДС с дистанционных продаж в Великобритании, она должна следовать всем обычным правилам по НДС, которые применяются к зарегистрированным в Великобритании предприятиям.

Компания должна:

- вести учет всех дистанционных продаж, которые она совершает на территорию Великобритании

- выдавать счета-фактуры всем своим клиентам, в том числе частным лицам.

Компания может сделать Великобританию местом поставки товара для дистанционных продаж, если они ниже порогового значения Великобритании.

Если компания не выполнит все требования по НДС в Великобритании Налоговая и таможенная служба Великобритании сначала постараемся связаться с ней, уточняя, какие действия она намерена предпринять, если не в состоянии:

- зарегистрироваться для уплаты НДС в Великобритании;
- представлять верные налоговые декларации;
- уплачивать НДС в полном объеме с продаж в Великобритании.

Если компания и в дальнейшем не в состоянии выполнять требования по НДС, Налоговая и таможенная служба Великобритании свяжется с электронной торговой площадкой, через которую компания осуществляет продажи. Налоговая и таможенная служба поставит рынок в известность, что может быть применена мера солидарной ответственности по уплате НДС в отношении любых продаж, которые компания совершит с указанной даты.

После того, как Налоговая и таможенная служба Великобритании уведомит электронную торговую площадку, она имеет право предпринимать любые коммерческие решения, которые она сочтет необходимыми для защиты себя от проводимой Налоговой и таможенной службой Великобритании политики в отношении задолженности по уплате НДС. Это может включать в себя изъятие разрешения на осуществление продаж через свой сайт.

Визиты Налоговой и таможенной службы Великобритании сотрудников. Время от времени Налоговой и таможенной службе Великобритании может понадобиться проверять записи по уплате НДС. Это производится для того, чтобы убедиться, что компания указала правильную сумму налога в рассматриваемый период. Налоговая и таможенная служба Великобритании связывается с компанией, как правило, перед посещением, чтобы утвердить взаимно удобное время и дату. Налоговая и таможенная служба Великобритании иногда может устраивать

проверки без предварительного уведомления: в случае возникновения такой ситуации, офицер объяснит причину визита.

Если у компании:

- нет коммерческого присутствия в стране;
- не назначен налоговый агент или представитель

компании нужно предоставить по запросу книги и торговые записи в специальный офис в Абердине. Там записи будут изучены, а затем вернут их компании.

Если Налоговая и таможенная служба Великобритании узнает, что компания должна была быть зарегистрирована с более ранней даты, компания должна будет заплатить НДС по увеличенной ставке на поставки в этот промежуток времени. Также может быть взыскан штраф.

После того, как компания знает, что обязана регистрироваться для уплаты НДС и намерена сделать это, важно сразу уведомить об этом Налоговую и таможенную службу Великобритании. Если компания не уведомляет Налоговую и таможенную службу Великобритании в надлежащее время, может взиматься штраф, который может быть равен сумме НДС, которая должна была быть уплачена.

Если компания сознательно избегает регистрации с целью неуплаты НДС, компания может нести ответственность в виде штрафа в размере суммы НДС, которую компания должна заплатить. Для серьезных преступлений, будет расследовано дело, и Налоговая и таможенная служба Великобритании может возбудить уголовное дело против компании.

Если стоимость облагаемых поставок превышает определенный предел, компания должна зарегистрироваться в качестве плательщика НДС, если только облагаемые поставки не являются полностью освобождёнными или облагаются, в основном, по нулевой ставке - в этом случае компания может подать заявление на освобождении от регистрации.

Текущее пороговое значение для регистрации облагаемых НДС поставок составляет £ 83,000 [13].

Пороговое значение для дистанционной торговли составляет £ 70 000.

1.3 Позиция Республики Казахстан, Республики Беларусь, России

Прямое налогообложение в Республике Казахстан

Проведенный анализ налогового законодательства Республики Казахстан не выявил специального регулирования налогообложения электронного бизнеса. Вместе с тем, действующие нормы НК РК позволяют максимально сократить риски национального бюджета от недополучения налогов от сделок в сети интернет.

Во-первых, согласно статьям 192 и 193 НК РК доходами нерезидента из источников в Республике Казахстан признаются, в том числе, доходы от реализации товаров на территории Республики Казахстан, за исключением доходов от поставок товаров на территорию Республики Казахстан в рамках внешнеторговой деятельности. Таким образом, если «псевдо»-нерезидент осуществляет торговлю товарами на территории Республики Казахстан через интернет-сайт, размещенный на иностранном сервере, но таможенному контролю такие товары не подвергались и (или) не ввозились на территорию Республики Казахстан (местом происхождения таких товаров является территория Республики Казахстан), то при покупке товаров индивидуальным предпринимателем или предприятием возникает обязанность удержания КППН при выплате доходов. При этом, если покупателем является физическое лицо, не имеющее статуса индивидуального предпринимателя, налог в таком случае удержан не будет (так как обязанности налогового агента у физического лица согласно статье 193 НК РК не возникает).

Во-вторых, согласно статье 192 НК РФ доходами нерезидента из источников в Республике Казахстан признаются доходы от реализации товаров, находящихся в Республике Казахстан, за ее пределами в рамках осуществления внешнеторговой деятельности. То есть, если «псевдо»-нерезидент осуществляет экспорт товаров из Республики Казахстан в другие страны, то у него возникает налоговая обязанность на территории Республики Казахстан. При этом если покупателем товаров является также нерезидент, не имеющий на территории Республики Казахстан филиалов, представительств, постоянных учреждений, налог в таком случае удержан не будет (так как обязанности налогового агента у такого нерезидента согласно статье 193 НК РК не возникает). Но это возможно только при вывозе товаров в режиме «для личного потребления». В иных случаях таможенное оформление экспортируемых

товаров будет невозможно без присутствия экспортера или его доверенного лица на территории Республики Казахстан, что, в свою очередь, позволяет определить лицо, обязанное уплатить налоги в бюджет Республики Казахстан.

В-третьих, согласно статье 192 НК РК доходами нерезидента из источников в Республике Казахстан признаются также доходы от выполнения работ, оказания услуг на территории Республики Казахстан даже при отсутствии постоянного учреждения на территории Республики Казахстан. Поэтому, если можно доказать место фактического оказания работ (услуг), которое, в свою очередь, находится на территории Республики Казахстан, то независимо от места нахождения сервера и исполнителя налогообложение доходов от такой деятельности происходит на территории Республики Казахстан.

В-четвертых, согласно статьям 192 и 193 НК РК доходами нерезидента из источников в Республике Казахстан признаются начисленные и (или) выплаченные на территории Республики Казахстан доходы от оказания управленческих, финансовых, консультационных, аудиторских, юридических (за исключением услуг по представительству и защите прав и законных интересов в судах, арбитраже или третейском суде, а также нотариальных услуг) услуг за пределами Республики Казахстан.

Установление такого порядка позволяет исключить влияние правовой неясности при определении места оказания управленческих, финансовых, консультационных, аудиторских и юридических услуг на возможность их обложения КПП.

В-пятых, согласно пп. 4 п. 1 статьи 192 НК РК доходами нерезидента из источников в Республике Казахстан признаются начисленные и (или) выплаченные на территории Республики Казахстан доходы лица, зарегистрированного в офшорной юрисдикции, от выполнения работ, оказания услуг независимо от места их фактического выполнения, оказания, а также иные доходы, признаваемые доходами из источника в Республике Казахстан (см. все перечисленные выше), за исключением туристических услуг.

Существующее регулирование налогообложения доходов нерезидентов в Республике Казахстан создает предпосылки для привлечения интернет - бизнеса и регистрации интернет - компаний или их филиалов, представительств на территории

Республики Казахстан. Это, в частности, обусловлено экономически невыгодной ситуацией, когда доходы нерезидентов от таких операций признаются доходами из источников на территории Республики Казахстан.

Так, например, согласно статье 193 НК РК:

1) Такие доходы юридического лица-нерезидента облагаются КПН у источника выплаты без осуществления вычетов (уменьшения на произведенные расходы). Это приводит к дополнительной налоговой нагрузке на бизнес.

2) КПН у источника выплаты удерживается налоговым агентом независимо от формы и места осуществления выплаты дохода⁶. Налоговое обязательство возникает даже в случае, когда расчеты производятся за пределами Республики Казахстан, например, посредством оплаты электронными деньгами или со специальных счетов PayPal.

3) Налогообложение таких доходов производится независимо от распоряжения нерезидентом своими доходами в пользу третьих лиц и (или) своих структурных подразделений в других государствах⁷. В случаях, когда расчеты производятся через интернет-сайт или через операторов сотовой связи, существенная часть выручки интернет-продавца может распределяться между рядом посредников, участвующих в схеме оплаты товаров (работ, услуг). При определенных обстоятельствах финансовый результат интернет-продавца по таким операциям может быть отрицательным (убыточным).

Согласно статье 193 НК РК обязанность и ответственность по исчислению, удержанию и перечислению в бюджет КПН у источника выплаты возлагаются на следующих лиц, выплачивающих доход нерезиденту и признанных налоговыми агентами:

- 1) Индивидуального предпринимателя;
- 2) Юридическое лицо-нерезидента, осуществляющего деятельность в Республике Казахстан через филиал, представительство без образования постоянного учреждения;
- 3) Юридическое лицо-резидента;
- 4) Резидента-эмитента базового актива депозитарных расписок;

⁶ Пп. 2 п. 1 ст. 193 НК РК.

⁷ Пп 2 п. 1 ст. 193 НК РК

5) Юридическое лицо, в том числе - нерезидента, осуществляющего деятельность в Республике Казахстан через постоянное учреждение.

Как было отмечено выше, резиденты - физические лица, не имеющие статуса индивидуального предпринимателя, не могут быть налоговыми агентами. А, следовательно, в ряде случаев, когда интернет - покупателем выступает физическое лицо, интернет - продавцы могут избежать налогообложения КПП на территории Республики Казахстан.

Косвенное налогообложение в Республике Казахстан

Как и в случае прямого налогообложения, законодательство Республики Казахстан не предусматривает особого режима косвенного налогообложения для электронного бизнеса, предусматривая тем не менее, нормы нацеленные на обеспечение получения казной Казахстана налоговых поступлений от него.

Налогу на добавленную стоимость посвящен раздел 8 НК РК. Среди плательщиков НДС статья 228 НК РК называет:

1) лиц, по которым произведена постановка на регистрационный учет по налогу на добавленную стоимость в Республике Казахстан, сюда относятся, в том числе:

- индивидуальные предприниматели;
- юридические лица-резиденты, за исключением государственных учреждений;
- нерезиденты, осуществляющие деятельность в Республике Казахстан через филиал, представительство;
- доверительные управляющие, осуществляющие обороты по реализации товаров, работ, услуг по договорам доверительного управления с учредителями доверительного управления либо с выгодоприобретателями в иных случаях возникновения доверительного управления;

2) лиц, импортирующих товары на территорию Республики Казахстан в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза и (или) таможенным законодательством Республики Казахстан.

Таким образом, и в случае, когда товары экспортируются резидентом, и в случае импорта товаров иностранным участником оборота выручка продавца будет подлежать налогообложению НДС в Республике Казахстан.

Объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость в Республике Казахстан признаются:

- облагаемый оборот;
- облагаемый импорт⁸.

При этом в соответствии со ст. 230 оборот по реализации товаров, работ, услуг структурного подразделения юридического лица-резидента, зарегистрированного в качестве постоянного учреждения на территории иностранного государства, местом реализации которых не признается Республика Казахстан, не является оборотом по реализации юридического лица-плательщика налога на добавленную стоимость в Республике Казахстан. Таким образом налог на добавленную стоимость от операций иностранных подразделений компаний-резидентов РК в казну Казахстана не поступает.

Особое значение при определении налоговых последствий электронной коммерции с точки зрения косвенного налогообложения имеет определение места реализации товаров, работ и услуг. В соответствии с пунктом 1 статьи 236 НК РК местом реализации товара признаётся место начала транспортировки товара, если товар перевозится (пересылается) поставщиком, получателем или третьим лицом, а в остальных случаях – место передачи товара получателю. Такая формулировка позволяет Казахстану облагать НДС электронную торговлю в ситуации, когда иностранная компания имеет в Казахстане склад с продукцией, доставку с которого осуществляют независимые логистические компании.

Сложнее подчас бывает определить место реализации работ или услуг. В соответствии с налоговым законодательством Казахстана местом реализации работ, услуг признается:

- место нахождения недвижимого имущества, если работы, услуги связаны непосредственно с этим имуществом;
- место фактического осуществления работ, услуг, если они связаны с движимым имуществом;
- место фактического оказания услуг, если такие услуги относятся к услугам в сфере культуры, развлечений, науки, искусства, образования, физической культуры или спорта;

⁸ Ст. 2 п. 1 ст. 1

- место осуществления предпринимательской или любой другой деятельности покупателя работ, услуг;
- место осуществления предпринимательской или любой другой деятельности лица, выполняющего работы, оказывающего услуги, не предусмотренные вышеперечисленными подпунктами⁹.

Отдельно налоговый кодекс Казахстана подчеркивает, что если реализация товаров, работ, услуг носит вспомогательный характер по отношению к реализации других основных товаров, работ, услуг, местом такой вспомогательной реализации признается место реализации основных товаров, работ, услуг. Использование подобных формулировок позволяет Казахстану предотвратить искусственное изменение места оказания услуг / выполнения работ с целью уклонения от налогообложения.

Прямое налогообложение в Республике Беларусь

В Беларуси частично предусмотрен особый порядок налогообложения электронной коммерции в рамках налога на доходы иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство, и налога на доходы от проведения электронных интерактивных игр.

Плательщиками налога на доходы иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство, признаются иностранные организации и международные организации, включая не являющихся юридическими лицами, не осуществляющие деятельность в Беларусь через постоянное представительство, но получающие доходы от источников в Беларуси [15].

Объектом налогообложения признаются, в частности, следующие доходы, полученные плательщиком от источников в Республике Беларусь:

- доходы от деятельности по обработке данных и размещению информации, включая деятельность по обработке данных с применением программного обеспечения потребителя или собственного программного обеспечения (полная

⁹ 1-2 п.1 ст. 230

обработка данных, подготовка и ввод данных, автоматизированная обработка данных) (пп.1.14 п.1 ст. 146 НК РБ),

- услуги хостинга (хранение веб-страниц, предоставление возможности их модификации и размещения в сети Интернет для общего доступа) (пп.1.14 п.1 ст. 146 НК РБ),

- услуги по продаже компьютерного времени, а также доходы от деятельности с базами данных, включая создание баз данных, хранение данных, обеспечение доступа к базам данных, услуги поисковых порталов и поисковых машин в сети Интернет (за исключением доходов от использования автоматизированной системы межбанковских расчетов, международных платежных систем, международных телекоммуникационных систем передачи информации по платежам и (или) совершения платежей) (пп.1.14 п.1 ст. 146 НК РБ).

- доходы от оказания ряда услуг:

- доходы от предоставления дискового пространства и (или) канала связи для размещения информации на сервере и услуг по его техническому обслуживанию (пп.1.10 п.1 ст. 146 НК РБ).

Налоговая декларация по налогу на доходы представляется юридическим лицом Республики Беларусь, иностранной организацией или белорусским индивидуальным предпринимателем, начисляющими и (или) выплачивающими доход иностранной организации, не осуществляющей деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство, в налоговые органы по месту постановки на учет таких юридических лиц, иностранных организаций или индивидуальных предпринимателей¹⁰.

Налог на доходы от проведения электронных интерактивных игр относится к особым режимам налогообложения. Плательщиками налога на доходы от проведения электронных интерактивных игр признаются организации, являющиеся организаторами электронных интерактивных игр. При уплате налога на доходы от проведения электронных интерактивных игр организации освобождаются от уплаты налога на прибыль и НДС (п.1 ст. 315 НК РБ). По видам деятельности, не относящимся к проведению электронных интерактивных игр, плательщики уплачивают налоги, сборы (пошлины) в общем порядке.

¹⁰ п. 5 ст. 150 НК РБ

Налоговая база налога на доходы от проведения электронных интерактивных игр определяется как разница между суммой доходов, полученных от проведения электронных интерактивных игр, и суммой сформированного выигрышного фонда (п. 3 ст. 316 НК РБ). Плательщики ведут учет доходов и расходов по каждой проводимой электронной интерактивной игре. Получается, что налогом на доходы от проведения электронных интерактивных игр облагаются только игры, в рамках которых существует выигрышный фонд. При этом при определении налоговой базы налога на доходы не учитываются собственные средства плательщиков, направляемые ими на увеличение выигрышного фонда.

Таким образом, число случаев, когда налог удерживается в Беларуси, значительно меньше, чем в Казахстане. Однако в рамках борьбы с офшорными юрисдикциями в Беларуси введен «оффшорный сбор». Плательщиками «оффшорного сбора» признаются белорусские организации и белорусские индивидуальные предприниматели (ст. 231 НК РБ). Перечисление денежных средств резидентом Республики Беларусь нерезиденту Республики Беларусь, зарегистрированному в офшорной зоне, иному лицу по обязательству перед этим нерезидентом или на счет, открытый в офшорной зоне, облагается «оффшорным сбором» (пп.1.1 п.1 ст. 232). Перечисление денежных средств в ряде случаев не облагается «оффшорным сбором» (п. 1¹ ст. 232, ст. 233).

Косвенное налогообложение в Республике Беларусь

В соответствии со статьей 90 НК РК плательщиками налога на добавленную стоимость признаются:

- организации;
- индивидуальные предприниматели с учетом особенностей, установленных статьей 91 НК РБ;
- доверительные управляющие по оборотам по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, возникающим в связи с доверительным управлением имуществом, полученным в доверительное управление, в интересах вверителей и (или) выгодоприобретателей;
- физические лица, на которых в соответствии с Налоговым Кодексом Республики Беларусь, Законом Республики Беларусь «О таможенном регулировании в Республике Беларусь», таможенным законодательством Таможенного союза, и

(или) актами Президента Республики Беларусь возложена обязанность по уплате налога на добавленную стоимость, взимаемого при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь.

Особый интерес представляет статья 92 Налогового кодекса Республики Беларусь, посвященная особенностям налогообложения НДС при реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Республики Беларусь иностранными организациями. В соответствии с указанной нормой при реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Республики Беларусь иностранными организациями, не осуществляющими деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство и не состоящими в связи с этим на учете в налоговых органах Республики Беларусь, обязанность по исчислению и перечислению в бюджет налога на добавленную стоимость возлагается на состоящих на учете в налоговых органах Республики Беларусь организации и индивидуальных предпринимателей, приобретающих данные товары (работы, услуги), имущественные права.

Также в соответствии с упомянутой статьёй при реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Республики Беларусь иностранными организациями, не состоящими на учете в налоговых органах Республики Беларусь, на основе договоров поручения, комиссии и иных аналогичных гражданско-правовых договоров обязанность по исчислению и перечислению в бюджет налога на добавленную стоимость также возлагается на состоящих на учете в налоговых органах Республики Беларусь организации и индивидуальных предпринимателей, осуществляющих предпринимательскую деятельность на основе таких договоров с иностранными организациями, не состоящими на учете в налоговых органах Республики Беларусь. Эти правила распространяются на организации и индивидуальных предпринимателей, состоящих на учете в налоговых органах Республики Беларусь и вовлекающих в хозяйственный оборот (в том числе на основании договоров, устанавливающих оказание услуг по заключению договора на приобретение (реализацию) работ (услуг), имущественных прав) на территории Республики Беларусь работы (услуги), имущественные права, реализуемые иностранными организациями, не состоящими на учете в налоговых органах Республики Беларусь. Таким образом, даже в случае привлечения контрагентов, не

состоящих на налоговом учёте в Республике Беларусь, описанные выше правила обеспечивают поступление НДС по соответствующим сделкам в бюджет Беларуси.

Объектам налогообложения НДС в соответствии со ст. 93 НК РБ признаются, в том числе:

- обороты по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Республики Беларусь;
- ввоз товаров на территорию Республики Беларусь и (или) иные обстоятельства, с наличием которых Налоговый Кодекс, Закон Республики Беларусь «О таможенном регулировании в Республике Беларусь», таможенное законодательство Таможенного союза, международные договоры, регулирующие взимание косвенных налогов в Таможенном союзе, и (или) акты Президента Республики Беларусь связывают возникновение обязанности по уплате налога на добавленную стоимость.

Порядок определения налоговой базы для расчета НДС, подлежащего уплате, установлен статьями 97-99 НК РБ. В соответствии со статьёй 102 НК РБ ставка НДС составляет 0, 10 или 20 процентов в зависимости от реализуемых товаров, работ, услуг и имущественных прав за исключением особых случаев, предусмотренных п. 1.4 указанной статьи.

Одним из поворотных моментов Белорусской экономики стало создание Парка высоких технологий¹¹, которое позволило Беларуси привлечь необходимые для экономического роста инвестиции и стать ведущей страной Восточной Европы в IT-отрасли. С момента создания в 2005 году к 2012 г. Парк высоких технологий объявил о первом заработанном миллиарде долларов [6], что свидетельствует об эффективности используемой Беларусью модели парка, в том числе об эффективности налоговых льгот, предлагаемых его резидентам. В соответствии с п. 22 Декрета Президента Республики Беларусь от 22.09.2005 г. «О парке высоких технологий» его резиденты освобождаются от налога на прибыль (кроме «агентского») и НДС, местным органам государственной власти также рекомендовано освободить резидентов ПВТ от местных налогов. При этом освобождение от НДС не распространяется на обороты по реализации товаров,

¹¹ Создан в соответствии с Декретом Президента Республики Беларусь 22 сентября 2005 г. №12 «О Парке высоких технологий».

помещенных под таможенную процедуру экспорта, а также вывезенных (без обязательств об обратном ввозе на территорию Республики Беларусь) в государства – члены Таможенного союза. В случае неподтверждения факта вывоза таких товаров за пределы Республики Беларусь в соответствии с налоговым законодательством и международными договорами Республики Беларусь резиденты Парка высоких технологий исчисляют и уплачивают налог на добавленную стоимость в порядке, установленном налоговым законодательством и международными договорами Республики Беларусь. Также освобождение от НДС не предоставляется резидентам Парка высоких технологий в отношении арендной платы от сдачи в аренду недвижимого имущества (его части), принадлежащего им на праве собственности или хозяйственного ведения, оперативного управления. Резиденты Парка высоких технологий могут отказаться от использования освобождения от НДС, подав соответствующее заявление в налоговый орган, на срок не менее одного календарного года.

Прямое налогообложение в Российской Федерации

В соответствии с п.2 ст. 309 НК РФ доходы, полученные иностранной организацией от продажи товаров, иного имущества, кроме указанного в пп.5 и 6 п. 1 ст.309 НК РФ, а также имущественных прав, осуществления работ, оказания услуг на территории Российской Федерации, не приводящие к образованию постоянного представительства в Российской Федерации обложению налогом у источника выплаты не подлежат.

В пп. 5 и 6 ст.309 указаны соответственно доходы от реализации акций (долей) организаций, более 50 % активов которые прямо или косвенно состоят из недвижимого имущества, находящегося на территории Российской Федерации, а также финансовых инструментов, производных от таких акций (долей), за исключением акций, признаваемых обращающимися на организованном рынке ценных бумаг; доходы от реализации недвижимого имущества, находящегося на территории Российской Федерации.

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 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 (п.2 ст.306 НК РФ).

К подготовительной и вспомогательной деятельности в соответствии с п. 4 ст. 306 НК РФ, 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.

Иностранная организация рассматривается как имеющая постоянное представительство в случае, если она осуществляет деятельность, отвечающую

признакам, предусмотренным п.2 ст.306 НК РФ через лицо, которое на основании договорных отношений с этой иностранной организацией представляет ее интересы в Российской Федерации, действует на территории Российской Федерации от имени этой иностранной организации, имеет и регулярно использует полномочия на заключение контрактов или согласование их существенных условий от имени данной организации, создавая при этом правовые последствия для данной иностранной организации (зависимый агент) (п.9 ст.306 НК РФ).

Иностранная организация не рассматривается как имеющая постоянное представительство, если она осуществляет деятельность на территории Российской Федерации через брокера, комиссионера, профессионального участника российского рынка ценных бумаг или любое другое лицо, действующее в рамках своей основной (обычной) деятельности (п.9 ст. 306 НК РФ).

Косвенное налогообложение в Российской Федерации

Налогообложение хозяйствующих субъектов в РФ налогом на добавленную стоимость регулируется главой 21 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ).

Налогоплательщиками налога на добавленную стоимость признаются согласно п.1 ст.143 НК РФ:

- 1) организации,
- 2) индивидуальные предприниматели;
- 3) лица, признаваемые налогоплательщиками налога в связи с перемещением товаров через таможенную границу ТС.

Если иностранная организация не состоит на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщика, сумма налога исчисляется налоговыми агентами отдельно по каждой операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ в соответствии с порядком, установленным п.1 ст.166 НК РФ.

Исходя из норм НК РФ по общему правилу все хозяйствующие субъекты, применяющие общую систему налогообложения, обязаны уплачивать НДС, если относительно их деятельности не соблюдено следующее условие: сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) составляет до двух миллионов российских рублей в течение трех последовательных календарных месяцев. Как только экономическая

деятельность пересекает указанный порог, хозяйствующий субъект теряет право на освобождение от уплаты налога.

Налогоплательщиками налога в связи с перемещением товаров через таможенную границу ТС согласно ст.114 Федерального закона от 27.11.2010 N 311-ФЗ (ред. от 30.12.2015) «О таможенном регулировании в Российской Федерации» (далее - ФЗ О таможенном регулировании) являются декларант или иные лица, на которых возложена обязанность по уплате таможенных пошлин, налогов в соответствии с таможенным законодательством ТС, и данным законом.

Объектом налогообложения признаются следующие операции:

1) реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав;

2) передача на территории РФ товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций;

3) выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления

4) ввоз товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией.

Что касается реализации товаров (работ, услуг), то реализацией согласно п.1 ст.39 НК РФ признается передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами, услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных настоящим Кодексом, передача права собственности на товары, результаты выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу – на безвозмездной основе.

Исходя из содержания абз.2 п.1 ст. 146 НК РФ с реализации товаров (работ, услуг) в форме передачи права собственности на товары, результаты выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе также взимается НДС.

Важно отметить, что на данный момент в РФ передача исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для электронных вычислительных машин, базы данных, топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау), а также прав на использование указанных результатов интеллектуальной деятельности на основании лицензионного договора не подлежит налогообложению в соответствии с п.26 ст.149 НК РФ.

По общему правилу экспорт товаров с территории РФ налогом не облагается согласно п.2 ст. 151 НК РФ, если иное не предусмотрено таможенным законодательством ТС и законодательством РФ о таможенном деле.

Импорт товаров облагается НДС в полном объеме, за исключением отдельных товаров, указанных в ст.150 НК РФ, и отдельных случаев, названных в подпункте 1.1 п.1 ст. 151 НК РФ, а также отдельных операций, которые облагаются по нулевой ставке согласно п.1 ст.164 НК РФ.

В соответствии с п.1 ст.148 НК РФ местом реализации работ, услуг признается территория Российской Федерации), если:

1) работы (услуги) связаны непосредственно с недвижимым имуществом (за исключением воздушных, морских судов и судов внутреннего плавания, а также космических объектов), находящимся на территории РФ;

2) работы (услуги) связаны непосредственно с движимым имуществом, воздушными, морскими судами и судами внутреннего плавания, находящимися на территории РФ;

3) услуги фактически оказываются на территории РФ в сфере культуры, искусства, образования (обучения), физической культуры, туризма, отдыха и спорта;

4) покупатель работ (услуг) осуществляет деятельность на территории РФ;

5) деятельность организации или индивидуального предпринимателя, которые выполняют работы (оказывают услуги), осуществляется на территории РФ в части выполнения видов работ (оказания видов услуг), не предусмотренных пп.1 - 4.1, 4.4 п.1 ст.148 НК РФ.

Что касается ситуации, когда покупатель осуществляет деятельность на территории Российской Федерации, то местом осуществления деятельности считается территория Российской Федерации в отношении определенных работ (услуг), указанных в абз.3 пп. 5 п.1 ст. 148 НК РФ, в случае фактического

присутствия покупателя работ (услуг), на территории Российской Федерации на основе государственной регистрации организации или индивидуального предпринимателя, а при ее отсутствии или в отношении филиалов и представительств указанной организации - 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) приобретены через это постоянное представительство), места жительства физического лица.

Если рассматривать ситуацию, когда иностранной организацией предоставляются неисключительные права на использование программного обеспечения для ЭВМ российской организации, то в соответствии с пп.4 п. 1 ст. 148 НК РФ местом реализации услуг признается территория Российской Федерации.

Однако предоставление прав на использование программного обеспечения для ЭВМ по лицензионному договору не подлежит налогообложению.

Министерство финансов в ряде писем высказывает свою позицию, что рассматриваемая операция на территории Российской Федерации налогом на добавленную стоимость не облагается [4], [5].

Вместе с тем, в результате изменений, происходящих на законодательном уровне, иностранные компании будут обязаны уплачивать НДС с рассматриваемых операций.

В соответствии с Федеральным законом от 3 июля 2016 г. №244-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового Кодекса Российской Федерации» изменен порядок исчисления и уплаты НДС при оказании иностранными организациями услуг в электронной форме физическим лицам.

В частности, в Главу 21 НК РФ введена ст. 174.2, в которой определено, что признается оказанием услуг в электронной форме, указан перечень данных операций, а также операций, которые не считаются таковыми, урегулирован вопрос налогообложения иностранных компаний, когда приобретателем их услуг выступает физическое лицо на территории Российской Федерации.

Оказанием услуг в электронной форме признается оказание услуг через информационно-телекоммуникационную сеть, в том числе через информационно-

телекоммуникационную сеть «Интернет» автоматизировано с использованием информационных технологий.

В операциях, предусмотренных п.1 ст. 174.2 НК РФ, между иностранными организациями и физическими лицами, местом осуществления деятельности покупателя физического лица признается территория Российской Федерации в случае, если выполняется хотя бы одно из указанных ниже условий:

- 1) местом жительства покупателя является Российская Федерация;
- 2) место нахождения банка, в котором открыт счет, используемый покупателем для оплаты услуг, или оператора электронных денежных средств, через которого осуществляется покупателем оплата услуг, - на территории Российской Федерации;
- 3) сетевой адрес покупателя, использованный при приобретении услуг, зарегистрирован в Российской Федерации;
- 4) международный код страны телефонного номера, используемого для приобретения или оплаты услуг, присвоен Российской Федерации.

То есть данная новелла называет не только место жительства на территории Российской Федерации, как основание для признания местом реализации услуги территорию Российской Федерации, а также иную, связанную с физическим лицом информацию: платежные реквизиты, контактные данные. Подобные основания позволяют более удобно отслеживать экономические обороты от оказания услуг в электронной форме иностранными компаниями.

Интересно, что согласно новеллам, место осуществления деятельности покупателя в отдельных случаях может быть определено продавцом.

Также ст.83 НК РФ дополнена пунктом 4⁶, который регулирует постановку на учет иностранных организаций, оказывающих услуги в электронной форме физическим лицам. То есть, предусмотрен отдельный порядок постановки иностранных организаций на налоговый учет на территории Российской Федерации, который будет использоваться только для целей уплаты НДС.

В данном Федеральном законе отдельное внимание отдано личному кабинету налогоплательщика, ответственности за исполнение налоговых обязательств.

Что касается места реализации товаров, то согласно ст.147 НК РФ местом реализации товаров признается территория Российской Федерации при наличии одного или нескольких следующих обстоятельств:

1) товар находится на территории Российской Федерации и иных территориях, находящихся под ее юрисдикцией, и не отгружается и не транспортируется;

2) товар в момент начала отгрузки и транспортировки находится на территории Российской Федерации и иных территориях, находящихся под ее юрисдикцией.

Следовательно, склад иностранной компании на территории Российской Федерации с продукцией, доставку с которого осуществляют независимые логистические компании, будет считаться местом реализации в целях взимания НДС.

Рассмотрим более частный, но показательный вопрос налогообложения. В России также, как и, например, в ЕС законодательство установило для электронной торговли менее выгодные условия по сравнению с оффлайновой торговлей интеллектуальными продуктами. Так при продаже электронных книг в России ставка НДС 18%.

Ставки НДС в НК РФ определены в ст. 164. Списки, в рамках которых производится налогообложение при реализации по ставкам 0% (п.1 ст.164 НК РФ), 10% (п.2 ст. 164 НК РФ) являются закрытыми. В иных случаях налогообложение производится по ставке 18% (п.3 ст. 164 НК РФ). Операции, освобождаемые от налогообложения, поименованы в ст. 149 НК РФ.

Ставка 10% применяется в отношении ряда, но не всех продовольственных товаров (пп.1 п.2 ст. 164 НК РФ), товаров для детей (пп.2 п.2 ст. 164 НК РФ), периодических печатных изданий и книжной продукции (за исключением книжной продукции рекламного и эротического характера) (пп.3 п.2 ст. 164 НК РФ), медицинских товаров отечественного и зарубежного производства (пп.4 п.2 ст. 164 НК РФ), племенных животных (пп.5 п.2 ст. 164 НК РФ). Таким образом, в отличие, например от Великобритании, операции по реализации книжной продукции в РФ подлежат обложению НДС.

Перечни кодов видов продукции, перечисленных в п.2 ст. 164 НК РФ утверждены несколькими Постановлениями Правительства. Постановлением Правительства РФ от 23.01.2003 №41 утвержден перечень видов периодических печатных изданий и книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, облагаемых при их реализации налогом на добавленную стоимость по ставке 10 процентов. В соответствии с этим перечнем НДС по ставке 10 % облагаются книги и брошюры, которые по Общероссийскому классификатору продукции относятся к подклассу, имеющему код 95 3000.

Отметим, что действующее Постановление Правительства РФ от 23.01.2003 №41 содержит перечень кодов видов в соответствии с Общероссийским классификатором продукции ОК 005-93 (ОКП), облагаемых налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 10 процентов при реализации. То есть содержит перечень кодов в соответствии с ОКП, который будет заменен с 01.01.2017 г. Общероссийским классификатором продукции по видам экономической деятельности ОКПД2. На сегодняшний день изменения в Постановление Правительства РФ от 23.01.2003 №41 не приняты, заменяющие коды ОКП на коды ОКПД2.

То есть налогоплательщики при реализации периодических печатных изданий, а также книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, применяют пониженную ставку НДС 10% в соответствии с пп. 3 п. 2 ст. 164 НК РФ.

Соответствие продаваемой книжной продукции тем видам, что приведены в перечне, должна подтвердить Роспечать, выдав справку (п. 2 примечаний к перечню, утвержденному постановлением Правительства РФ от 23 января 2003 г. № 41). Таким образом, если организация имеет соответствующую справку в Федеральном агентстве по печати и массовым коммуникациям, НДС платится по ставке 10 %. В противном случае применяется ставка НДС 18 процентов. Данная позиция подтверждается письмами Минфина России от 22.11.2011 № 03-07-14/113 и УФНС России по г. Москве от 07.05.2009 № 16-15/045457.

При реализации книжной продукции, распространяемой в электронном виде, НДС нужно начислять по ставке 18 %. Даже если речь идет о книгах и брошюрах, связанных с образованием, наукой и культурой. Это следует из положений абзаца 5

примечания 1 к перечню, утвержденному постановлением Правительства РФ от 23 января 2003 г. № 41 и письма Минфина России от 01.08. 2012 г. № 03-07-11/213.

1.4 Позиция Республики Армения, Республики Кыргызстан

Прямое налогообложение в Республике Армения

Налогообложение прибыли от предпринимательской деятельности в Республике Армения регулируется Законом Республики Армения «О налоге на прибыль» (далее - Закон). Данный Закон не содержит специального регулирования налогообложения цифровой торговли (электронной коммерции).

Плательщиками налога на прибыль иностранных организаций в Республике Армения (то есть нерезидентами) признаются созданные в иностранных государствах юридические лица и предприятия, не имеющие статуса юридического лица, а также международные организации и созданные ими за пределами Армении юридические лица и предприятия, не имеющие статуса юридического лица.

Доходы от армянских источников подразделяются на активные (доходы от предпринимательской деятельности), пассивные (инвестиционные) и прочие пассивные доходы согласно ст.53 Закона.

Доходами от предпринимательской деятельности на территории Республики Армения, в частности, считаются:

- 1) доход от реализации продукции, товаров и оказания услуг в Республике Армения, независимо от места оплаты;
- 2) доход от посреднической деятельности в Республике Армения;
- 3) доходы от управленческих, финансовых и страховых услуг, если для уплачивающего их подразделения или места они считаются расходами.

Нужно заметить, что доход нерезидента, полученный от ввоза товаров на территорию Республики Армения в рамках внешнеторговой деятельности налогообложению не подлежит.

Среди прочих пассивных доходов согласно пп.3 п.4 ст.53 Закона признаются доходы, полученные от ввоза из-за границы товаров на условиях торгового

посредничества с предприятиями и реализации в Республике Армения. Причем в этом случае доходом, полученным из армянских источников, считается уплаченная нерезиденту разница между назначенной им ценой и более выгодной ценой реализации (по которой посредническое предприятие фактически осуществило продажу товара, поставленного для реализации) или часть разницы, принадлежащей нерезиденту.

Торговое посредничество может осуществляться разными способами через заключение договора с коммерческим представителем, комиссионером, агентом согласно Гражданскому кодексу Республики Армения.

Итак, доходы от осуществления электронной торговли нерезидентом могут относиться как к активным доходам нерезидента, так и прочим пассивным доходам.

Согласно ст. 57 Закона налоговый агент, обязан удерживать налог с нерезидента со всех вышеперечисленных доходов. То есть, в целом проблема с неуплатой налога с прибыли от осуществления электронной торговли не зарегистрированными в налоговой инспекции нерезидентами решена, но налогообложение прибыли от электронной торговли, осуществляемой с физическими лицами по сути лишено регулирования, так как физические лица не признаются налоговыми агентами.

Согласно ст. 6 Закона Республики Армения от 14.04.1997 «О налогах» налоговыми агентами признаются:

- 1) любое юридическое лицо (в том числе - обособленное подразделение иностранного юридического лица),
- 2) предприятие, не имеющее статуса юридического лица, а также индивидуальный предприниматель, выплачивающее (выделяющее либо предоставляющее в натуральной форме) доходы налогоплательщикам, на которого в соответствии с законом при выплате (выделении либо предоставлении) доходов налогоплательщикам возлагается обязательство по исчислению, удержанию (взиманию) и уплате в бюджет налогов с их доходов.

Таким образом, если интернет - покупателем выступает физическое лицо, то интернет - продавцы могут избежать налогообложения на территории Республики Армения.

Однако, существует норма, согласно которой, при отсутствии возможности удержания (взимания) налога у источника выплаты дохода (то есть при отсутствии налогового агента) обязательство по уплате налога на прибыль в государственный бюджет Республики Армения несет получающий доходы от армянских источников нерезидент в порядке и сроки, установленные статьями 60-63 настоящего Закона. (п. 3, ст. 57 Закона). В свою очередь, за сокрытие объекта налогообложения или его занижение предусмотрена ответственность в виде штрафа. Представляется, что данное регулирование все-таки не является эффективным для электронной торговли, так как на практике, сделки в сети Интернет могут быть неуловимыми для налоговых органов.

В Законе содержится несколько норм, стимулирующих нерезидентов к регистрации в органах налоговой инспекции на территории Республики Армения для осуществления предпринимательской деятельности посредством электронной коммерции.

Удобным для нерезидента, осуществляющего электронную торговлю в Республике Армения, является регулирование налогообложения прибыли, предусмотренное для случаев, когда нерезидент осуществляет деятельность не только в Республике Армения. Потому что, как правило, сделки в сети Интернет не ограничены территорией. В соответствии с абз.1 п.4 ст.55 Закона, если нерезидент осуществляет свою деятельность не только в Республике Армения, но и за ее пределами, не ведя при этом раздельного учета, что не позволяет определить налогооблагаемую прибыль, возникающую от деятельности, осуществляемой им через «подразделение» или «место», то она может быть определена на расчетной основе - по методу, согласованному между налогоплательщиком и органом налоговой инспекции. Этот согласованный метод согласно абз.2 п.4 ст.55 Закона будет служить основой для определения налогооблагаемой прибыли до тех пор, пока не будет веской причины для его изменения.

Подразделением является обособленное подразделение нерезидента, получившее государственную регистрацию в Республике Армения согласно п.1 ст.54 Закона.

Местом осуществления деятельности нерезидента является место фактического осуществления предпринимательской деятельности нерезидента, не

имеющим обособленного подразделения в Республике Армения согласно п.2 ст. 54 Закона. Согласно п.3 ст.56 Закона орган налоговой инспекции может считать доходы, полученные нерезидентом из армянских источников, результатом предпринимательской деятельности, осуществленной нерезидентом через место в Республике Армения, в случае представления нерезидентом органам налоговой инспекции документов, удостоверяющих эту предпринимательскую деятельность. То есть, существует порядок признания «места» органом налоговой инспекции.

При осуществлении нерезидентом деятельности через бизнес-агента местом осуществления деятельности нерезидента считается место нахождения бизнес-агента согласно п.2 ст. 54 Закона.

Бизнес-агент в соответствии с п.3 ст. 54 Закона - это считающееся резидентом юридическое лицо, предприятие, не имеющее статуса юридического лица, или физическое лицо, деятельность которого контролируется нерезидентом на основании договора поручения, договора доверительного управления или доверенности, либо в иной форме, и которое осуществляет для нерезидента (доверителя) деятельность, в частности, для следующих целей: организации закупок, проведения закупок и заключения иных договоров; установления с третьими лицами агентских договорных отношений, регулярного накопления, складирования принадлежащих доверителю товаров и отгрузки таких товаров другим лицам от имени доверителя; представления доверителя при заключении торговых договоров или выполнении заказов на закупку.

Согласно ст. 57 Закона, удержание (изъятие) налога на прибыль у источника осуществляется налоговым агентом с общей суммы выплачиваемого нерезиденту дохода. Нерезидент, осуществляющий деятельность через «подразделение» или «место» в Республике Армения, может вычитать расходы на сумму потерь, понесенных в связи с осуществляемой в Республике Армения деятельностью, в том случае, если он подает декларацию в налоговый орган. Также важной деталью является то, что согласно п.1 ст.56 Закона возможно осуществить распределение подтвержденных документами расходов и фактических потерь между нерезидентом и его подразделением или местом в Республике Армения. Распределенные расходы включают, в частности, управленческие и общие административные расходы, произведенные как в Республике Армения, так и за ее пределами.

Когда деятельность ведется через подразделение, то валовый доход уменьшается на сумму установленных Законом вычетов, за исключением установленных ст. 24, 25 и 26 Закона (грантов, убытков за предшествующие годы, дивидендов).

Таким образом, нерезидент, осуществляющий интернет – торговлю через «подразделение» или «место», может уменьшить налогооблагаемую базу на сумму расходов, понесенных в связи с осуществлением предпринимательской деятельности в Республике Армения.

«Подразделение» имеет преимущество перед «местом» в том, что нерезидент, осуществляющий деятельность через подразделение, может получить освобождение от удержания налога на прибыль у источника, если представит налоговому агенту справку о постановке на учет в органах налоговой инспекции Республики Армения. Для нерезидента, осуществляющего деятельность через место, такого порядка не предусмотрено, следовательно, такой нерезидент будет иметь большую налоговую нагрузку.

Косвенное налогообложение в Республике Армения

В Республике Армения косвенное налогообложение, в том числе электронного бизнеса осуществляется согласно положениям Закона Республики Армения от 16 июня 1997 года №ЗР-118 "О налоге на добавленную стоимость" (далее- Закон РА №ЗР-118).

Налогоплательщиками НДС являются лица, считающиеся плательщиками и (или) несущие обязательства по уплате. (ст. 2 Закона РА №ЗР-118)

Плательщиком НДС согласно ст.3 Закона РА №ЗР-118 признается лицо, зарегистрированное в качестве осуществляющего предпринимательскую деятельность или имеющее право вести предпринимательскую деятельность:

- 1) юридические лица,
- 2) зарегистрированный в Республике Армения филиал (вне зависимости от факта, является ли неторговой организацией) иностранной организации,
- 3) нотариус,
- 4) индивидуальный предприниматель.

Помимо этого, такое лицо, осуществляющее поставку товаров или предоставление услуг, должно перестать быть плательщиком налога с оборота.

Одним из оснований перехода от уплаты налога с продаж на уплату НДС для указанных лиц является, тот момент, когда оборот реализации превысил порог НДС.

Порог НДС считается превышенным, если стоимость поставки товаров, работ и услуг составляет сумму, превышающую 115,0 млн. драмов (что приблизительно составляет 15,9 млн. российских рублей). То есть лицо, для экономической деятельности которого характерно такое условие, обязано зарегистрироваться как плательщик НДС.

В зависимости от того в какой момент превышен порог НДС будет применяться определенное правило для расчета суммы, с которой должен быть уплачен налог. (п.1.1, п.2 ст.3 Закона РА №3Р-118)

Однако, для экономической деятельности неторговых организаций и физических лиц порог НДС равняется 58,35 млн. драмов (п.4 ст.3 Закона РА №3Р-118), что приблизительно составляет 8 млн. российских рублей.

Среди лиц, несущих обязанности по уплате НДС в ст.3.1 Закона РА №3Р-118 названы:

1) юридические лица, не имеющие право вести предпринимательскую деятельность, организации, не имеющие статуса юридического лица, в том числе, учреждения, представительства иностранных организаций,

2) в установленных настоящим Законом случаях, органы МСУ и гос. органы управления, учреждения, созданные данными органами, Центральный банк Республики Армения,

3) физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями или нотариус, если:

а. осуществляется поставка товара

б. осуществляется законная предпринимательская деятельность

в. осуществляется импортирование на территорию РА в целях предпринимательской деятельности или на территорию РА импортируются автомобили.

Притом, обязанности по уплате НДС могут быть возложено на других лиц. (абз. 8 ст. 3.1 Закона РА №3Р-118)

Объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость в Республике Армения считается согласно ст.5 Закона РА №3Р-118 вся стоимость (оборот) всех

осуществляемых плательщиками НДС на территории Республики Армения сделок (операций), установленных статьей 6 настоящего Закона, если законом не предусмотрено иное.

К сделкам, упоминаемым в ст. 6, относятся: 1) поставка товаров; 2) оказание услуг;

3) безвозмездное (с частичной оплатой) потребление; 4) таможенная процедура «выпуск для внутреннего потребления», за исключением случаев, предусмотренных законом; 5) поставка товара или предоставление услуг в качестве вклада для осуществления совместной деятельности без создания юридического лица.

Некоторые из данных сделок освобождены от НДС согласно ст. 15 Закона РА №3Р-118. Например, к числу таких сделок относятся услуги по страхованию и перестрахованию, финансовые услуги и т.д.

А в ст. 7 Закона РА №3Р-118 перечислены сделки, которые не являются объектом налогообложения, например, обмен товарами и услугами между расположенными на территории Республики Армения подразделениями юридического лица, предприятий, не имеющих статуса юридического лица, (внутренний оборот).

А согласно ст. 16 рассматриваемого закона нулевая ставка применяется, например, к облагаемому обороту товаров, поставляемых по таможенной процедуре "Экспорт» (п.1 ст.16 Закона РА №3Р-118). А также, в отношении облагаемого оборота услуг, место оказания которых в соответствии с настоящим Законом не находится на внутренней территории Республики Армения (п. 8 ст. 16 Закона РА №3Р-118).

Местом поставки товаров согласно ст. 12 рассматриваемого Закона считается место нахождения товаров, с которого они фактически поставляются. Следовательно, склад иностранной компании на территории Республики Армения с продукцией, доставка с которого осуществляется независимыми логистическими компаниями, будет признан местом реализации, и, такие поставки должны облагаться НДС.

По общему правилу, местом предоставления услуг считается место государственной регистрации организации, или место учета индивидуального

предпринимателя, предоставляющего услуги, а в случае их отсутствия, место, указанное в учредительном документе организации или местонахождение постоянного подразделения организации, если услуги предоставляются непосредственно с помощью данного подразделения, а в случае предоставления услуг индивидуальным предпринимателем, его место жительства. (ст. 13 Закона РА №3Р-118)

Иной порядок для отдельных случаев предусмотрен в ст. 14 Закона РА №3Р-118. Например, при оказании услуг организацией, зарегистрированной в Республике Армения, иностранной организации местом оказания услуг считается место гос. регистрации организации, получающей услуги.

Прямое налогообложение в Кыргызской Республике

Налогообложение прибыли от предпринимательской деятельности в Кыргызской Республике регулируется Разделом VIII Налогового кодекса Кыргызской Республики (далее НК КР). Специального регулирования налогообложения услуг, связанных с цифровой торговлей (электронной коммерцией) в рамках налогового законодательства государства не предусмотрено.

Согласно отдельной Главе 34 (ст. 222, 223) НК КР регулируется налогообложение доходов иностранных организаций из источника в Кыргызской Республике, не связанных с постоянным учреждением в Кыргызской Республике. Эти нормы частично решают проблему, связанную с недополучением налогов от сделок в сети интернет, так как обязанность удержания налоговым агентом налога у нерезидента предусмотрена лишь для некоторых доходов, получение которых возможно посредством электронной коммерции.

К рассматриваемым доходам, в частности, относятся доходы от выполнения работ, оказания услуг, а также авторские гонорары.

Налог с доходов, полученных иностранной организацией из источника дохода в Кыргызской Республике, не связанной с постоянным учреждением в Кыргызской Республике, исчисляется и удерживается организацией и индивидуальным предпринимателем, выплачивающими доход иностранной организации, при каждой выплате доходов. В Кыргызской Республике отсутствует регулирование налогообложения, если доход такому нерезиденту будет выплачиваться физическим

лицом. Касательно электронной коммерции это означает, что если интернет-потребителем (заказчиком) будет физическое лицо, то доход уходит из-под налогообложения.

Налоги у источника выплаты применяются независимо от того, произведен платеж внутри или за пределами Кыргызской Республики.

Следующие нормы определенным образом стимулируют нерезидентов к регистрации обособленного подразделения на территории Кыргызской Республики для осуществления предпринимательской деятельности посредством электронной коммерции. Налоговые агенты удерживают налог у источника выплаты доходов без осуществления вычетов. Однако, при осуществлении электронной коммерции у нерезидента возникают внушительные расходы. В рассматриваемом случае он лишен возможности их вычесть, это означает, что его налоговая нагрузка является большей, чем у обособленного подразделения.

Нерезидент может быть освобожден от удержания налога, если представит налоговому агенту копию регистрационной карты и справку налогового органа о налоговой регистрации постоянного учреждения, к которому относится выплачиваемый доход.

Косвенное налогообложение в Кыргызской Республике

Регулирование налогообложения поставок товаров, работ и услуг налогом на добавленную стоимость в Кыргызской Республике предусмотрено в 9 разделе налогового кодекса Кыргызской Республики (далее - НК КР). Данное регулирование не выделяет налогообложение экономического оборота, осуществляемого в рамках электронной торговли.

Налогоплательщиком НДС является облагаемый субъект, а также субъект, осуществляющий облагаемый импорт согласно ст.226 НК КР.

В свою очередь, субъект становится облагаемым, если он зарегистрирован или обязан зарегистрироваться в органах налоговой службы как налогоплательщик НДС в соответствии с настоящим разделом. (ст.228 НК КР)

Субъекты, осуществляющие экономическую деятельность на территории Кыргызской Республики, при достижении результата такой деятельности определенного регистрационного порога НДС (8 млн. сомов, что приблизительно

составляет 7,7 млн. российских рублей), которых сохраняется в течение 12 последовательных месяцев, обязаны регистрироваться как плательщики НДС.

К числу таких субъектов могут относиться в том числе: индивидуальные предприниматели, юридические лица-резиденты, нерезиденты, осуществляющие деятельность в Кыргызской Республике через филиал, представительство.

К числу субъектов, осуществляющих облагаемый импорт, относятся субъекты, которые ввозят товар на территорию Кыргызской Республики в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза и/или законодательством Кыргызской Республики в сфере таможенного дела, за исключением ввоза товара, освобожденного от НДС на импорт. В эту группу субъектов могут входить помимо выше названных также иностранные организации.

Объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость в Кыргызской Республике признаются согласно ст.231 НК КР:

- 1) облагаемые поставки,
- 2) облагаемый импорт.

Под облагаемыми поставками согласно ст.224 НК КР понимаются поставки товаров, работ и услуг, осуществляемые облагаемым субъектом:

- а) поставки товаров на территории Кыргызской Республики;
- б) поставки работ и услуг в Кыргызской Республике, осуществляемые за оплату;
- в) экспорт товаров.

В облагаемые поставки не включаются поставки, освобожденные от НДС и не являющиеся объектом обложения по НДС согласно 9 разделу НК КР.

Однако, экспорт работ и услуг согласно ст.260 НК КР является поставкой, освобожденной от НДС.

А экспорт товаров с территории Кыргызской Республики является поставкой с нулевой ставкой НДС (ст. 261 НК КР), за исключением экспорта золотого и серебряного сплавов, аффинированного золота и серебра.

Импорт товаров будет облагаться НДС, за исключением отдельных товаров, которые названы в перечне, утверждаемом Правительством Кыргызской Республики.

В п.1 ст.233 НК КР установлено, что поставка товаров, работ, услуг, осуществленная агентом, признается поставкой, осуществляемой самим субъектом, если иное не предусмотрено настоящей статьей.

Однако, согласно п.3 данной статьи поставка товаров, работ, услуг агентом по поручению субъекта - иностранной организации или физического лица-нерезидента, не являющихся плательщиками НДС, включается в поставку агента в том случае, если поставка является облагаемой в соответствии с настоящим Кодексом.

Передача товара от субъекта агенту не является поставкой, за исключением случая, когда товары передаются в качестве агентского вознаграждения.

Что касается места реализации работ и услуг, то согласно ст. 236 НК КР им может быть признано одно из четырех разных мест в зависимости от ситуации:

1) местом поставки работ и/или услуг признается местонахождение недвижимого имущества, если работы и/или услуги связаны непосредственно с этим имуществом;

2) местом поставки признается место экономической деятельности, местонахождение постоянного учреждения покупателя работ и/или услуг, с которым (постоянным учреждением) связаны эти работы и/или услуги при осуществлении отдельных работ и отдельных услуг; (например, при оказании консультационных, юридических, рекламных услуг и пр.)

3) местом поставки услуг является место фактического оказания услуг при оказании услуг в сфере здравоохранения, культуры, искусства, научных исследований, образования, туризма, физической культуры и спорта;

4) местом реализации работ и/или услуг признается местонахождение субъекта, выполняющего эти работы и услуги при поставках работ и услуг, не предусмотренных в трех вышеназванных способах определения места.

Местом поставки товаров считается место, где поставщик передал товар, или же если поставка включает транспортировку, то местом поставки товара является местонахождение товара в момент начала транспортировки. (ст. 235 НК КР)

Соответственно, склад иностранной компании на территории Кыргызской Республики с продукцией, доставку с которого осуществляют независимые логистические компании, будет признан местом реализации, и, такие поставки должны облагаться НДС.

2 Предложения по совершенствованию прямого налогообложения электронного бизнеса в РФ

2.1 Предложения по внесению изменений в Налоговый Кодекс РФ в части прямого налогообложения

Предложения по внесению изменений в Налоговый Кодекс РФ в части прямого налогообложения сформулированы по двум направлениям: поставки товаров, работ, услуг осуществляемые offline, т.е. физически и online, т.е. путем доступа к продукту или скачивания продукта в сети Интернет. В первом случае предполагается сохранение существующих принципов и усиление применяемых механизмов при налогообложении электронной торговли. Во втором случае предполагается утверждение новых принципов и введение новых механизмов при налогообложении электронной торговли.

Проведенный анализ выявил существующие налоговые схемы уклонения от уплаты налогов по доходам от электронной торговли, поставка товаров (услуг) при которой осуществляется физически.

Основными методами уклонения являются:

- вывод интернет-ресурсов электронного бизнеса и банковских счетов (мерчант счетов) за пределы страны, в том числе в офшорные юрисдикции;
- перераспределение доходов от электронного бизнеса между странами, использование посредников для заключения договора «последней мили» с клиентом и минимизации доходов в государстве;
- открытие в стране иностранными компаниями представительств, не образующих налогового постоянного представительства (учреждения) для целей сбора информации о рынках сбыта и выявления потенциальных покупателей, при одновременном заключении сделок через зарубежные интернет-ресурсы и осуществлении регулярной предпринимательской деятельности на территории страны;

- использование несовершенства финансового законодательства для целей обналичивания и сокрытия выручки от электронной торговли.

Анализ действующего налогового законодательства показал, что на сегодняшний день имеются достаточно эффективные механизмы, которые позволяют противодействовать выше перечисленным схемам уклонения от уплаты налогов.

Отметим три основных механизма:

- 1) Обложение доходов нерезидентов у источников выплаты.
- 2) Концепция устойчивых «бизнес-связей» («business connection») или «зависимый агент».
- 3) «Ограниченный принцип притяжения» при определении прибыли постоянного представительства.

С учетом изложенного выше, считаем целесообразными следующие налоговые меры.

В краткосрочной перспективе:

1. Осуществить пересмотр норм налогового законодательства, регулирующего вопросы обложения доходов нерезидентов у источников выплаты, признания деятельности бизнес-посредников зависимыми агентами, реализации принципа притяжения при определении прибыли постоянного представительства.

В качестве примера возможно использовать опыт Республики Казахстан в части обложения доходов нерезидентов у источника выплаты и применения «принципа притяжения», а также опыт Республики Индия в части реализации концепции «business connection».

Проведенный анализ выявил существующие налоговые схемы уклонения от уплаты налогов по доходам от электронной торговли, поставка товаров (услуг) при которой осуществляется цифровым способом.

Основными методами уклонения являются:

- использование неопределенности или различного регулирования в странах мира по вопросу обложения доходов от электронной торговли цифровыми товарами (услугами) для целей уклонения от уплаты налогов поставщиками таких цифровых товаров (услуг);

- использование труда индивидуальных разработчиков (групп разработчиков – «freelancer») цифровых продуктов, оплата услуг которых производится с использованием электронных денежных средств на анонимные кошельки.

Правовой анализ действующего налогового законодательства России показал, что на сегодняшний день эффективные механизмы, которые позволяют противодействовать выше перечисленным схемам уклонения от уплаты налогов, отсутствуют. Это объясняется тем, что электронная торговля цифровыми товарами (услугами) является новым явлением в мировой экономике. Поэтому в концепции налогового законодательства вопросы регулирования налогообложения цифровых товаров (услуг) не были учтены.

В качестве концептуальных основ налогообложения и выработки налоговой политики в сфере цифровых товаров (услуг) предлагается следующее.

В краткосрочной перспективе:

1) Ввести в налоговое законодательство новое правовое понятие – «цифровые продукты». Под «цифровыми продуктами» предлагаем понимать продукты, поставляемые онлайн («цифровая поставка»).

Для определения терминов «цифровые продукты» и «цифровая поставка», а также примерного перечня цифровых продуктов предлагаем использовать по аналогии перечень Annex II к Директиве ЕС 2006/112/ЕС и Рекомендации ОЭСР 2011 года «Измерение информационного общества».

2) Расширить понятие постоянного представительства и распространить его на осуществление нерезидентами на территории государства регулярной предпринимательской деятельности - цифровых поставок цифровых продуктов резидентам этого государства.

3) Ввести в налоговое законодательство новый термин «международные цифровые поставки». Закрепить норму о том, что доходы от международных цифровых поставок облагаются в государстве резидентства поставщика, если такая деятельность не образует постоянного представительства в другом государстве.

4) Приравнять к регулярно доступной постоянной базе для целей осуществления деятельности физических лиц по оказанию независимых личных услуг регулярные цифровые поставки цифровых продуктов. Уточнить

распространение норм налогового законодательства о независимых личных услугах на физических лиц - разработчиков цифровых продуктов.

С учетом изложенного выше, считаем целесообразными дополнить национальное налоговое законодательство нормами, регулирующими налогообложение цифровых поставок цифровых продуктов предприятиями – нерезидентами и физическими лицами - нерезидентами.

2.2 Предложения по внесению изменений в Соглашения об избежании двойного налогообложения

В рамках поставок товаров (услуг), осуществляемых физически также целесообразно внести изменения в действующие Соглашения об избежании двойного налогообложения, а именно,

- дополнить статью 5 «Постоянное представительство» в части признания зависимого агента, а также случаев образования постоянного представительства аффилированными лицами;
- дополнить пункт 1 статьи 7 «Прибыль от предпринимательской деятельности» в части применения «принципа притяжения».

В рамках поставок товаров (услуг) осуществляемых онлайн дополнить действующие договоры об избежании двойного налогообложения, а именно,

- дополнить статью 3 «Общие определения» терминами «цифровые продукты» и «международные цифровые поставки»;
- дополнить статью 5 «Постоянное представительство (учреждение)» в части расширения термина «постоянное представительство (учреждение)», включив в него случаи регулярных цифровых поставок цифровых продуктов;
- внести новую статью 8.1 «Международные цифровые поставки»;
- уточнить статью 14 «Независимые личные услуги» в части распространения ее действия на разработчиков (поставщиков) цифровых продуктов, а также

дополнить нормой о приравнивании к постоянной доступной базе регулярной деятельности по цифровой поставке цифровых продуктов резидентам другого государства.

Соответственно рассмотрим пример внесения изменений в действующую Конвенцию между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Казахстан от 18.10.1996 «Об устранении двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доход и капитал», см. Таблицу 2.

Таблица 2 - Предлагаемые изменения в Конвенцию между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Казахстан от 18.10.1996 «Об устранении двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доход и капитал».

Действующая редакция Конвенции	Предлагаемая редакция Конвенции
Статья 3 «Общие определения» Пункт 1. Для целей настоящей Конвенции, если из контекста не вытекает иное:	Дополнить: «e1) Термин «международная цифровая поставка» означает любую поставку посредством скачивания (получения данных с сервера) или предоставления доступа в информационно-коммуникационных сетях к цифровым продуктам лицом договаривающегося государства лицу другого договаривающегося государства; «e2) Термин «цифровые продукты», в частности, означает веб-хостинг, дистанционное обслуживание программного обеспечения и оборудования, программное обеспечение и его обновления, предоставление текстовой информации, баз данных, фото, аудио- и видеопродукции, онлайн-игры (включая азартные игры), теле- и

Продолжение таблицы 2	радиовещание, дистанционное обучение, консультационные, юридические и финансовые онлайн-услуги.»
Статья 5 «Постоянное учреждение (представительство)» Пункт 3. Термин «постоянное учреждение» также включает:	Дополнить: «г) цифровая поставка цифровых продуктов резидентам договаривающегося государства, осуществляемая резидентом другого договаривающегося государства, но только если деятельность такого характера носит регулярный характер и продолжается в пределах первого договаривающегося государства более чем 6 месяцев.»
Пункт 4. Несмотря на предыдущие положения настоящей статьи термин «постоянное учреждение» не рассматривается как включающий:	Дополнить: «Не распространяется на случаи, когда указанная деятельность в договаривающемся государстве осуществляется в интересах компании другого договаривающегося государства, фактическая деятельность которой ведется в первом договаривающемся государстве и при условии, что такая компания контролируется резидентом этого же договаривающегося государства.»
Пункт 7. Продолжение таблицы 2	Дополнить: «Не распространяется на случаи, когда целью создания (учреждения) контролируемой компании в одном договаривающемся государстве является

	сокрытие фактического осуществления места деятельности контролирующей компании в другом договариваемся государстве с целью избежания налогообложения в этом другом договариваемся государстве.»
Статья 7 «Прибыль от предпринимательской деятельности» Пункт 1. Прибыль предприятия договариваемого государства облагается налогом только в этом государстве, если только такое предприятие не осуществляет или не осуществляло предпринимательскую деятельность в другом договариваемся государстве через расположенное там постоянное учреждение. Если предприятие осуществляет или осуществляло предпринимательскую деятельность, как сказано выше, то его прибыль может облагаться налогом в другом государстве, но только в той части, которая относится к:	Изменить: «б) продажам в этом другом государстве товаров или изделий, которые совпадают с товарами или изделиями, которые продаются через постоянное учреждение, и (или) осуществляемым посредством заключения сделок с использование информационно-коммуникационных технологий с резидентами другого договариваемого государства; в) другой предпринимательской деятельности, осуществляемой в этом другом государстве, которая по своему характеру совпадает с предпринимательской деятельностью, осуществляемой через такое постоянное учреждение, и (или) осуществляемой посредством заключения сделок с использование информационно-коммуникационных технологий с резидентами другого договариваемого государства.».
Продолжение таблицы 2	Дополнить: «Статья 8.1 «Международные цифровые поставки»

	1. Прибыль, полученная резидентом договаривающегося государства от международных цифровых поставок цифровых продуктов, облагается налогом только в этом государстве, если такая деятельность не образует постоянного учреждения в другом договаривающемся государстве.»
Статья 14 «Независимые личные услуги» 1. Доход, полученный резидентом договаривающегося государства от оказания профессиональных услуг или другой деятельности независимого характера, облагается налогом только в этом государстве, кроме случаев, когда резидент располагает в другом договаривающемся государстве регулярно доступной ему постоянной базой для целей осуществления такой деятельности. Если у него есть такая база, доход может облагаться налогом в другом государстве, но только в части, относящейся к этой постоянной базе. 2. Термин "профессиональные услуги", в частности, включает независимую научную, литературную, артистическую, образовательную или преподавательскую деятельность, а также независимую деятельность врачей, юристов, Продолжение таблицы 2 инженеров, архитекторов, стоматологов	Изменить: «Статья 14 «Независимые личные услуги» 1. Доход, полученный резидентом договаривающегося государства от оказания профессиональных услуг или другой деятельности независимого характера, облагается налогом только в этом государстве, кроме случаев, когда резидент располагает в другом договаривающемся государстве регулярно доступной ему постоянной базой для целей осуществления такой деятельности и (или) осуществляет регулярные цифровые поставки цифровых продуктов резидентам этого государства. Если у него есть такая база, доход может облагаться налогом в другом государстве, но только в части, относящейся к этой постоянной базе. Осуществление регулярных цифровых поставок цифровых продуктов

и бухгалтеров.	резидентам другого договаривающегося государства приравнивается к постоянной базе в этом другом договаривающемся государстве. 2. Термин "профессиональные услуги", в частности, включает независимую научную, литературную, артистическую, образовательную или преподавательскую деятельность, а также независимую деятельность врачей, юристов, инженеров, архитекторов, стоматологов и бухгалтеров, разработчиков (поставщиков) цифровых продуктов.
----------------	---

2.3 Предложения по внесению изменений в наднациональное законодательство ЕАЭС в части прямого налогообложения

Евразийская экономическая комиссия в рамках своих планов по совершенствованию налогового законодательства в интеграционном объединении выделяет внесение изменений и дополнений в двусторонние соглашения об избежании двойного налогообложения между государствами - членами ЕАЭС, а также разработку проекта многосторонней конвенции об избежании двойного налогообложения.

Разработка многосторонней конвенции об избежании двойного налогообложения целесообразна, использование многосторонней конвенции имеет ряд преимуществ перед использованием отдельных договоров об избежании двойного налогообложения.

Заключение многосторонней конвенции об избежании двойного налогообложения может обеспечить равные условия для деловой активности в странах интеграционного объединения, повысить определенность правоприменения.

На сегодняшний день положения двусторонних соглашений об избежании двойного налогообложения толкуются судом самостоятельно, что приводит к тому, что в целом близкие по сути соглашения об избежании двойного налогообложения получают различное толкование, налогоплательщики не могут заранее определить как будет решен спорный вопрос в каждой из стран судом.

В случае наличия многосторонней конвенции изменения в соответствии с рекомендациями ОЭСР и иные изменения могли бы вноситься в один документ и вступать в силу во всех государствах в одно время, подписавших такую конвенцию.

Таким образом, целесообразно принятие многосторонней конвенции об избежании двойного налогообложения и включение в нее положений по налогообложению электронного бизнеса идентичных предлагаемых в рамках Конвенции между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Казахстан от 18.10.1996 «Об устранении двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доход и капитал».

3 Предложения по совершенствованию косвенного налогообложения электронного бизнеса в РФ

В 2016 г. Федеральным законом от 3 июля 2016 г. №244-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового Кодекса Российской Федерации» внесены кардинальные изменения в порядок исчисления и уплаты НДС при оказании иностранными организациями услуг в электронной форме физическим лицам в России. Данные изменения начнут действовать с 1 января 2017 г. Данные изменения отражают и опыт ЕС, который ввел подобный принцип обложения НДС при оказании услуг в электронной форме с 2015 г., тем самым сняв ряд схем налоговой оптимизации ранее применявшихся в ЕС.

Ранее место реализации услуг определялось по месту нахождения продавца, что давало необоснованные преимущества компаниям, зарегистрированным в странах ЕС с более низкой ставкой НДС. В частности, как было указано выше подобную схему применяла компания Амазон, зарегистрированная в Швейцарии и оказывавшая услуги (например, продажа электронных книг) в Великобританию, в условиях когда ставка НДС в Швейцарии установлена в 3 %, а в Великобритании в несколько раз выше. Принятые поправки позволили обеспечить справедливую конкуренцию внутри ЕС.

В рамках ЕАЭС подобная проблема не стояла, но создание неравных условий для конкуренции между российскими и иностранными продавцами цифрового контента имела место в связи с тем что одни и те же услуги, предоставляемые российскими продавцами облагались НДС, а иностранными не облагались.

3.1 Предложения по внесению изменений в Налоговый Кодекс РФ в части косвенного налогообложения

В июле 2016 г. ФНС России подготовила Проект Приказа Федеральной налоговой службы "Об утверждении формы, формата налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость иностранной организации, порядка ее заполнения

и представления через личный кабинет иностранной организации" (далее - Проект Приказа).

При заполнении декларации иностранной организации необходимо будет в частности ознакомиться с Общероссийским классификатором стран мира ОК (МК (ИСО 3166) 004-97) 025-2001 для указания кода страны постоянного местонахождения. Также в соответствии с Проектом Приказа каждому виду электронных услуг присвоен свой индивидуальный код, и сумма налога по каждому виду оказанной услуги рассчитывается отдельно, по налоговой ставке 15,25%. Стоимость оказанных услуг с учетом налога указывается дважды – в иностранной валюте и в рублях. При анализе Проекта Приказа возникает вопрос о том, какой код ОКТМО указать в декларации. Согласно п.18 Проекта Приказа при заполнении показателя «Код по ОКТМО» указывается код муниципального образования, межселенной территории, населенного пункта, входящего в состав муниципального образования, на территории которого осуществляется уплата налога.

Федеральным законом от 3 июля 2016 г. N 244-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации" определено, что местом осуществления деятельности покупателя признается территория Российской Федерации в случае, если выполняется хотя бы одно из указанных ниже условий:

- местом жительства покупателя является Российская Федерация;
- место нахождения банка, в котором открыт счет, используемый покупателем для оплаты услуг, или оператора электронных денежных средств, через которого осуществляется покупателем оплата услуг, - на территории Российской Федерации;
- сетевой адрес покупателя, использованный при приобретении услуг, зарегистрирован в Российской Федерации;
- международный код страны телефонного номера, используемого для приобретения или оплаты услуг, присвоен Российской Федерации.

При этом никаких указаний на то как определить непосредственно муниципальное образование, межселенную территории, населенный пункт, входящий в состав муниципального образования, на территории которого должна осуществляется уплата налога нет ни в Федеральном законе от 3 июля 2016 г. N 244-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса

Российской Федерации", ни в Проекте Приказа. Электронные услуги оказываются иностранной организацией без физического присутствия на территории России, обычно значительному числу потребителей, часто не находящихся в пределах территории одного населенного пункта. В соответствии с Проектом Приказа можно сказать, что декларация по НДС иностранной организации будет подаваться в электронном форме через личный кабинет налогоплательщика, в соответствии с Проектом Приказа руководителям (исполняющим обязанности руководителя) управлений Федеральной налоговой службы по субъектам Российской Федерации необходимо довести настоящий приказ до нижестоящих налоговых органов. Соответственно иностранной организации надо будет определить муниципальное образование, межселенную территорию, населенный пункт, входящий в состав муниципального образования, на территории которого осуществляется уплата налога. Поэтому ФНС России должна разъяснить правила определения «кода по ОКТМО», территории уплаты налога. Отметим, что принципиального значения через какое муниципальное образование собран налог с точки зрения распределения налоговых поступлений, например, между Федеральным бюджетом и бюджетом субъекта Федерации не имеет, в отличие, например, от налога на прибыль так как НДС полностью зачисляется в Федеральный бюджет.

В соответствии с Федеральным законом № 244-ФЗ от 3 июля 2016 года иностранная организация, состоящая на учете в налоговом органе обязана представлять в налоговый орган документы (информацию), сведения, представление которых такой организацией предусмотрено НК РФ, по форматам, утвержденным федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов. При этом на начало ноября 2016 г. существует только Проект Приказа Федеральной налоговой службы "Об утверждении формы, формата налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость иностранной организации, порядка ее заполнения и представления через личный кабинет иностранной организации". На практике уже не раз складывалась ситуация когда закон уже вступил в действие, а подзаконные акты так и не были подготовлены. При этом отметим, что в данном случае речь идет о подготовке подзаконных актов для применения иностранными компаниями, не имеющими представительств в России.

Таким образом, целесообразно принять Приказ Федеральной налоговой службы "Об утверждении формы, формата налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость иностранной организации, порядка ее заполнения и представления через личный кабинет иностранной организации" хотя бы за месяц до возникновения обязанности по представлению декларации, при этом соответствующий Приказ должен быть переведен как минимум на английский язык, языки основных экономических партнеров России и стран, оказывающих на сегодняшний день значительную часть соответствующих услуг, таким образом, на наш взгляд официальный перевод Приказа должен быть осуществлен как минимум на английский и китайский языки (до 25 марта 2017 г.).

Федеральным законом № 244-ФЗ от 3 июля 2016 года предусмотрено как российские налоговые органы будут обеспечивать исполнение иностранными организациями, оказывающими услуги в электронной форме, обязанности по постановке на учет в налоговых органах РФ и уплате НДС. По мнению экспертов ЕУ, Некоммерческого партнерства «Российская Ассоциация электронных коммуникаций» и иных экспертов [7] существующая в ЕС система не предполагает эффективного механизма принуждения иностранных компаний к регистрации для целей НДС при реализации электронных услуг на территории ЕС, кроме того данный режим также не предусматривает эффективных механизмов налогового контроля для проверки правильности исчисленных и уплаченных сумм НДС. В отношении российского закона звучат похожие замечания об отсутствии эффективных механизмов принуждения к постановке на учет и контроля исполнения налоговых обязательств.

Рассмотрим ряд аспектов, снятие с учета иностранной организации в добровольном или принудительном порядке осуществляется после окончания предусмотренных ст. 46 и 47 НК РФ мероприятий по взысканию имеющейся у такой иностранной организации недоимки по НДС, задолженности по пеням и штрафам.

Ст. 46 и 47 НК РФ определен порядок взыскания налога с организаций и индивидуальных предпринимателей за счет денежных средств в банках и электронных денежных средств, а также имущества.

На данном уровне разработки сервиса (сервис работает в тестовом режиме) при подаче онлайн-заявления о постановке на учет не надо указывать данные об обслуживающем банке в стране регистрации (инкорпорации). При этом закон прямо не предусматривает обязательность уплаты налога со счета, открытого в российском банке.

При отсутствии обязанности иностранной организации открыть расчетный счет в российском банке встает вопрос о возможности применения положений п.5 ст.46 НК РФ, согласно которому взыскание налога может производиться с рублевых расчетных (текущих) счетов, а при недостаточности средств на рублевых счетах - с валютных счетов налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя. При отсутствии рублевого расчетного счета у иностранной компании банк не сможет выполнить требование налогового органа о взыскании платежа, и положение иностранной организации в таком случае будет более выгодным по сравнению с налогоплательщиками, имеющими счета в российских банках. При этом в соответствии с п.16 статьи 78 НК РФ возврат излишне уплаченных иностранной организацией сумм НДС может быть произведен на счет, открытый в банке, в том числе, вероятно, и на счет в иностранном банке. Согласно одной из версий законопроекта, перечисление излишне уплаченного налога могло осуществляться исключительно на расчетные счета в российских банках. Соответственно, целесообразно по аналогии с «Заявлением о постановке на учет иностранной организации», утвержденным приказом ФНС России от 13.02.2012 N ММВ-7-6/80, указывать в заявлении о постановке на учет через НДС-офис данные расчетных счетов, в том числе, открытых в российских банках.

С появлением новой формы взаимоотношений налогоплательщика – иностранной организации, не имеющего налогового представительства на территории России - и налогового органа, неизбежно возрастает необходимость международного взаимодействия между налоговыми органами. Максимально эффективно налоговый контроль может быть обеспечен возможностью автоматического обмена налоговой информацией, к которому Россия готова будет присоединиться с 2018 года в связи с вступлением в силу 01.07.2015 Конвенции о

взаимной административной помощи по налоговым делам от 25.11.1988, с учетом изменений, внесенных Протоколом от 27.05.2010.

До 2018 г. обмен информацией фактически происходит в рамках запросов. И здесь возникают свои сложности: налоговый орган может направить запрос для проверки достоверности сведений, представляемых через личный кабинет организацией, ставшей на учет, так как у него есть все необходимые данные для составления запроса, но в случае отсутствия таких данных запрос подать невозможно, сведения о счетах иностранной организации не являются обязательными для постановки интернет-компании на учет.

Анализируя методы осуществления налогового контроля и обеспечения исполнения налоговых обязательств, логично предположить, что полномочия Федеральной налоговой службы в отношении возможности блокировки сайтов в интернет-пространстве Российской Федерации могут быть расширены. В настоящий момент, в соответствии с пп. а п.5 «Правил создания, формирования и ведения единой автоматизированной информационной системы "Единый реестр доменных имен, указателей страниц сайтов в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» и сетевых адресов, позволяющих идентифицировать сайты в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет», содержащие информацию, распространение которой в Российской Федерации запрещено», утвержденных Постановлением Правительства РФ от 26.10.2012 № 1101, основанием для включения в единый реестр доменных имен и (или) указателей страниц сайтов в сети «Интернет», а также сетевых адресов, позволяющих идентифицировать сайты в сети «Интернет», содержащие запрещенную информацию, является решение Федеральной налоговой службы о запрете деятельности по организации и проведению азартных игр и лотерей с использованием сети «Интернет» и иных средств связи. С учетом уже имеющейся практики, при детальной проработке механизма в законе и подзаконных актах, обоснованно представляется, что деятельность по оказанию электронных услуг иностранных организаций, не вставших на учет для уплаты НДС, может быть подобным образом пресечена.

При реализации книжной продукции, распространяемой в электронной виде, применяется ставка 18%, вместе с тем при реализации соответствующей бумажной книжной продукции установлена ставка налога 10%¹². Данное положение не соответствует желанию развивать электронный бизнес в России, высказанное в том числе и в Послании Президента Российской Федерации Федеральному Собранию 03.12 2015 г. о котором речь шла выше. Считаем целесообразным уравнивать условия реализации периодических печатных изданий и книжной продукции онлайн с офлайн. Установить ставку 10% НДС при реализации онлайн периодических печатных изданий и книжной продукции. Возможно, еще более правильным с точки зрения развития электронного бизнеса в России было бы предоставить более выгодные условия реализации периодических печатных изданий и книжной продукции онлайн и установить 0% ставку в случае реализации периодических печатных изданий и книжной продукции онлайн. Отметим, что ставка 0% по книжной продукции бумажной установлена в Великобритании. Однако данное предложение может привести к значительному уменьшению налоговых поступлений, что нецелесообразно в современных экономических условиях, однако в условиях стабильного экономического роста подобное предложение надо будет рассмотреть.

Интернет-пространство и электронная коммерция развиваются сейчас темпами, опережающими законодательное регулирование о чем речь шла выше, у транснациональных корпораций, а также иных участников международной торговли появилась дополнительная возможность уходить от уплаты налогов. Крупные транснациональные компании, которые торгуют на мировом рынке, не платят НДС ни там, где они зарегистрированы, ни там, куда они продают свой товар. Когда товар экспортируется за рубеж, то ставка НДС в любом случае 0%. В той стране, в которую низкостоймостные товары экспортируется, НДС и таможенные пошлины тоже обычно не платятся. Так, в России порог беспошлинного ввоза товаров— €1 тыс. в месяц, соответственно эти товары не облагаются ни таможенной пошлиной,

¹² По ставке НДС 10% облагаются периодические печатные издания и книжная продукция (за исключением книжной продукции рекламного и эротического характера)

ни ввозным НДС. При этом в реальности отследить совокупную стоимость ввезенных товаров за месяц обычно невозможно.

Значительные ценовые преимущества иностранных торговых компаний вынуждают российские компании оптимизировать налогообложение путем изменения структуры бизнеса. Так, например, «Евросеть» планирует до конца года открыть собственные иностранные представительства и продавать телефоны онлайн, доставляя их из-за границы. По словам президента «Евросети» Александра Малиса, компания уже начала выбирать места для расположения своих логистических точек. Как основные рассматриваются две: либо Китай, либо страны Прибалтики. Конечное решение будет принято в течение года. Оно будет зависеть от того, появится ли законодательная база, которая уравнивает конкурентные условия иностранных и российских магазинов [19].

Модель налогообложения иностранных интернет-площадок, продающих товары в России была представлена вице-премьеру Аркадию Дворковичу 14 октября 2016 г. на заседании Правительства Ассоциацией компаний интернет-торговли (далее - АКИТ). [20] Модель предусматривает регистрацию международных ритейлеров в ФНС России. Предлагается разработать механизм автоматического сбора и учета НДС при любом заказе на иностранной интернет-площадке. Иностранная интернет-площадка уплачивает 18-процентный налог [21]. Данный механизм, по мнению его разработчиков, призван "уравнивать правила работы" российских интернет-продавцов с глобальными игроками вроде eBay, AliExpress, Amazon и др.

С учетом европейского опыта и рекомендаций ОЭСР о возможном налогообложении низкостоймостных товаров при их импорте предлагаем следующее. Обязанность по уплате НДС возложить продавцов низкостоймостных товаров, для целей уплаты НДС в России в случае импорта данных товаров на территорию России обязать всех импортеров данных товаров проходить регистрацию для целей исчисления НДС, т.е. получить ИНН. Регистрацию осуществлять через сайт Налоговой службы России через кабинет налогоплательщика, построенный по тем же принципам, что кабинет для иностранных компаний, оказывающих цифровые услуги. В случае, если компания не превышает налогооблагаемый минимум, установленный для целей исчисления НДС

для российских налогоплательщиков (2 млн. руб. за три месяца), НДС не уплачивается.

Отметим, что, например, в Великобритании не существует порога для регистрации налогоплательщиков зарубежных продавцов и соответственно уплаты ими НДС, которыми признаются иностранные компании продавцы (overseas businesses). Как было указано выше при описании опыта стран ЕС (Великобритании), иностранными компаниями продавцами (overseas businesses) признаются компании, которые продают товары (находящиеся на территории Великобритании при продаже) покупателям Великобритании обычно через онлайн торговые площадки. Обычно товары доставляются в Великобританию до продажи и хранятся близко к пункту доставки. Данное предложение, при котором обязательна регистрация для целей НДС и уплата НДС вне зависимости от стоимости продаж, считаем избыточным. Данное предложение также может привести к новым схемам налоговой оптимизации через структурирование бизнеса путем выноса складов за территорию России, например, на территорию стран-членов ЕАЭС или в Прибалтику. Вместе с тем ряд инициатив Великобритании, предложенных в марте 2016 г., о которых речь также шла выше, целесообразно применить в России. Возможность принудительной регистрации соответствующих компаний для целей НДС России, обязательство назначать ими налогового агента на территории России, а также установление солидарной ответственности по уплате НДС интернет торговой площадкой при определенных обстоятельствах.

Вопрос с предоставлением обеспечения по соответствующим поставкам иностранных компаний продавцов считаем избыточным.

Отметим, что ФНС России также, как и Налоговая и таможенная служба Великобритании, должна иметь возможность рассмотреть и отклонить кандидатуру налогового агента в случае, если не признают данную компанию способной выполнять роль налогового агента. На начало ноября 2016 г. Налоговая и таможенная служба Великобритании пока не опубликовала соответствующие критерии.

Признание солидарной ответственности по уплате НДС интернет торговой площадкой должно быть возможно только после исчерпания всех возможных мер по взысканию НДС с иностранных компаний продавцов и вынесения предупреждения

интернет торговой площадке о торговле без уплаты НДС соответствующими иностранными компаниями продавцами и требования принять меры по устранению уклонения от налогообложения, торгующими на ней компаниями. Выполнение требований ФНС России позволит избежать мер солидарной ответственности. Интернет торговые площадки могут применять любые меры по устранению уклонения от налогообложения, необходимым и достаточным может считаться запрет на торговлю данным компаниям. Данный подход (запрет на торговлю компаниям) может быть реализован и в рамках налогообложения электронных услуг по месту нахождения потребителя. Требование солидарной ответственности должно будет применяться независимо от места контроля или управления электронной торговой площадки.

Исходя из рекомендаций ОЭСР, для повышения уровня исполнения налоговых обязательств по НДС в рамках импорта низкостоимостных товаров, предлагаем добавить правило "запасного налогоплательщика", т.е. в случае если НДС не уплачен иностранной компанией продавцом, НДС может быть собран в рамках традиционной модели сбора налога с конечного потребителя в момент доставки ему на почте. Сигналом для конечного потребителя о возможности возникновения подобной ситуации должно быть отсутствие ИНН у соответствующего иностранного продавца. Ответственность за размещение ИНН у иностранных компаний продавцов на интернет торговой площадке несет интернет торговая площадка. Иностранная компания продавец может в добровольном порядке до превышения необлагаемого по НДС минимума стать плательщиком НДС.

Отметим также, что любая реформа, направленная на повышение эффективности взимания НДС на импортируемые низкостоимостные товары, должна дополняться расширением международного административного сотрудничества между налоговыми органами для обеспечения исполнения налоговых обязательств.

В рамках администрирования необходимо вести учет налоговых поступлений от электронного бизнеса, в частности расширить перечень позиций в отчетах ФНС о налоговых поступлениях в разрезе отраслей, выделив в отдельную позицию отрасли электронной экономики. Это позволит оценивать качество налогового администрирования, степень собираемости налогов в отрасли, вклад в бюджетные

поступления, а также прослеживать динамику поступлений, сопоставлять ее с данными о развитии рынка и оценивать эффективность тех или иных мер.

3.2 Предложения по внесению изменений в наднациональное законодательство ЕАЭС в части косвенного налогообложения

На данный момент гармонизация налогового законодательства ЕАЭС фактически ограничивается сферой косвенного налогообложения в части НДС и прямого налогообложения в части налогообложения доходов в связи с работой по найму, получаемых гражданами государств-членов. В части НДС гармонизирован порядок взимания косвенных налогов и механизм контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг.

Порядок косвенного налогообложения при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг регламентирует Договор о Евразийском экономическом союзе, подписанный в Астане 29.05.2014, Протокол N 18 «О порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг» к вышеуказанному Договору.

На сегодняшний день ЕЭК не учитывает тенденции актуальные для РФ в области совершенствования косвенного налогообложения, затрагивающие электронный бизнес. В таких условиях целесообразно определить может ли оказать негативное влияние на развитие электронного бизнеса в ЕАЭС внесение кардинальных изменений в порядок исчисления и уплаты НДС при оказании иностранными организациями услуг в электронной форме физическим лицам в России. При этом отметим, что ничего подобного Стратегии единого цифрового рынка ЕС в ЕАЭС пока нет. В соответствии с внесенными Федеральным законом от 3 июля 2016 г. №244-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового Кодекса Российской Федерации» изменениями оказание иностранными организациями услуг в электронной форме физическим лицам в России приводит к возникновению обязанности у данных иностранных организаций исчислить и уплатить НДС в России. При этом в соответствии с местным налоговым законодательством так же как и, например, раньше в ЕС оказание услуг в

электронной форме облагается по месту продавца. То есть в таком случае НДС должен быть уплачен как в стране покупателя, так и в стране продавца. Данная ситуация может приводить к двойному налогообложению услуг.

Рассмотрим каким образом определяется место реализации услуг в наднациональном законодательстве ЕАЭС.

В соответствии со ст. 72 Договора о Евразийском экономическом союзе взимание косвенных налогов при выполнении работ, оказании услуг осуществляется в государстве-члене, территория которого признается местом реализации работ, услуг. Взимание косвенных налогов при выполнении работ, оказании услуг осуществляется в порядке, предусмотренном Протоколом N 18 к настоящему Договору.

В соответствии с пп. 4 п. 29 Протокола место реализации ряда услуг определяется по месту нахождения их покупателя. К таким услугам относятся в частности консультационные, юридические, бухгалтерские, аудиторские, инжиниринговые, рекламные, дизайнерские, маркетинговые услуги, услуги по обработке информации, а также научно-исследовательские, опытно-конструкторские и опытно-технологические (технологические) работы; работы, услуги по разработке программ для ЭВМ и баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), их адаптации и модификации, сопровождению таких программ и баз данных. Также по месту нахождения покупателя определяется место реализации услуг посредников, привлекающих от своего имени либо от имени покупателя другое лицо для оказания упомянутых выше услуг.

Статьей 174.2 НК РФ к услугам в электронной форме относятся:

- предоставление прав на использование программ для электронных вычислительных машин (включая компьютерные игры), баз данных через сеть "Интернет", в том числе путем предоставления удаленного доступа к ним, включая обновления к ним и дополнительные функциональные возможности;
- оказание рекламных услуг в сети "Интернет", в том числе с использованием программ для электронных вычислительных машин и баз данных, функционирующих в сети "Интернет", а также предоставление рекламной площади (пространства) в сети "Интернет";

- оказание услуг по размещению предложений о приобретении (реализации) товаров (работ, услуг), имущественных прав в сети "Интернет";
- оказание через сеть "Интернет" услуг по предоставлению технических, организационных, информационных и иных возможностей, осуществляемых с использованием информационных технологий и систем, для установления контактов и заключения сделок между продавцами и покупателями (включая предоставление торговой площадки, функционирующей в сети "Интернет" в режиме реального времени, на которой потенциальные покупатели предлагают свою цену посредством автоматизированной процедуры и стороны извещаются о продаже путем отправляемого автоматически создаваемого сообщения);
- обеспечение и (или) поддержание коммерческого или личного присутствия в сети "Интернет", поддержка электронных ресурсов пользователей (сайтов и (или) страниц сайтов в сети "Интернет"), обеспечение доступа к ним других пользователей сети, предоставление пользователям возможности их модификации;
- хранение и обработка информации при условии, что лицо, представившее эту информацию, имеет к ней доступ через сеть "Интернет";
- предоставление в режиме реального времени вычислительной мощности для размещения информации в информационной системе;
- предоставление доменных имен, оказание услуг хостинга;
- оказание услуг по администрированию информационных систем, сайтов в сети "Интернет";
- оказание услуг, осуществляемых автоматическим способом через сеть "Интернет" при вводе данных покупателем услуги, автоматизированных услуг по поиску данных, их отбору и сортировке по запросам, предоставлению указанных данных пользователям через информационно-телекоммуникационные сети (в частности, сводки

фондовой биржи в режиме реального времени, осуществление в режиме реального времени автоматизированного перевода);

- предоставление прав на использование электронных книг (изданий) и других электронных публикаций, информационных, образовательных материалов, графических изображений, музыкальных произведений с текстом или без текста, аудиовизуальных произведений через сеть "Интернет", в том числе путем предоставления удаленного доступа к ним для просмотра или прослушивания через сеть "Интернет";
- оказание услуг по поиску и (или) представлению заказчику информации о потенциальных покупателях;
- предоставление доступа к поисковым системам в сети "Интернет";
- ведение статистики на сайтах в сети "Интернет".

Таким образом, например, в соответствии с пп.4 п.29 место реализации рекламных услуг определяется по месту нахождения их покупателя. Т.е. соответствует положению ст. 174.2 НК РФ о том, что к услугам в электронной форме относится в частности оказание рекламных услуг в сети "Интернет". Однако данные соответствия лишь частичны.

Соответственно предлагаем внесение изменений в Протокол N 18 «О порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг» к Договору о создании Евразийского экономического союза.

Во-первых, внесение изменений в п. 2 Протокола в части понятий, используемых в Протоколе, добавление понятия оказание услуг в электронной форме, под которым следует понимать в соответствии с ст. 174.2 НК РФ оказание услуг через информационно-телекоммуникационную сеть, в том числе через информационно-телекоммуникационную сеть «Интернет», автоматизировано с использованием информационных технологий.

Во-вторых, внесение изменений в пп. 4 п. 29 в части дополнения списка услуг, приобретаемых налогоплательщиками.

Кроме того, предлагаем учесть опыт ЕС и внедрить систему MOSS («Mini One Stop Shop», т.е. «Систему единого окна»).

Беларусь и Казахстан планируют введение принципа налогообложения электронных услуг по месту потребителя с учетом опыта России. Соответственно в среднесрочной перспективе в случае налогообложения импорта низкостоимостных товаров в России, Беларусь и Казахстан также могут перейти к вопросу налогообложения соответствующих товаров. В таком случае целесообразно будет учесть опыт стран ЕС. В частности, Швейцарии и учитывать при определении необлагаемого минимума совокупную выручку (или иной показатель) для исключения недобросовестной налоговой конкуренции внутри интеграционного объединения. Кроме того, целесообразно установить требование обязательной регистрации в стране покупателя, в случае если поставки осуществляются в несколько стран, то по выбору компании, применение системы MOSS. Уровень необлагаемого минимума должен определяться каждой страной-членом самостоятельно.

Описание применения «Системы единого окна», включить в Порядок взимания косвенных налогов при выполнении работ, оказании услуг в Протоколе N 18 к Договору о создании Евразийского экономического союза.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В условиях цифровой экономики трансформируется характер всех бизнес-процессов, вся экономика приобретает цифровой характер. Такая экономика не является отдельным сегментом рынка, но представляет собой всеобщее его изменение. Несмотря на то, что многие виды бизнеса, составляющие цифровую экономику, имеют не цифровые аналоги, развитие технологий позволило появиться совершенно новым видам и способам ведения бизнеса, которые в отрыве от технологий не являются возможными, например, некоторые виды онлайн торговли, электронные платёжные системы, размещение рекламы онлайн и т.д.. Россия также вовлечена в происходящие изменения.

Налоговые системы многих стран, в том числе и России пока не учитывают реалии цифровой экономики вовсе или же учитывают незначительно. На основе изучения налогового законодательства стран-членов ЕАЭС можно сказать, что особый порядок прямого налогообложения электронного бизнеса частично предусмотрен лишь в Беларуси. Риски уклонения от налогообложения не находят своего прямого решения в налоговом законодательстве стран ЕАЭС в рамках прямого налогообложения. При этом данные риски в ряде стран, но не в России частично закрываются путем налогообложения у источника. В рамках косвенного налогообложения учет особенностей электронного бизнеса частично уже решен в России, соответствующие изменения вступят в силу с 1 января 2017 г. Республика Беларусь и Казахстан рассматривают возможность реализации подобных изменений по результатам реализации данных изменений в России.

Исходя из данной ситуации происходит недополучение соответствующих налоговых поступлений. Вместе с тем необходимо создать благоприятные условия развития электронного бизнеса в России, в том числе и налоговые. Соответственно, на основе проведенного анализа при разработке предложений по совершенствованию налогообложения электронного бизнеса в России учтена необходимость поддержки развития электронного бизнеса в России, в том числе трансграничной торговли.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

- 1 OECD «Addressing Base Erosion and Profit Shifting». 2013.
- 2 Доклад Комиссии ЕС «Цифровая стратегия для рынка Европы» 2015 г.
- 3 «Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital economy»
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/good_governance_matters/digital/report
- 4 Письмо Минфина России от 13.08.2013 N 03-07-08/32852
- 5 Письмо Минфина России от 02.03.2012 N 03-07-08/58
- 6 http://belarusfacts.by/ru/belarus/economy_business/key_economic/it/
- 7 Исполнительный регламент Совета ЕС № 1042 / 2013 от 7 октября 2013, вносящий изменения в Исполнительный регламент Совета ЕС № 282/ 2011 в отношении правил определения места реализации услуг
- 8 http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/traders/vat_community/vat_in_ec_annexi.pdf
- 9 http://ec.europa.eu/taxation_customs/individuals/buying-goods-services-online-personal-use/buying-goods/buying-online-from-other-territories_en
- 10 <http://business-swiss.ch/2014/03/ministr-finansov-shvejcarii-nds-shvejcariya-inostrannye-kompanii-2014/>
- 11 <https://www.gov.uk/government/publications/vat-overseas-businesses-and-joint-and-several-liability-for-online-marketplaces/vat-overseas-businesses-and-joint-and-several-liability-for-online-marketplaces>
- 12 <https://www.gov.uk/government/publications/vat-notice-7001-should-i-be-registered-for-vat/vat-notice-7001-should-i-be-registered-for-vat>
- 13 <https://www.gov.uk/government/publications/vat-notice-7001-should-i-be-registered-for-vat/vat-notice-7001-supplement--2#registration-limits-taxable-предметы снабжения>
- 14 <http://www.akit.ru/crossborder-regulation/>
- 15 <http://www.sb.by/obshchestvo/article/schet-poka-ne-v-polzu-faktury.html>
- 16 <http://nyut.am/?p=16970&l=am>
- 17 <http://nyut.am/?p=111686&l=am>

- 18 nyut.am/?p=16970&l=am
- 19 <http://izvestia.ru/news/627669>
- 20 <http://www.kommersant.ru/doc/3124721>
- 21 <http://pravo.ru/news/view/134925/>