

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

Корниенко Н.Ю., Минина Е.Е.

**Совершенствование основных подходов к прямому и
косвенному налогообложению при трансграничных
операциях цифрового бизнеса**

Москва 2020

Аннотация. Тема налогообложения трансграничных операций является ключевой для современной системы электронной торговли. В работе исследуются различные аспекты данной темы. На основании анализа позиций ведущих международных организаций установлены принципы налогообложения трансграничных операций. В связи с этим особое значение имеет подход ОЭСР, которая является главной международной площадкой, где государства согласовывают свои позиции по вопросам налогообложения. В настоящее время не достигнут консенсус государств по вопросам налогообложения трансграничных операций. В настоящее время есть несколько примеров законодательного введения нового «цифрового налога» (Франция и проект закона в Великобритании). Принимая во внимание международный опыт и практику государств в исследовании была проведена оценка готовности России к внедрению налогообложения трансграничных операций в части импорта и экспорта. По результатам такой оценки подготовлены соответствующие предложения.

Abstract. The issue of taxation of cross-border transactions is a key topic in the modern e-commerce system. The paper explores various aspects of this issue. Based on the analysis of the positions of leading international organizations, the principles of taxation of cross-border transactions are established. In this regard, the OECD approach, which is the main international platform where states coordinate their positions on taxation issues, is of particular importance. At present, no consensus has been reached on taxation of cross-border transactions. There are currently several examples of the legislative introduction of the new “digital tax” (France and the draft Act in the UK). Taking into account international experience and state practice, an assessment was made of Russia's readiness to introduce taxation on imports and exports. Based on the results of this assessment, we made relevant proposals.

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

Минина Е.Е. старший 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 2019 год

ТЕРМИНЫ И ОПРЕДЕЛЕНИЯ

“Всемирная таможенная организация (ВТамО)” - является одной из основных наднациональных организаций, формирующих стандарты международного налогообложения, администрирования и функционирования глобальной торговли на протяжении уже многих лет.

«Деятельность в сфере цифровых услуг» - деятельность по обслуживанию, обеспечению работы: социальных сетей, интернет-поисковик, или онлайн торговых площадок.

«Социальная сеть» обозначает онлайн-платформу, которая отвечает следующим условиям: основная цель или одна из основных целей платформы заключается в обеспечении взаимодействия между пользователями (включая взаимодействие между пользователями и контентом на платформе, предоставляемым другими пользователями); платформа позволяет обмениваться контентом с другими группами пользователей (или с другими пользователями).

«Онлайн торговая площадка» обозначает онлайн-платформу, которая отвечает следующим условиям: основная цель или одна из основных целей платформы заключается в поддержке продаж пользователями определенных вещей; платформа позволяет пользователям продавать определенные вещи на платформе другим пользователям, или рекламировать или иным образом предлагать другим пользователям вещи для продажи.

«Цифровой интерфейс» означает любое программное обеспечение, включая вебсайт или его часть, и приложения, включая мобильные приложения, доступные пользователям.

ПЕРЕЧЕНЬ СОКРАЩЕНИЙ И ОБОЗНАЧЕНИЙ

BEPS – Base erosion and profit shifting

GST – goods and sales tax

IEPS – специальный налог на продукцию и услуги

IGI – общий налог на импорт

LICs – страны с низким уровнем дохода

RGCE – общие правила внешней торговли, 2016

RPA – схема распределения остаточной прибыли

ВВП – внутренний валовый продукт

ВПС – Всемирный почтовый союз

ВТамО – Всемирная таможенная организация

ЕАЭС – Евразийский экономический союз

ЕС – Европейский союз

СЭЗ – свободные экономические зоны

ФТС – Федеральная таможенная служба РФ

ЮНКТАД - Конференция ООН по торговле и развитию

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	6
1 Обзор позиции специализированных международных организаций в части подходов к прямому и косвенному налогообложению при трансграничных операциях.....	7
1.1 Обзор позиции Всемирной таможенной организации в части подходов к прямому и косвенному налогообложению при трансграничных операциях.....	7
1.2 Обзор позиции Всемирной почтовой организации, иных возможных соответствующих международных организаций.....	9
2. Обзор позиции ОЭСР, Всемирного банка в части подходов к прямому и косвенному налогообложению при трансграничных операциях.....	12
3 Анализ подходов к прямому и косвенному налогообложению при трансграничных операциях, применяемых в ряде стран мира и интеграционных объединениях.....	18
3.1. Анализ подходов ЕС, ряда стран-членов ЕС.....	18
3.2. Анализ подходов Австралии, Швейцарии и Новой Зеландии.....	23
4 Оценка готовности российского законодательства к внедрению налогообложения трансграничных операций.....	30
4.1 Оценка готовности российского законодательства к внедрению налогообложения трансграничных операций в части импорта.....	30
4.2 Оценка готовности российского законодательства к внедрению налогообложения трансграничных операций в части экспорта.....	33
5 Подготовка предложений по совершенствованию налогообложения при трансграничных операциях.....	34
5.1 Подготовка предложений по совершенствованию косвенного налогообложения при трансграничных операциях.....	34
5.2. Подготовка предложений по совершенствованию прямого налогообложения при трансграничных операциях.....	36
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	39
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ.....	41

ВВЕДЕНИЕ

Трансграничная торговля как в России, так и в мире развивается быстрыми темпами. По разным оценкам за период с 2013 по 2017 г. объем российской трансграничной торговли вырос в 6-8 раз (данные Data Insight, ЦБ РФ). Под видом почтовых операций началась глобальная торговля, которая будучи фактически необлагаемой, получает дополнительные преимущества перед национальными компаниями. В Россию устремился поток товаров из разных стран, в первую очередь из Китая, которые не подлежат налогообложению. Одновременно торговля на экспорт российских интернет-магазинов сильно затруднена, имеет слабую государственную поддержку в части администрирования налогообложения. Цифровизация экономики заставляет страны пересматривать подходы как к косвенному, так и прямому налогообложению трансграничных операций. Ряд стран, не дожидаясь выработки подходов на международном уровне, разрабатывает и претворяет в жизнь свои решения как в части косвенного налогообложения, так и прямого. При этом Россия тоже ведет работы по выработке возможных решений.

1 Обзор позиции специализированных международных организаций в части подходов к прямому и косвенному налогообложению при трансграничных операциях

1.1 Обзор позиции Всемирной таможенной организации в части подходов к прямому и косвенному налогообложению при трансграничных операциях

Всемирная таможенная организация (ВТамО) является одной из основных наднациональных организаций, формирующих стандарты международного налогообложения, администрирования и функционирования глобальной торговли на протяжении уже многих лет.

В ряде основных проблем, выделяемых ВТамО - беспрецедентный рост объемов, отсутствие глобальных стандартов и руководящих принципов, и связанные с этим пограничные риски. Во многих странах наблюдается значительный и быстрый рост объема импорта низкостоимостных физических товаров, которые подпадают под лимиты, ниже которых пошлины и налоги не взимаются. Соответственно существует растущая обеспокоенность по поводу вопросов, связанных с потенциальными потерями доходов бюджета, мошенничеством, а также возможными трудностями отечественных ритейлеров.

В этом контексте Всемирная таможенная организация работает через многостороннюю Рабочую группу по электронной торговле (WGEC)¹, в состав которой входят представители правительств, частного сектора, международных организаций, заинтересованных сторон электронной торговли и научных кругов, чтобы развивать совместные решения, поддерживающие потребности и ожидания всех заинтересованных сторон в цепочке поставок электронной торговли. Рабочей группой были изучены новые модели сбора доходов, которые позволили бы более эффективно собирать все пошлины и налоги, при этом обсуждения также касались минимального порогового значения пошлин и налогов, обоснования такой меры и последних изменений политики в этой области в некоторых странах, направленных на предотвращение потенциальной потери доходов и мошенничества.

Рамочные стандарты трансграничной электронной торговли ВТамО, разработанные в 2018 г. обеспечивают общие стандарты, технические спецификации и руководящие

¹ http://www.wcoomd.org/en/about-us/wco-working-bodies/procedures_and_facilitation/ecommerce-working-group.aspx

принципы эффективного управления трансграничной электронной торговлей как с точки зрения упрощения процедур, так и с точки зрения контроля.

Рамочные стандарты предусматривают следующее. Для эффективного решения существующих и возникающих проблем в области сбора платежей, особенно в случаях значительного числа низкостоимостных и небольших по весу и размеру почтовых отправок таможенные администрации должны тесно взаимодействовать с налоговыми органами. Рамочные стандарты трансграничной электронной торговли ВТамО включают 15 стандартов. Рассмотрим стандарты, имеющее непосредственное отношение к рассматриваемой теме.

Стандарт 5 рамочных Стандартов ВТамО посвящён упрощению процедур таможенного оформления. Таможенные администрации, работающие в координации с другими соответствующими правительственными учреждениями, в зависимости от обстоятельств, должны установить и поддерживать упрощенное оформление документов и всей процедуры таможенной очистки, использовать обработку данных перед прибытием посылок и оценку риска в случае несоответствия информации об отправителе / получателе или заявленной стоимости, процедуры немедленного выпуска отправок с низким уровнем риска. Упрощенные формальности / процедуры оформления должны, в зависимости от обстоятельств, включать систему сбора пошлин и / или налогов на основе учета и обработки возврата груза.

Стандарт 7 описывает Модели сбора доходов. Таможенные администрации, работая с соответствующими агентствами или министерствами, должны рассмотреть возможность применения, в случае необходимости, различных типов моделей сбора доходов (например, продавец, посредник, покупатель и т. д.) в отношении пошлин и / или налогов. Чтобы обеспечить эффективный сбор доходов, таможенные администрации должны предлагать электронные варианты оплаты, возможность предоставления соответствующей информации онлайн, гибкие способы оплаты и обеспечение справедливости и прозрачности своих процессов. Модели, которые применяются, должны быть эффективными, действенными, масштабируемыми и гибкими, поддерживающими различные виды бизнеса, способствуя созданию равных условий для различных заинтересованных сторон.

Стандарт 8 посвящён минимальному порогу, ниже которого отправления не облагаются таможенными пошлинами. При рассмотрении и / или корректировке минимальных порогов для пошлин и / или налогов, правительства должны принимать полностью обоснованные решения на основе конкретных национальных обстоятельств.

Таким образом, никаких детальных рекомендаций по вопросу изменения минимальных порогов в Рамочных стандартах трансграничной электронной торговли, принятых Всемирной таможенной организацией нет. В части возможных вариантов модели сбора пошлин и/или налогов таможенными органами во взаимодействии с налоговыми органами предлагается рассмотреть альтернативные действующей модели в каждой стране, однако ни одна из альтернативных моделей не называется ВТамО как наиболее приемлемая.

Отметим, что данные стандарты уже содержат такое понятие как национальный оператор Интернет-торговли, что важно в свете введения в России понятия уполномоченного оператора, содержательно соответствующего понятию из стандартов ВТамО и возможного последующего распространения опыта России на иные страны-члены ЕАЭС.

1.2 Обзор позиции Всемирной почтовой организации, иных возможных соответствующих международных организаций

Всемирная почтовая организация

Для Всемирной почтовой организации (The Universal Post Union, Всемирного почтового союза) вопросы обложения не являются приоритетными, для них приоритетны задачи быстрой доставки, при этом процедура сбора налогов не должна сильно задерживать почтовые отправления. Всемирный почтовый союз (ВПС) заинтересован обеспечить быстрый обмен информацией с таможенными органами. Сотрудничество с таможенными органами, по мнению Всемирного почтового союза, должно обеспечить быстрое прохождение таможенного контроля с соблюдением всех стандартов и процедур и гарантировать безопасность всей цепочки почтовых поставок.

Вопрос налогообложения поднимается лишь в ст.20 Всемирной почтовой конвенции в соответствии с которой назначенный оператор страны подачи и назначенный оператор страны назначения в соответствии с законодательством этих стран имеют право представлять отправления на таможенный контроль. За отправления, подлежащие таможенному контролю, может взиматься сбор за предъявление таможене, ориентировочный размер которого устанавливается в Регламентах. Этот сбор взимается только за предъявление таможене и таможенную очистку тех отправок, которые облагаются той или иной пошлиной или налогом. Назначенные операторы, получившие разрешение производить таможенную очистку по поручению клиентов, либо от имени клиента, либо от имени назначенного оператора страны назначения, могут взимать с клиентов тариф, основанный на фактических расходах на эту операцию.

Назначенным операторам разрешается взимать с отправителей или получателей отправлений, в зависимости от случая, таможенные пошлины и все другие возможные сборы.

ВТамО и ВПС совместно разработали сервис, позволяющий почте обмениваться данными, содержащимися в формах CN 22 и CN 23, таможенных декларациях для международной почты.

Центр почтовых технологий ВПС разработал Систему таможенного декларирования (CDS) на основе совместного сервиса ВТамО и ВПС. Эта система предусматривает два вида электронных сообщений. Первый вид заменяет бумажные документы, используемые для таможенных деклараций. Второй вид сообщений отправляется в ответ таможенной и содержит информацию о том, следует ли переместить товар на таможенный пост. Это сообщение может также содержать дополнительные данные, включая размер любых пошлин или налогов, которые нужно оплатить отправителю.

ЮНКТАД

Всемирная торговая организация (ВТО) и Организация объединенных наций (ООН) учредили специализированное агентство по практическим аспектам развития международной торговли - Центр ЮНКТАД/ВТО по международной торговле.

Одна из главных целей Центра заключается в поддержке развивающихся стран, главным образом, сферы бизнеса, в мерах, направленных на реализацию имеющегося потенциала для совершенствования импортных и развития экспортных операций. ЮНКТАД стал заниматься темой электронной коммерции с 2001 года, когда впервые были опубликован Доклад об электронной торговле и развитии, который публиковался каждый год до 2004 года включительно. Результаты исследований ЮНКТАД ежегодно публикуются в Докладе об информационной экономике и распространяются через национальные, региональные и международные мероприятия, а также через специальный веб-сайт. В настоящее время ЮНКТАД ведет учет множества операций в области трансграничной торговли с помощью ИКТ.

В сферу интересов самой ВТО вопросы налогообложения при трансграничных операциях цифрового бизнеса на прямую не входят.

Международный валютный фонд

В докладе 2019 года Международный валютный фонд (МВФ) отмечается, что международная система корпоративного налогообложения находится в беспрецедентном стрессе.

Проект Группы 20/ОЭСР по размыванию налоговой базы и переносу прибыли (BEPS) ознаменовал значительный прогресс в международном налоговом сотрудничестве государств. При этом он устранил некоторые основные слабые места в многовековой международной налоговой архитектуре. Но уязвимости для налоговых систем государств и глобального регулирования налоговых отношений остаются. Ограничения принципа «вытянутой руки», согласно которому операции между взаимозависимыми лицами должны оцениваться так, как если бы они совершались между независимыми субъектами, и акцент на презумпцию о физическом присутствии налогоплательщика для создания правовой основы установления налога на доход позволили успешным компаниям платить небольшой налог.

Страны с низким уровнем дохода (LICs) особенно подвержены переносу прибыли компаний-резидентов и налоговой конкуренции (и имеют ограниченные, по сравнению с развитыми государствами, альтернативы для увеличения доходов), и их скромные возможности в настоящее время уменьшаются далее вследствие усложнения налоговых систем и правоотношений. Для развивающихся стран ключевым является обеспечение налоговой базы для внутренних инвестиций.

Конкурирующие международные налоговые модели различаются не только по своим экономическим свойствам, но и тому, насколько они отличаются от существующих норм и степени сотрудничества, которое им требуется для практической реализации. Ни одна из моделей не совершенна, однако имеет пространство для совершенствования.

- Минимальные налоги на исходящие инвестиции могут обеспечить значительную, хотя и не полную защиту от перераспределения прибыли и налоговой конкуренции, а также создать положительные косвенные эффекты для других юрисдикций (кроме тех, в которых действуют режимы с низкими налогами).

- Минимальные налоги на входящие инвестиции могут быть особенно привлекательными для развивающихся стран. Эти схемы имеют свой плюс в том, что их можно было легко дополнить уже действующими нормами. Но существует компромисс между простотой администрирования и риском такой простоты, которая потенциально может поставить под угрозу инвестиции. Кроме того, остаются искажения (например, из-за релокации материнских компаний), и слабые места системы ретушируются, но не исправляются. Хотя минимальное налогообложение имеет преимущества по сравнению с существующими налоговыми системами, неясно, насколько оно само по себе окажется надежным долгосрочным решением.

Вдобавок к существующей практике, но с более полным устранением существующих недостатков, представлены схемы распределения остаточной прибыли

(RPA) - в широком смысле, распределение нормального дохода странам-источникам и разделение остатка на формальной основе. Такие схемы могут существенно уменьшить перемещение прибыли, как и другие подходы, сохраняя при этом существенные элементы принципа «вытянутой руки» для простых случаев. Но многое зависит от того, каким образом распределяется остаточная прибыль: налоговая конкуренция тем более ограничена, чем больший вес отводится принципу места назначения (или аналогичному критерию), учитывая относительную немобильность конечных потребителей. Подход, основанный на распределении остаточной прибыли, создает основу для конструктивного обсуждения распределения прав на источники дохода в отношении части прибыли некоторых международных корпораций, хотя обеспечение реализации соглашения о таком распределении будет затруднено.

Некоторое распределение налоговых прав по направлению к странам-назначения отражено во многих предложениях, в том числе в некоторых схемах распределения остаточной прибыли: это наиболее эффективный способ борьбы с налоговой конкуренцией и переносом прибыли. Среди таких схем - наиболее далеких от нынешних дебатов среди политиков - налоги, скорректированные на границе, сочетающие режим торговли с налогом на добавленную стоимость (НДС). Они сталкиваются с потенциальными проблемами Всемирной торговой организации (поскольку корректировка границ, связанная с вопросами импорта и экспорта, облагаемых налогами различным образом, в настоящее время не разрешена для корпорационного налога), что может усилить проблемы с возвратом, НДС. Таким образом, одностороннее установление налоговых правил может иметь значительные побочные эффекты. Тем не менее они остаются наиболее эффективным решением в рамках налоговой конкуренции и переноса прибыли.

2. Обзор позиции ОЭСР, Всемирного банка в части подходов к прямому и косвенному налогообложению при трансграничных операциях

Проблемы цифровизации экономики были определены в качестве одного из основных направлений Плана BEPS, в рамках которого был подготовлен отчет по мероприятию 1 Плана BEPS в 2015 г. В отчете по мероприятию 1 плана BEPS отмечалось, что цифровая экономика характеризуется беспрецедентной зависимостью от нематериальных активов, массовым использованием данных (особенно персональных данных) и широким внедрением многосторонних бизнес-моделей. Кроме того, отчет определил, что было бы трудно, если не невозможно, установить ограничения для

цифровой экономики. В отчете были указаны направления, в которых цифровизация обострила проблемы BEPS, но также отмечалось, что меры, предлагаемые в рамках других мероприятий плана BEPS, вероятно, окажут значительное воздействие на цифровую экономику.

В отчете 2015 г. также отмечалось, что помимо размывания налоговой базы и перераспределения прибыли цифровизация порождает ряд более широких налоговых проблем. Эти проблемы связаны главным образом с вопросом о том, каким образом следует распределять между странами права на налогообложение доходов, полученных в результате трансграничной деятельности в эпоху цифровых технологий. Хотя был определен ряд вариантов решения этих проблем, в конечном счете ни один из них не был рекомендован. Страны договорились продолжить мониторинг изменений в отношении цифровизации с докладом, который будет представлен к 2020 году, и промежуточным докладом, который будет подготовлен к концу 2018 года.

В марте 2017 года министры финансов G20 призвали ускорить подготовку промежуточного отчета, чтобы он был завершен не позднее апреля 2018 года. Данный запрос был повторен лидерами G20 на их саммите в июле 2017 года в Гамбурге. Отчет «Налоговые проблемы, возникающие в связи с цифровизацией - промежуточный отчет 2018» был подготовлен ранее, чем было установлено, с учетом вышеуказанных просьб.

В промежуточном отчете содержится углубленный анализ основных особенностей, часто наблюдаемых в некоторых высоко цифровизированных бизнес-моделях и создание стоимости в цифровую эпоху, а также потенциальные последствия для существующей международной налоговой системы. В нем описываются сложности затрагиваемых вопросов, позиции, занимаемые различными странами в отношении этих особенностей и их последствий и определяющие их подход к возможным решениям. Эти различные подходы к долгосрочному решению варьируются от тех стран, которые считают, что никаких действий не требуется, до тех, которые считают, что необходимо принять меры, учитывающие вклад пользователей, и даже до тех, которые считают, что любые изменения должны применяться к экономике в более широком плане.

ОЭСР согласилась провести обзор правил «взаимосвязи» и «распределения прибыли» - основополагающих концепций, касающихся распределения налоговых прав между юрисдикциями и определения соответствующей доли прибыли многонационального предприятия, которая будет облагаться налогом в данной юрисдикции. Было принято решение стремиться к консенсусному решению, отмечая, что в настоящее время существуют различные мнения относительно того, как следует

подходить к этому вопросу. Было решено, что работа будет проводиться с целью подготовки окончательного доклада в 2020 году с обновлением для G20 в 2019 году.

В промежуточном отчете обсуждаются временные меры, которые, как указали некоторые страны, они будут осуществлять, считая, что существует настоятельная необходимость действовать оперативно. В частности, в промежуточном отчете рассматривается временная мера в виде налога на предоставление определенных электронных услуг в пределах их юрисдикции, которая будет применяться к валовому вознаграждению за предоставление таких услуг. На сегодняшний день нет консенсуса в отношении необходимости или существования временных мер, ряд стран выступает против таких мер на том основании, что они будут порождать риски и неблагоприятные последствия. При этом в промежуточном отчете описываются рамки конструктивных соображений, определенных странами в пользу принятия временных мер, которые следует учитывать при рассмотрении вопроса о принятии таких мер.

В промежуточном отчете также анализируется прогресс, достигнутый в осуществлении плана BEPS, который ограничивает возможности двойного неналогообложения. Осуществление на страновом уровне широкомасштабного плана BEPS уже оказывает воздействие, появляются доказательства того, что некоторые транснациональные корпорации уже изменили свои налоговые механизмы, с тем чтобы они лучше согласовывались со своими деловыми операциями. Эти меры уже обеспечивают увеличение поступлений для правительств, например, более 3 млрд. евро только в Европейском Союзе в результате осуществления новых международных руководящих принципов по НДС. Кроме того, влияние широкого внедрения плана BEPS, включает недавние директивы ЕС, а также некоторые аспекты налоговой реформы США, которые должно привести к нейтрализации очень низких эффективных налоговых ставок некоторых компаний. Тем не менее, меры плана BEPS не решают вопрос о том, как права на налогообложение распределяются между юрисдикциями, что является частью долгосрочного вопроса.

Кроме того, в промежуточном отчете определяются новые области работы, которые начнут безотлагательно проводится. ОЭСР считает, что с учетом наличия больших данных следует активизировать международное сотрудничество между налоговыми администрациями, в частности в части информации о пользователях онлайн-платформ для обеспечения своевременной уплаты налогов. Планируется разработать практические инструменты в области налогового администрирования, а также изучить налоговые последствия новых технологий (например, криптовалют и технологии блокчейн).

В промежуточном отчете также определены три характеристики, которые часто наблюдаются в некоторых высоко цифровизированных бизнес-моделях: масштаб без массы, сильная зависимость от нематериальных активов и роль данных и участия пользователей, включая сетевые эффекты. Было отмечено, что страны придерживаются различных мнений относительно того, вносят ли и в какой степени эти особенности вклад в создание стоимости предприятием. В последние годы некоторыми странами был принят целый ряд нескоординированных и односторонних мер, которые, по мнению ОЭСР, отражают недовольство некоторых стран результатами, достигнутыми в рамках нынешней международной налоговой системы.

Разработка, согласование и осуществление глобального, основанного на консенсусе решения потребует времени, и в некоторых странах к правительствам обращены настоятельные призывы принять более незамедлительные меры для решения налоговых проблем, возникающих в результате цифровизации. Нет консенсуса в отношении необходимости или целесообразности временных мер, когда некоторые страны выступают против них. Риски и неблагоприятные последствия, которые, по мнению этих стран, могут возникнуть в результате таких мер, включают негативное воздействие на инвестиции, инновации и рост, возможность чрезмерного налогообложения, искажающее воздействие на производство и увеличение экономической распространенности налогов на потребителей и предприятия, а также увеличение расходов на соблюдение и администрирование.

Страны, рассматривающие вопрос о принятии временных мер, признают эти проблемы, но считают, что существует финансовый и политический императив действовать до тех пор, пока не будет найдено глобальное решение, для разработки, согласования и осуществления которого может потребоваться время. Они считают, что существует прочная концептуальная основа для обеспечительной меры, что в рамках их юрисдикции создается стоимость, которая в противном случае не облагалась бы налогом, что ставит под сомнение справедливость, устойчивость и приемлемость системы для общественности. Они также считают, что эти проблемы необходимо сопоставить с политическими проблемами, связанными с бездействием в промежуточный период, и считают, что по крайней мере некоторые из возможных негативных последствий могут быть смягчены посредством разработки такой меры.

Таким образом, в промежуточном отчете ОЭСР отражены основные конструктивные соображения, высказанные странами в пользу принятия обеспечительных мер, которые следует учитывать при рассмотрении вопроса о принятии таких мер. Эти рамки учитывают некоторые ограничения, в том числе то, что любые такие меры должны

соответствовать существующим международным обязательствам, носить временный, целенаправленный и сбалансированный характер, сводить к минимуму чрезмерное налогообложение, а также должны быть направлены на ограничение издержек соблюдения и не препятствовать инновациям. Как указывалось выше, в промежуточном отчете рассматривается обеспечительная мера в виде налога на предоставление определенных электронных услуг в пределах их юрисдикции, которая будет применяться к валовой сумме, уплаченной за предоставление таких электронных услуг.

Как справедливо отмечает ОЭСР, цифровизация предлагает новые возможности, а также некоторые проблемы для налоговой политики и администрирования за пределами международной налоговой системы. К ним относятся рост экономики совместного использования и то, как это влияет на соблюдение налогового законодательства и доходы в результате роста нестандартной работы. В то же время такие технологии, как блокчейн, порождают как новые, безопасные методы ведения учета, так и создают условия для создания криптовалюты, которая создает риски для выгод, полученных от налоговой прозрачности за последнее десятилетие. Уже проводится определенная работа по более глубокому пониманию и решению этих проблем, однако необходима дальнейшая работа для обеспечения того, чтобы правительства могли использовать возможности, которые открывают эти изменения, обеспечивая при этом постоянную эффективность налоговой системы. ОЭСР также планирует рассмотреть вопрос о том, каким образом можно добиться прогресса в развивающихся странах с учетом их конкретных условий.

Промежуточный отчет, по мнению ОЭСР, является ключевой вехой в разработке долгосрочного решения налоговых проблем, связанных с цифровизацией экономики. Для этого ОЭСР потребуется провести дальнейшую работу по анализу стоимостного вклада некоторых характеристик высокоцифровизированных бизнес-моделей, а также цифровизации в более широком смысле. ОЭСР будут также изучены технические решения для проверки осуществимости различных вариантов в отношении правил распределения прибыли и взаимосвязи. Этот процесс будет включать сбор информации от широкого круга заинтересованных сторон, включая деловые круги, гражданское общество и научные круги.

В октябре 2019 году ОЭСР впустила очередной документа по вопросам налогообложения электронного бизнеса².

ОЭСР приняло концепцию “Первой основы”. Первая основа, которой посвящен данный документ, фокусируется на распределении налоговых прав и направлена на

² Public consultation document Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One 9 October 2019 – 12 November 2019

проведение последовательного и одновременного пересмотра правил распределения прибыли и правила nexus. Таким образом, она затрагивает такие проблемы, как «участие пользователей в электронной торговле», «нематериальные активы в области маркетинга» и «значительное экономическое присутствие». Предложения ОЭСР влекут за собой принятие решений, которые выходят за рамки принципа “вытянутой руки”. “Вторая основа” касается оставшихся нерешенных вопросов BEPS, по которым пока не приняты соответствующие документы.

Секретариат ОЭСР предлагает определенный синтез из полярных мнений, представленных различными акторами.

Хотя существуют некоторые различия в том, как предложения решают проблему цифровизации, в той степени, в которой компании с высокой степенью цифровизации могут работать без постоянных представительств и / или получать высокую прибыль, новые предложения перераспределяют налоговые права в пользу юрисдикции пользователя / рынка;

Все предложения предусматривают новое правило nexus, которое не будет зависеть от физического присутствия в юрисдикции пользователя / рынка;

Все они выходят за рамки принципа “вытянутой руки” и отходят от постоянного представительства как субъекта налогообложения; а также

Все они направлены на простоту, стабилизацию налоговой системы и повышение налоговой определенности при имплементации.

Тем не менее, ОЭСР отмечает и принципиальные моменты, отличающиеся в полярных мнениях стран-членов. В частности, поддерживающие новые подходы в области интеллектуальной собственности не исчерпывают свои концепции рамками цифровой экономики. Так, различаются подходы к определению прибыли в контексте существенного присутствия компаний в соответствующей юрисдикции или без такового.

3 Анализ подходов к прямому и косвенному налогообложению при трансграничных операциях, применяемых в ряде стран мира и интеграционных объединениях

3.1. Анализ подходов ЕС, ряда стран-членов ЕС

Прямое налогообложение

21 марта 2018 года Европейская комиссия опубликовала проект Директивы, связанной с налогом на цифровые услуги. Согласно проекту Директивы, предполагалось

установление временного цифрового налога ЕС на 3% оборота онлайн-компаний, который затрагивает не только страны, входящие в состав ЕС, но и третьи государства.

Довольно большое количество компаний существуют и ведут свою деятельность только в интернете без прямого физического присутствия в конкретной стране. По мнению институтов ЕС, современные налоговые нормы давно устарели и попросту не актуальны в связи с высокими темпами развития онлайн-бизнеса. В настоящее время все налоги нацелены на компании, которые имеют физическое присутствие в государствах-членах ЕС, поэтому прибыль, полученная посредством экономической деятельности в интернете, практически не облагается налогами. Для таких компаний эффективная налоговая ставка составляет половину от налоговой ставки, применяемой для обычных компаний – 9,5% против 23,2%. Цифровой налог ЕС, в связи с этим, должен изменить данную ситуацию и уравновесить налоговые поступления в бюджетные системы государств как от онлайн-компаний, так и в ходе обычной предпринимательской деятельности.

За 11 прошедших лет попадание цифровых компаний в рейтинги лучших фирм по рыночной капитализации возросло с одного случая до девяти. Деятельность таких компаний состоит из комбинаций алгоритмов, пользовательских данных, онлайн-продаж. Все данные и предпочтения пользователей поисковых систем, форумов и социальных сетей в дальнейшем монетизируются в виде целевой рекламы, направленной на других пользователей с такими же предпочтениями.

В связи с этим доходы государств, входящих в состав ЕС, подвергаются риску, ведь они попросту не могут получать налог с прибыли цифровых компаний. Это, в свою очередь, снижает государственное финансирование больниц, школ, транспортной системы. Кроме того, в связи с отсутствием налогообложения цифровой экономики, в сфере онлайн-торговли нет здоровой и стабильной конкурентной среды. Поэтому, цифровой налог ЕС должен помочь в становлении единого цифрового рынка ЕС, где для всех субъектов равным образом будут действовать правила ЕС.

Цифровой налог ЕС рассматривался как временная мера (до введения в действие директивы о существенном цифровом присутствии и выработки общей позиции ОЭСР). Предполагалось, что он должен охватывать все основные виды цифровой деятельности, ранее не облагаемые налогом в ЕС. Следует сказать, что принятие Проекта Директивы о цифровом налоге заведомо представлялось туманным в силу отсутствия консенсуса среди государств-членов (против высказались Ирландия, Швеция, Финляндия, Дания, Литва, Нидерланды, Бельгия, Чехия).

Согласно проекту Директивы, под цифровой налог ЕС должны были попадать компании в случае, если:

- Ежегодный доход от цифровых услуг составляет 7 млн. евро.
- Насчитывается 100 тыс. пользователей цифровыми услугами компании.
- Заключено более трех тысяч контрактов между цифровой компанией и пользователями.

Новый временный цифровой налог ЕС, который должен был составить три процента, взимаемого с оборота компании, позволили бы государству-члену ЕС получать прибыль с тех видов цифровой деятельности, которые ранее фактически не облагались налогом. Временный цифровой налог ЕС должен был затронуть прибыль, полученную с:

- Продажи интернет-рекламы.
- Посредничества, за счет которого пользователи могут взаимодействовать с другими пользователями, и действий, за счет которых может осуществляться им же продажа товаров и услуг.
- Продажи больших данных, полученных из предоставленной пользователями информации.

Этот временный цифровой налог, должен был бы применяться только к компаниям, которые получают ежегодный доход с мировой деятельности в размере 750 миллионов евро, в то время как с деятельности внутри ЕС – 50 миллионов евро.

Франция занимает одну из самых активных позиций в ЕС по ужесточению налогообложения цифровой экономики. Летом, 25 июля 2019 года были приняты поправки в Налоговый кодекс Франции, установившие новый налог. Закон в нарушение правовой традиции как и предполагалось имеет ретроактивную силу поскольку распространяет свое действие на начало 2019 года в части налогооблагаемых операций, т.е. ухудшает положение налогоплательщиков.

Объект налогообложения - цифровые услуги, предоставляемые компаниями цифрового сектора (ст. 1 соответствующего закона).

К цифровым услугам относятся все, связанные с цифровым интерфейсом, за исключением предоставления услуг связи, цифрового контента и денежных переводов.

Налоговая база - прибыль, полученная цифровыми компаниями в течение календарного года на территории Франции. (ст. 299-I). Ставка налога 3%.

Несмотря на внутригосударственный характер закона он имеет экстратерриториальные нормы: в налоговом администрировании Франция полагается на сотрудничество с зарубежными странами. Если налогоплательщик не учрежден в государстве-члене ЕС или в любом другом государстве-участнике соглашения о европейской экономической зоне, заключившего с Францией соглашение об административной помощи в борьбе с уклонением от уплаты налогов, а также соглашение

о взаимной административной помощи в области сбора налогов, то он аккредитовывает в соответствующей налоговой службе представителя, т.е. своего налогового агента.

В качестве порогового значения прибыли устанавливается:

- 25 млн. евро - на территории Франции и
- 750 млн. евро - в качестве общемировой прибыли цифровой компании.

Для уплаты налога предусмотрены авансовые платежи, а сама система исчисления и уплаты схожа с тем порядком, который установлен в отношении НДС.

Что касается расходов, то нормы закона не сформулированы четко в этом отношении. Так, устанавливается, что денежные средства, уплаченные в обмен на предоставление налогооблагаемой услуги, означают все суммы, уплаченные рекламодателями или их агентами в обмен на фактическое осуществление размещения рекламных сообщений или любой другой операции, которая тесно связана с ним с экономической точки зрения. Таким образом, встречное предоставление со стороны цифровых компаний сформулировано достаточно абстрактно. Здесь не усматривается норм, раскрывающих понятие затрат. В то же время детально раскрываются признаки налогооблагаемых операций. В частности, услуги, продаваемые рекламодателям или их агентам с целью размещения на цифровом интерфейсе целевых рекламных сообщений на основе данных о пользователе, который их просматривает и собирает или генерирует при просмотре таких интерфейсов. Эти услуги могут включать в себя услуги по закупке, хранению и распространению рекламных сообщений, контролю за рекламой и измерениям эффективности, а также услуги по управлению и передаче данных о пользователях. Таким образом, действие данного налога в основном нацелено на компании, которые используют данные о пользователях для продажи интернет-рекламы.

Налогооблагаемую прибыль определяют с помощью идентификации пользователей - резидентов Франции и переводам денежных средств через счета, открытые на территории Франции. Вместе с тем Франции, вероятно, будет не так просто определить (доказать в случае судебного процесса) общемировую прибыль цифровых компаний без сотрудничества с налоговыми органами зарубежных стран.

Налог на цифровые услуги в Великобритании планируется ввести с апреля 2020 г. При введении данного налога правительство исходило из того, что английские пользователи создают стоимость (доход) для цифровых бизнесов, которая не облагается налогами. Соответственно, налогооблагаемой базой для нового налога должны стать доходы цифровых бизнесов, получаемые от активности английских пользователей. При этом английский подход к налогообложению цифровых бизнесов отличается от подхода Франции, где налогооблагаемая база определяется в основном доходами от рекламы.

Налог на цифровые услуги рассчитывается по группе компаний. Под деятельностью в сфере цифровых услуг понимается деятельность по обслуживанию, обеспечению работы:

- социальных сетей,
- интернет-поисковик, или
- онлайн торговых площадок-.

«Пороговые условия» по отношению к группе за отчетный период

- общая сумма доходов от цифровых услуг, возникающих в этот период у членов группы превышает 500 миллионов фунтов стерлингов, и

- общая сумма доходов от цифровых услуг в Великобритании, возникающих в этот период у членов группы превышает 25 миллионов фунтов стерлингов.

В случае если продолжительность отчетного периода составляет менее года, вышеуказанные суммы пропорционально уменьшаются.

Когда пороговые условия соблюдаются в отношении группы за отчетный период каждое лицо, которое было членом группы в отчетном периоде (соответствующее лицо) облагается налогом на цифровые услуги в отношении доходов от услуг, возникающих в этот период.

Налог на цифровые услуги за отчетный период подлежит уплате в день, следующий за окончанием 9 месяцев с конца отчетного периода.

Отметим, что уже в 2018 г., т.е. еще до запланированного введения в 2020 г. «налога на Амазон» Великобритания уже ввела солидарную ответственность цифровых платформ (маркетплейсов) при уплате НДС иностранными компаниями по продажам товаров на данных платформах, доставляемых с фулфилмент складов в Великобритании. О такой возможности говорит и ОЭСР в отчете 2019 г., однако ни одна конкретная страна в отчете не указана.

Зарубежные компании, которые продают товары (находящиеся в Великобритании на момент продажи) потребителям Великобритании, в основном через маркетплейсы, не всегда платят НДС и пошлину. Эти товары обычно отгружаются в Великобританию перед продажей и хранятся на фулфилмент складах близко к их конечному пункту доставки. Эти зарубежные компании злоупотребляют доверием британских потребителей и лишают правительство значительных доходов. Как признает Налоговая служба Великобритании традиционные полномочия по соблюдению законодательства сложно применять в отношении компаний, базирующихся за рубежом.

С 15 марта 2018 года вступило в силу новое законодательство, которое возлагает на оператора онлайн маркетплейса солидарную ответственность по уплате НДС с

зарубежными продавцами (overseas sellers), оперирующими на его торговой площадке (маркетплейсе) в случае если:

- зарубежный продавец не зарегистрирован для целей НДС в Великобритании;
- оператор знал или должен был знать, что продавец должен быть зарегистрирован для целей НДС в Великобритании.

В связи с тем, что подтверждение правомерности применения нулевой ставки НДС при экспорте товаров в рамках трансграничной торговли в условиях, когда покупателем является иностранное физическое лицо, на данный момент требует совершенствования в России. В большинстве государств экспорт товаров и услуг за рубеж облагается по нулевой ставке НДС. Это практикуется для обеспечения со стороны родного государства отечественным производителям большей степени конкурентоспособности. В данном контексте понятие “нулевая ставка НДС” (в отличие от термина “освобождение от НДС”) предполагает, что экспортер товаров или услуг не только не обязан добавлять НДС к цене экспортируемого товара или услуги (таким образом счета выставляются без НДС), но также имеет право на налоговый вычет (т.е. возмещение из бюджета) налога на добавленную стоимость, уплаченного им раньше при приобретении, либо производстве экспортируемого товара. Вместе с тем, чтобы такое право возникло, экспортер должен хранить и собирать у себя доказательства (документальные) экспорта товара за пределы родного государства: транспортные накладные, таможенные декларации и сопутствующую документацию (контракты, деловую переписку, расписки и т.д.). В случае отсутствия подобных доказательств, нулевая ставка не применяется. Как правило, такая схема действует для B2B, но и в случае B2C подобный порядок возможен.

Зарубежное законодательство использует достаточно широкий перечень документов, представляемых в налоговый орган для подтверждения применения нулевой ставки при процедуре экспорта, не привязываясь к определенному формату. В число таких сведений входят информация о поставщике, счете, заказе, действительный номер НДС-клиента, подтверждение оплаты, транспортная документация с отметками таможни. В качестве примера приведем немецкую процедуру «Gelängensbestätigung» - букв. «Подтверждение прибытия». Немецким законодательством не устанавливается конкретная форма актов, налогоплательщик может предоставить любые имеющиеся у него в наличии документы, если в них имеются необходимые сведения, а именно: имя и адрес заказчика, количество предмета поставки и наименование по прейскурранту, указание места и месяца окончания перевозки или отправки, дата выдачи подтверждения и подпись заказчика (или его представителя). Подтверждение может быть получено по электронной почте в любом

виде, однако все получаемые таким образом документы должны быть зарегистрированы компанией в соответствии с правилами внутреннего документооборота.

3.2. Анализ подходов Австралии, Швейцарии и Новой Зеландии

Австралию, Швейцарию и Новую Зеландию объединяет введение или запланированное в скором времени введение НДС-регистрации как варианта решения проблемы обложения низкостоймостных продуктов.

Австралия

В соответствии с новым законом, вступившим в действие 1 июля 2018 года импортеры при наличии определенных условий должны исполнять ряд обязанностей: регистрироваться как плательщики налога с продаж, исчислять и уплачивать налоги и сборы с низкостоймостных товаров, подавать налоговые декларации в налоговую службу Австралии. Отметим, что изначально введение планировалось с 1 июля 2017 г.

Как правило, в качестве плательщика налогов-импортера выступают сами маркетплейсы («уполномоченные операторы электронной платформы», как они именуются в законе).

Согласно новому законодательству Австралии, минимальный порог (de minimis) в 1000 австралийских долларов для исчисления и уплаты GST (далее, налог с продаж), пошлины и формы отчетности на границе остались прежними. Это означает, что товары с низкой стоимостью (низкостоймостные) будут по-прежнему поступать на территорию Австралии в качестве необлагаемого налогом импорта.

Ставка налога с продаж установлена в 10% от стоимости товара. В отличие от таможенных пошлин, которые не взимаются с низкостоймостных товаров, налог с продаж привязан не к конкретной сумме покупки, но к годовому обороту компаний, которые импортируют низкостоймостные товары. Соответственно, налог с продаж практически всегда уплачивается в отношении низкостоймостных товаров, импортируемых в Австралию.

Новый закон сконструирован таким образом, что компании обычно исчисляют и уплачивают GST с момента купли-продажи товаров, и тогда GST не взимается на границе.

Правовой режим самостоятельной таможенной оценки

Для товаров (за исключением алкогольных напитков, табака и табачных изделий), которые ввозятся в Австралию партиями с таможенной стоимостью 1000 долларов или менее, нужно осуществлять самостоятельную таможенную оценку.

В общем случае в Австралии налогоплательщик-маркетплейс может регистрироваться как плательщик GST разными способами: онлайн, по телефону либо

через зарегистрированного налогового агента. Следует сказать, что регистрация через налогового агента с практической стороны выгоднее для зарубежных маркетплейсов, не зарегистрированных на территории Австралии. В соответствии с заключенным соглашением он осуществляет регистрацию маркетплейса как плательщика налога с продаж.

Налогоплательщик должен зарегистрироваться в течение 21 дня, когда его оборот достигнет законодательно определенного предела оборота торговли в размере 75 000 долларов или более (валовой доход за вычетом GST).

Если бизнес или предприятие не подпадают под вышеперечисленную категорию, то НДС-регистрация не является обязательной. Однако в случае принятого маркетплейсом решения о регистрации как плательщика GST, такая регистрация не может быть меньше, чем на 12 месяцев.

Новая Зеландия

Новая Зеландия планирует введение НДС-регистрации с 1 декабря 2019 г. Действующий порядок администрирования довольно сложный для восприятия покупателями в связи с непростыми правилами определения платежей, подлежащих уплате, которые могут включать помимо пошлины и/или НДС еще и так называемые входные сборы, а минимальный порог (*de minimis*) фактически различается по разным товарам так как по части товаров взимается как пошлина, так и НДС, по иным товарам взимается только НДС. Кроме того, интересным моментом в администрировании (редко встречающемся вне ЕАЭС) является тот факт, что стоимость, с которой могут взиматься платежи, не ограничивается конкретным отправлением или стоимостью всех отправок за месяц, а может определяться по всем отправкам, поступившим в Новую Зеландию в одно время.

Практика администрирования трансграничной торговли

Почтовые посылки из-за рубежа прибывают в Международный почтовый центр Новой Зеландии (New Zealand Post International Mail Centre) в Окленде, где они проверяются таможен, Министерством сырьевой промышленности, отвечающим, в частности, за биологическую безопасность (Ministry for Primary Industries), Почтой Новой Зеландии. При проверке отбираются посылки, требующие более пристального внимания. Таможня проверяет на наличие запрещенных вещей для ввоза в страну. Министерство - на наличие того, что может быть биологически опасно. В случае, если что-то подобное находится, товар задерживают и об этом сообщают покупателю.

Почта проверяет необходимость уплаты пошлин и НДС. Для того, чтобы убедиться в корректности суммы пошлины и НДС, которую рассчитала Почта, она может запросить

у покупателя инвойс и подтверждающие оплату документы. Почта отправляет соответствующий запрос письмом или через личный онлайн кабинет покупателя. Она также информирует покупателя, когда готов счет на оплату платежей. Покупатель также информируется, когда его посылка ему отправляется после оплаты платежей. Данный порядок применяется в случае, если посылка адресована лицу по определенному личному адресу. После получения оплаты таможня связывается с Почтой для доставки.

Если стоимость посылки превышает 1000 новозеландских долларов (далее NZD) [Новозеландский доллар.] нужно связываться с таможенным брокером для прохождения таможенной очистки и определения размера платежей. При импорте товаров для посылок стоимостью 1000 NZD и выше в таможене также необходимо получение кода клиента (client code), так как в данном случае фактически посылки стоимостью свыше 1000 NZD приравниваются к коммерческим поставкам. Для его получения необходимо заполнение специальной формы (NZCS 224: TSW Client Registration Application).

Помимо пошлины и НДС. НДС рассчитывается по ставке 15% к общей стоимости товаров, включая пошлину (если товар подлежит обложению пошлиной), плюс почтовые/курьерские и страховые сборы.] применяется сбор по операциям с импортных таможенных деклараций (An Import Entry Transaction Fee) в размере 29,26 NZD (включая НДС). Данный сбор взимается за оценку рисков и обработку импортируемых товаров. Сбор за обеспечение биобезопасности (An MPI biosecurity system entry levy) также подлежит уплате при начислении сбора по операциям с импортных таможенных деклараций в размере 23,41 NZD (включая НДС). В результате чего общая сумма сборов составляет 52,67 NZD (включая НДС).

Отметим, что стоимость импорта, исходя из которой рассчитываются платежи, определяется с учетом всех импортируемых товаров в одно время (at one time) и не ограничена каждой отдельной сделкой. Если несколько товаров, приобретенных отдельно одним и тем же лицом, прибывают в Новую Зеландию в одно и тоже время, их стоимость может быть объединена, что может привести к уплате платежей. Таким образом, получается, что платежами облагается не единичная посылка в зависимости от ее стоимости и не посылки за месяц, а все посылки в одно и тоже время прибывающие в Новую Зеландию, что в большинстве случаев (редко, когда человек заказывает сразу несколько отправок, которые приходят в Новую Зеландию в один день) означает, что платежами облагает конкретная посылка. Предлагаемые изменения администрирования трансграничной торговли

В мае 2018 г. правительство Новой Зеландии представило предложения по введению НДС-регистрации для иностранных поставщиков низкостоймостных товаров

(“low-value goods”) с целью сбора ими НДС на соответствующие товары, тогда же были представлены документы для обсуждения. Отдельный интерес представляет собой письмо рабочей группы по данному вопросу (letter from the Tax Working Group). В данном письме указываются три рассматриваемых в рамках рабочей группы варианта введения НДС на низкостоймостные товары:

- 1- НДС-регистрация иностранных поставщиков. Иностранные поставщики должны будут перечислять НДС на низкостоймостные товары, поставляемые в Новую Зеландию потребителям, в случае если их суммарные поставки в Новую Зеландию превысят порог НДС-регистрации, предусмотренный для всех плательщиков НДС.
- 2- Между продажей и доставкой. Курьерские компании и почта будут собирать НДС на низкостоймостные товары, которые они доставляют.
- 3- Оплата после доставки. Потребители будут платить НДС на низкостоймостные товары после того как они будут им доставлены.

В соответствии с предложениями правительства с 1 декабря 2019 г. вводится НДС-регистрация иностранных поставщиков. В СМИ Новой Зеландии данный режим называют налогом на Амазон (Amazon Tax)]:

- Действующий необлагаемый порог сборов (duty-owed de minimis) в 60 NZD будет изменен на стоимостной необлагаемый порог (value-based de minimis) в 400 NZD;
- Иностранные поставщики будут обязаны зарегистрироваться, собирать и перечислять новозеландский НДС на товары стоимостью 400 NZD и ниже, которые они поставили потребителям в Новой Зеландии (поставки НДС-регистрируемому новозеландскому бизнесу не учитываются в данном случае);
- Правила будут применяться, когда товары находятся за пределами Новой Зеландии во время поставки и поставляются на новозеландские адреса;
- Иностранные поставщики будут обязаны зарегистрироваться в случае, если общая сумма поставок соответствующих товаров и услуг превысит 60 000 NZD в течении 12 мес. При определенных условиях торговые площадки и перепоставщики (re-deliverers[Перепоставщики используются потребителями, когда поставщики или торговые площадки не предлагают поставку в Новую Зеландию. Товар доставляется на иностранный хаб или абонентский адрес, откуда потом доставляется в Новую Зеландию;
- Пошлины и пограничные сборы не будут применяться к товарам стоимостью 400 NZD и ниже;
- Действующий порядок сбора НДС и иных обязательных платежей, включая пошлины, сохраняется в отношении товаров стоимостью выше 400 NZD;

-Текущие процессы оценки рисков, включая оценку биобезопасности остаются без изменений.

Новый режим будет применяться к иностранным поставщикам, чьи поставки новозеландским потребителям товаров будет превышать 60 000 или более NZD в течении 12 месяцев. Электронные торговые площадки (electronic marketplaces) и перепоставщики (re-deliverers) также будут обязаны зарегистрироваться и выполнять новые правила.

Новые правила не будут применяться в отношении алкоголя, табака и аффинированных металлов (fine metals).

Швейцария

В 2019 г. Швейцария ввела новое регулирование заказов по почте (new mail-order regulation), в соответствии с которым меняется место поставки товаров, импортируемых в Швейцарию, и, следовательно, меняются НДС обязательства иностранных поставщиков в Швейцарии в случае превышения порога оборота по «малым отправлениям» (small consignments)³ в 100 000 CHF. В таком случае НДС должен взиматься по всем поставкам товаров поставщика в Швейцарию, который становится ответственным импортером (importer of record). Так как НДС обязательства изменяются и не ограничиваются малыми отправлениями, а применяются ко всем поставкам, все субординационные лицензии (subordination license), которыми владеет иностранный поставщик перестают применяться. В результате все поставки в Швейцарию становятся объектом внутреннего НДС в случае налогооблагаемой соответствующей компании (taxable mail-order company)⁴. Рассмотрим изменения детально.

Вышеуказанные изменения планировалось ввести в 2018 г. в тоже время, когда вступил в силу целый ряд изменений по НДС, однако введение данных изменений было отложено для совершенствования системы. Данные изменения невозможно было успеть сделать до 1 января 2018 г., в том числе дать Почте Швейцарии время технически подготовиться к соответствующим изменениям.

В соответствии со ст. 52 закона о НДС (Value Added Tax Law), импортным НДС обычно облагается импорт товаров в Швейцарию. Таможенное управление Швейцарии⁵ до 2019 г. не облагало импортным НДС малые отправления, по которым НДС составляет 5 или менее CHF. Налогово-финансовое управление Швейцарии⁶ различает стоимость товаров, по которым НДС может составлять 5 CHF в связи с тем, что в Швейцарии две

³ «small consignments» в соответствии с пп.а параграфа 1 ст. 53 Закона об НДС - это отправления, по которым сумма налога 5 CHF или меньше

⁴ [https://ru.wikipedia.org/wiki/Федеральная_администрация_\(Швейцария\)](https://ru.wikipedia.org/wiki/Федеральная_администрация_(Швейцария))

⁵ www.tares.ch

⁶ www.tares.ch

ставки НДС – 2,5%⁷ (уменьшенная) и 7,7% (стандартная). Соответственно при стандартной ставке стоимость соответствующих товаров – 65 франков, при льготной, уменьшенной – 200 франков, включая затраты на доставку. Таможенные пошлины обычно рассчитываются, исходя из общего веса (включая упаковку) и обычно не превышают 1 CHF за 1 кг. В частности, выше пошлины на ввоз алкогольных напитков, табачной продукции, продуктов питания, текстиль, украшения⁸.

До 2019 г. так как в соответствии с ст.7 закона об НДС место поставки товаров иностранным поставщиком признавалось не Швейцария, НДС-обязательств в Швейцарии у иностранных поставщиков не возникало, и соответственно в случае малых отправок не было обложения НДС вообще.

С 2019 г. место поставки малых отправок, поставляемых в Швейцарию, должно быть перенесено в Швейцарию с момента, когда годовой оборот по малым отправлениям достигнет 100 000 CHF. При этом как только он достигнет этого лимита, место поставки всех товаров переносится в Швейцарию, и поставщик обязан уплачивать швейцарский (внутренний) НДС по всем своим поставкам. Соответственно, по новым правилам регулирования заказов по почте Таможенное управление Швейцарии также не будет, как и раньше, облагать импортным НДС малые партии, однако будет облагать импортным НДС остальные поставки, импортный НДС, по которым может быть вычтен как входной НДС в рамках НДС-регистрации в Швейцарии.

Поставщик должен пройти НДС-регистрацию с 1 января 2019 г. в случае, если порог в 100 000 CHF был им достигнут в 2018 г. В 2019 поставщик должен пройти НДС-регистрацию в следующем месяце, за которым он достиг порога в 2019 г., если он не достигал порога в 2018 г. Кроме того, Налогово-финансовое управление Швейцарии⁹ (Eidgenössische Steuerverwaltung) ввела дополнительные требования для данных компаний:

Регистрант должен себя идентифицировать при регистрации как поставщик заказов по почте (mail-order suppliers);

Регистрант должен быть согласен с внесением его в список поставщиков заказов по почте, который ведется Федеральной налоговой службой;

Лица уже зарегистрированные для целей НДС, подпадающие под новые правила, должны заявить об этом в Федеральную налоговую службу для внесения в список поставщиков заказов по почте.

⁷ применяется к определенным товарам (например, продукты питания, книги, журналы, лекарства), см. ст. 25 Федерального закона о налоге на добавленную стоимость от 12 июня 2009 года / <https://www.admin.ch/opc/en/classified-compilation/20081110/index.html#fn-#a21-14>

⁸ <https://www.estv.admin.ch/estv/en/home.html>

⁹ <https://www.ezv.admin.ch/ezv/en/home/teaser-homepage/focus-teaser/bestellungen-aliexpress.html>

По данным компаниям все поставки, включая не подпадающие под малые отправления, должны импортироваться иностранными поставщиками под своим именем. Так как импортер, поставщик заказов по почте должен импортировать все товары под своим именем, все сборы за таможенную очистку и, если применимо, пошлины возлагаются на него. В сравнении с импортным НДС, который может быть учтен как входящий, сборы за таможенную очистку и пошлину представляют собой затраты, которые несет импортер. В таком случае поставщикам заказов по почте необходимо пересматривать свои договоренности с клиентами, например, применять метод издержки плюс применимый НДС в продажной цене.

4 Оценка готовности российского законодательства к внедрению налогообложения трансграничных операций

На сегодняшний день в России существуют проблемы в части налогообложения как импортных, так и экспортных операций. При этом можно отметить, что Россия довольно активно применяет различные существующие в мире инструменты обложения трансграничной торговли, одним из новых является обложение НДС цифровых услуг иностранных компаний. Россия ввела данные изменения в 2017 г.

.1 Оценка готовности российского законодательства к внедрению налогообложения трансграничных операций в части импорта

В части импорта основные работы направлены на разработку механизма обложения импорта низкостоймостных товаров, т.е. товаров, которые физические лица заказывают в иностранных интернет-магазинах и завозят в Россию через Почту России или экспресс-перевозчиков. Происходит постепенное снижение порога беспошлинного ввоза, однако на сегодняшний день он довольно высок – 500 евро в месяц. В 2020 г. запланирован переход к лимиту в 200 евро с каждой покупки. В связи с тем, что на сегодняшний день как в мире, так и в России подобные покупки физических лиц постоянно растут возникает потребность со стороны государства обложения данных покупок в условиях неэффективности действующих механизмов обложения, точнее фактического отсутствия механизма в связи с высокими возможными расходами на администрирование в условиях действующих механизмов обложения низкостоймостных товаров.

В России проводится эксперимент по привлечению к обложению низкостоймостных товаров уполномоченных операторов. В рамках исполнения приказа Министерства финансов РФ от 21.12.2018 № 279н "Об определении требований к

назначенным операторам почтовой связи и условий совершения операций по уплате таможенных пошлин, налогов в отношении товаров для личного пользования, приобретенных физическим лицом в рамках международной электронной торговли, пересылаемых в адрес такого лица в международных почтовых отправлениях", с целью проведения таможенного контроля в отношении товаров для личного пользования, приобретенных физическим лицом в рамках международной электронной торговли, Министерство финансов РФ совместно с ФГУП «Почта России» начали проводить эксперимент по автоматической уплате таможенной пошлины в момент совершения покупки в иностранном интернет-магазине.

Приказ Министерства финансов наделяет операторов почтовой связи полномочиями по совершению таможенных операций с товарами для личного пользования, приобретенными физическим лицом в рамках международной электронной торговли. Данные полномочия не могут быть ограничены договором с приобретателем товара. При этом оператор несет солидарную обязанность по уплате таможенных пошлин, налогов (п.4 Приложения № 1 к данному Приказу «(вместе с "Требованиями к назначенным операторам почтовой связи, осуществляющим таможенные операции в отношении товаров для личного пользования, приобретенных физическим лицом в рамках международной электронной торговли, пересылаемых в адрес такого лица в международных почтовых отправлениях, от имени и по поручению физического лица - приобретателя товаров")»).

Согласно положениям приказа Министерства финансов, оператор почтовой связи в электронном виде предоставляет таможенным органам информацию о международных почтовых отправлениях и пересылаемых в них товарах до прибытия и (или) при прибытии международных почтовых отправлений в места международного почтового обмена. ФГУП «Почта России» совместно с ФТС России разработано технологическое решение, которое позволяет взимать таможенную пошлину при помощи современных электронных сервисов непосредственно в момент покупки на маркетплейсе или в мобильном приложении Почты России. Уплата таможенных пошлин осуществляется с использованием авансовых платежей, до поступления международного почтового отправления в место международного почтового обмена.

По состоянию на август 2019 года, по словам первого заместителя генерального директора ФГУП «Почты России» по электронной коммерции Алексея Скати́на, к системе пока подключены два крупных маркетплейса — Joom и AliExpress. Скати́н сообщил, что до конца 2019 года подключатся остальные крупные игроки. На совещаниях, проводимых на уровне министерств и ведомств в течение 2019 г. указывалось на подключение трех

маркетплейсов. С одной стороны, подключение двух крупных маркетплейсов — Joom и AliExpress говорит об охвате значительной части импорта низкостоймостных товаров, со второй стороны подключение всего двух маркетплейсов почти за год действия эксперта говорит о довольно медленном распространении эксперимента и возможному отсутствию интереса маркетплейсов к подключению к данному эксперименту.

Департамент налоговой и таможенной политики Министерства финансов РФ (в соответствии с письмом Министерства финансов Российской Федерации от 6 июня 2019 г. N 03-10-11/41669) рассмотрел обращения от 30 апреля 2019 г. и от 6 мая 2019 г. по вышеуказанному проекту и указал, что требования к лицам, осуществляющим доставку товаров в качестве экспресс-грузов, приобретенных физическим лицом в рамках международной электронной торговли, и осуществляющим уплату таможенных пошлин, налогов в отношении таких товаров, не повлияют на деятельность экспресс-перевозчиков и являются для них необязательными. Включение в Перечень экспресс-операторов будет осуществляться по желанию юридических лиц и в добровольном порядке. В настоящий момент законопроект дорабатывается.

В связи с изменением порога беспошлинной торговли, в первом полугодии 2019 года совокупное количество отправок в Россию снизилось на 5% по сравнению с аналогичным периодом прошлого года, до 172 млн. По данным РБК, предоставленным ФТС, количество облагаемых пошлиной посылок выросло на 77,6%, за первое полугодие 2019 года, при этом общий объем сборов составил около 400 млн. рублей. Отметим, что на проводимых в министерствах и ведомствах совещаний по данному вопросу указывалось, что увеличение сборов происходит за счет сбора пошлин по данным за месяц.

Министерство финансов РФ предлагает распространить возможность совершения операций по уплате таможенных платежей в отношении товаров, ввозимых в адрес физических лиц в рамках международной электронной торговли, на более широкий круг участников. Согласно опубликованному тексту законопроекта «О внесении изменений в Федеральный закон «О таможенном регулировании в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» (в части установления требований к лицам, осуществляющим доставку товаров в качестве экспресс-грузов, приобретенных физическим лицом в рамках международной электронной торговли), лица, осуществляющие доставку товаров в качестве экспресс-грузов (экспресс-операторы), будут также вправе совершать таможенные операции от имени и по поручению физического лица – покупателя.

Экспресс-оператор при совершении таможенных операций будет нести солидарную обязанность по уплате таможенных пошлин, налогов с плательщиком таможенных

пошлин, налогов в полном размере подлежащей исполнению обязанности по уплате таможенных пошлин, налогов, его обязанность не может быть ограничена договором с приобретателем товаров. Экспресс-оператор также будет обязан предоставить обеспечение исполнения обязанности по уплате таможенных пошлин, налогов в размере суммы, эквивалентной не менее одному миллиону евро.

По мнению ряда экспертов, требования, которые предъявляются к потенциальному уполномоченному оператору, в условиях нестабильности законодательства, отсутствия четко сформулированной государственной политики по данному вопросу, затрудняют расширение состава уполномоченных операторов.

4.2 Оценка готовности российского законодательства к внедрению налогообложения трансграничных операций в части экспорта

Вопросам экспорта также уделено внимание в Основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов. В рамках мер по повышению конкурентоспособности российских товаров планируется создание гибкой линейки финансовых инструментов поддержки экспорта, включая предэкспортное и экспортное финансирование; создание единой системы институтов продвижения экспорта, предусматривающей модернизацию торговых представительств. Дополнительным стимулом будет проведение работы по либерализации законодательства в сфере валютного контроля. По нашему мнению, также повышению конкурентоспособности российских товаров должно способствовать более простое подтверждение правомерности применения нулевой ставки НДС при экспорте, в частности в рамках трансграничной торговли.

До 2018 г. НК РФ по НДС не учитывал бурное развитие трансграничной торговли в части возможности подтверждения правомерности применения нулевой ставки НДС при экспорте товаров в условиях, когда иностранными потребителями российских товаров выступают физические лица. Невозможность применения нулевой ставки НДС была обусловлена в первую очередь отсутствием документов, которые фактически могли бы подтвердить экспорт в случае трансграничной торговли, в списке подтверждающих документов, признаваемых налоговыми органами. Далее ситуация постепенно начала меняться в сторону возможности подтверждения правомерности применения нулевой ставки НДС в данной ситуации. Федеральным законом от 27.11.2017 N 350-ФЗ была введена соответствующая возможность по товарам, пересылаемым в международных почтовых отправлениях. Для подтверждения нулевой ставки в налоговые органы должны были предоставляться документы об оплате и декларация CN 23 (декларация CN 22 так и

не была признана подтверждающим экспорт документом). Однако реализация данной возможности на практике была крайне затруднена в условиях отсутствия возможности предоставления реестров документов.

Федеральным законом от 29.09.2019 № 325-ФЗ с апреля 2020 предусмотрены дополнительные позитивные изменения. Будет введена возможность предоставления реестров в электронной форме, добавлен вариант перевозки товаров в качестве экспресс-груза. Однако данные изменения не учитывают ситуацию когда товар экспортируется не напрямую физическому лицу, а первоначально за рубежом помещается на таможенный склад, и лишь затем осуществляется выпуск в свободное обращение с таможенного склада при продаже иностранному лицу¹⁰.

5 Подготовка предложений по совершенствованию налогообложения при трансграничных операциях

5.1 Подготовка предложений по совершенствованию косвенного налогообложения при трансграничных операциях

5.1.1 Обложение импортируемых низкостоймостных товаров

Во многих странах в части таможенных пошлин и налогов применяется освобождение по импортируемым низкостоймостным товарам (товарам низкой стоимости (low value goods))¹¹. В то время, когда в мире вводились льготы в виде освобождения по товарам низкой стоимости, интернет-магазинов не существовало, а объем импорта, получающего выгоду от освобождения, был относительно небольшим. Однако в последние годы во многих странах, включая Россию наблюдается значительный и быстрый рост объема импорта физических товаров с низкой стоимостью в рамках онлайн-продаж, с которых таможенные пошлины и налоги не взимаются¹². На сегодняшний день в России таможенные пошлины, налоги не уплачиваются при условии, что общая таможенная стоимость товаров, пересланных в международных почтовых отправлениях (доставленных экспресс-перевозчиками) в адрес одного получателя – физического лица в течение календарного месяца, не превышает сумму, эквивалентную 500 евро, а вес брутто не превышает 31 килограмма. При получении в международных почтовых отправлениях

¹⁰ Можно выделить три основные действующие модели поставки на экспорт. Модель поставки непосредственно иностранным физическим лицам с привлечением Почты России, стандартная экспортная поставка, и модель поставки через таможенный склад за границей.

¹¹ Стоимость товаров, к которым не применяются таможенные пошлины и налоги значительно различается по странам. Так, например, в Латинской Америке, она варьируется от 300 долларов США при доставке национальной почтой в Мексике до 25 долларов США в Аргентине. В Швейцарии такими товарами признаются товары, по которым сумма НДС 5 швейцарский франков или меньше, в США к низкостоймостным товарам относятся товары стоимостью ниже 800 долларов США.

¹² <https://regulation.gov.ru/projects/List/AdvancedSearch#departments=3&npa=90507>

(доставляемых экспресс-перевозчиками) в течение календарного месяца товаров, стоимость которых превышает 500 евро, и (или) вес брутто превышает 31 килограмм, в части такого превышения подлежат уплате таможенные пошлины, налоги с применением единой ставки 30 % от стоимости товаров, но не менее 4 евро за 1 килограмм их веса брутто.

Как было указано выше, соответствующие международные организации и ряд стран мира полагают предоставление подобного освобождения все более спорным в контексте быстрого роста цифровой экономики.

Мы выделяем три варианта ответа государств на бурный рост трансграничной торговли низкостоймостными товарами. Введение НДС-регистрации соответствующих иностранных компаний (Австралия, Швейцария, Новая Зеландия (Новая Зеландия введет в декабре 2019 г.), эксперимент с созданием уполномоченного оператора (Россия), резкое снижение (Беларусь) или отмена беспошлинного порога (Швеция).

В рамках данной научной работы были рассмотрены варианты введения НДС-регистрации соответствующих иностранных компаний, эксперимент с созданием уполномоченного оператора. По результатам рассмотрения считаем более целесообразным нежели введение НДС-регистрации развивать институт уполномоченного оператора, предусмотренный в рамках Приказа Министерства финансов Российской Федерации от 21.12.2018 г. № 279н, при этом укажем на необходимость расширять состав возможных уполномоченных операторов в связи с тем, что на сегодняшний день существует лишь законопроект, предусматривающий возможность распространения эксперимента на экспресс-перевозчиков (экспресс-операторов).

Кроме того, считаем целесообразным реализацию варианта практики администрирования трансграничной торговли в части бондовых, накопительных, консигнационных складов в рамках свободных экономических зон РФ, указав, что Казахстан уже создал подобный склад в рамках логистической СЭЗ «Хоргос-Восточные ворота». Внедрение бондовых складов в рамках СЭЗ РФ создаст компенсационный механизм для конкуренции с логистическими СЭЗ у других стран-членов ЕАЭС.

5.1.2. Применение нулевой ставки НДС при экспорте товаров, когда покупателем является иностранное физическое лицо

Федеральным законом от 29.09.2019 № 325-ФЗ внесены значительные изменения в ст.165 НК РФ, которые вступят в действие с 01.04.2020. Согласно данным изменениям, в случае, если товары пересылаются в международных почтовых отправлениях, документы в электронной форме в виде реестра будут подаваться в налоговые органы. В случае перевозки товаров в качестве экспресс-груза, также будет подача документов в виде

реестров. Вместе с тем внесение данных изменений напрямую связано с необходимостью разработки целого ряда документов во исполнение данного закона.

Кроме того, данный закон не учитывает ситуацию, когда товар экспортируется через таможенный склад за границей. В данной ситуации применение нулевой ставки НДС при продаже физлицу все еще будет невозможно. Соответственно при реализации товара на зарубежный таможенный склад, предлагаем следующее. Отношения владельца склада с лицами, отправляющими товар на склад, строятся на договорной основе. Представляется, что с учетом дальнейшей перепродажи товара, с владельцем склада будет заключен договор комиссии. При дальнейшей реализации товара физическим лицам для личного потребления будут заключаться договоры купли-продажи. Наряду с этим целесообразно внесение изменений в п.2 ст.165 НК РФ либо добавление отдельного пункта в данную статью предусматривающих возможность подтверждения применения нулевой ставки НДС путем представления договора с посредником и подтверждения фактической оплаты покупателями-физическими лицами реализованных им товаров налогоплательщику или посреднику (в соответствии с условиями договора).

Отдельно укажем на опыт Германии, речь. Немецким законодательством не установлена определенная форма документов для подтверждения применения нулевой ставки при экспорте, налогоплательщик может предоставить любые имеющиеся у него в наличии документы, если они содержат необходимые сведения. Подтверждение может быть получено по электронной почте в любом виде, однако все получаемые таким образом документы должны быть зарегистрированы компанией в соответствии с правилами внутреннего документооборота. Такая практика в будущем может быть использована и российскими налоговыми органами.

5.2. Подготовка предложений по совершенствованию прямого налогообложения при трансграничных операциях

5.2.1. Признание компаниями расходов на товарно-материальные ценности, купленные в иностранных интернет-магазинах при налогообложении прибыли

Как было определено, на сегодняшний день признание компаниями расходов на товарно-материальные ценности, купленные в иностранных интернет-магазинах, невозможно напрямую, т.е. путем принятия к налоговому учету для целей налога на прибыль документов, которые могут быть выданы иностранным интернет-магазином.

На практике компании либо приходяют данные товары через авансовые отчеты с высоким риском не признания подтверждающих документов налоговыми органами, либо выкупают товары у своих работников в результате чего работник по продажам за год должен заполнить 3 - НДФЛ. Если таких операций будет довольно много за год, у

налоговой и таможенной служб могут возникнуть вопросы к компании о возможном вовлечении компании в серые схемы импорта. Для решения данной проблемы существует несколько вариантов решения. На основе изучения зарубежного опыта укажем, что никаких особенностей признания расходов на товары, купленные в иностранных интернет-магазинах, не существует. Все необходимые и разумные расходы, понесенные в рамках деловой активности, которые должным образом задокументированы, подлежат вычету, при этом особых требований к документированию расходов по покупкам в иностранных интернет-магазинах нет, при этом часть расходов является нормируемыми.

Предлагаем расходы на товарно-материальные ценности, купленные в иностранных интернет-магазинах, признавать при налогообложении прибыли нормируемыми.

При этом такое признание расходов при налогообложении прибыли возможно только в условиях когда компания не участвует в схемах серого экспорта (т.е. когда компания не закупает на регулярной основе сходные ТМЦ).

Второй вариант решения непосредственно связан с возможным введением НДС-регистрации иностранных интернет-магазинов. В случае их регистрации в России соответствующие иностранные интернет-магазины могут признаваться налоговыми агентами в части НДС, подлежащего уплате российскими компаниями, осуществляющими покупки в иностранных интернет-магазинах. В таком случае данные расходы могут признаваться при налогообложении прибыли в полном объеме на основе подтверждающих документов, получаемых от иностранных интернет-магазинов.

Укажем, что несмотря на наличие двух возможных вариантов, на практике подлежать реализации может лишь один из вариантов признание расходов на товарно-материальные ценности, купленные в иностранных интернет-магазинах.

6.2.2. Введение прямого налога на крупные цифровые компании

В связи с тем, что Основными направлениями бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов предусмотрено, что необходима разработка новых подходов к налогообложению доходов цифровых компаний, которая будет осуществляться с учетом мирового опыта, предлагаем взять за основу при разработке новых подходов в России опыт Франции и Великобритании, т.е. двух стран мира одна из которых уже ввела прямой налог на цифровые услуги иностранных компаний в 2019 г., а вторая планирует его введение в 2020 гг.

Отметим, что несмотря на единые основания для введения налога, страны избрали схожие, но не идентичные подходы. При этом общим для обеих стран является временный характер введения налога до достижения единого решения на международном уровне. Так в Великобритании планируется пересмотреть вопрос взимания данного налога в 2025 году.

Укажем, что 29 октября 2019 г. премьер-министр Дмитрий Медведев дал поручение Минфину России, Минпромторгу России, Минэкономразвития России и ФАС России представить предложения по выравниванию условий конкуренции российских и иностранных интернет-компаний [155]. Оно должно быть выполнено к 1 июля 2020 года. Ряд предложений, высказанных авторами, полностью соответствуют задаче выравнивания условий конкуренции российских и иностранных интернет-компаний. Так предлагаемое введение прямого налога на ряд цифровых услуг крупных технологических компаний в юрисдикциях их пользователей может стать одним из инструментов выравнивания условий конкуренции российских и иностранных интернет-компаний.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Несмотря на непосредственную вовлеченность в трансграничную торговлю низкостоймостными товарами Всемирная почтовая организация уделяет мало внимания вопросам обложения международных почтовых отправок. Определенное внимание данным вопросам уделяет ЮНКТАД. Интересно, что несмотря на то, что Всемирный банк не включает данные вопросы в сферу своих непосредственных интересов, Международный валютный фонд напротив имеет свою четкую актуальную позицию, отмечая, как было указано выше, что международная система корпоративного налогообложения находится в беспрецедентном стрессе.

ОЭСР традиционно уделяет много внимания вопросам налогообложения в условиях цифровизации экономики. Отчет 2019 г., посвящен вопросам рассмотрения роли цифровых платформ в сборе НДС/Налога на товары и услуги при интернет-продажах. Рассматриваются различные роли, включая полную ответственность по НДС, солидарную ответственность по НДС и иные роли. Помимо отчета 2019 г., в научно-исследовательской работе дан обзор соответствующего отчета ОЭСР 2018 г., даны отсылки на отчет в рамках плана BEPS, рассмотрены иные документы ОЭСР, включая наиболее новый и актуальный материал ОЭСР для публичных консультаций за октябрь 2019.

В работе дан обзор позиции научных центров в части подходов к прямому и косвенному налогообложению при трансграничных операциях, включая обзор позиций российских ученых по данному вопросу, а также анализ подходов, применяемых в ряде стран и интеграционных объединений. Проанализированы подходы нескольких интеграционных объединений, в первую очередь ЕС и ЕАЭС, а также опыт США, Великобритании, Швейцарии, Франции, стран-членов ЕАЭС.

Исходя из обзора позиций международных организаций в части обложения трансграничных операций с учетом опыта ряда стран можно сказать, что в рамках ЕАЭС по крайней мере пока не запланировано введение солидарной (и уж тем более полной) ответственности цифровых платформ как Великобритании или же НДС-регистрации иностранных компаний по соответствующим товарам.

Оценка готовности российского законодательства проведена как в части импорта, так и в части экспорта. Отметим, что текущее законодательство не отражает в полной мере сложившихся реалий цифрового бизнеса, требуется выравнивание условий конкуренции российских и иностранных интернет-компаний. На основе оценки текущей ситуации даны предложения по совершенствованию как косвенного, так и прямого налогообложения при трансграничных операциях цифрового бизнеса, которые приближают законодательство к

реалиям цифрового бизнеса, а также выравнивают условия конкуренции российских и иностранных интернет-компаний. Предложения включают положения, которые совершенствуют действующие нормы законодательства, а также

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/activities-and-programmes/ecommerce/wco-framework-of-standards-on-crossborder-ecommerce_en.pdf?la=en
2. Guidelines for Strengthening Cooperation and the Exchanging of Information between Customs and Tax Authorities at the National Level // <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/key-issues/revenue-package/customs-tax-guidelines.pdf?la=en>
3. http://www.wcoomd.org/~media/wco/public/global/pdf/media/wco-news-magazines/wco_news_79.pdf
4. Cooperation between Customs and Tax administrations: Lessons Learned from Revenue Authorities, 2009 // <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/research/research-paper-series/revenue.pdf?la=en>
5. <http://www.intracen.org/itc/about/>
6. https://unctad.org/en/Pages/DTL/STI_and_ICTs/ICT4D-Measurement.aspx?Ne=6,5..
7. IN SEARCH OF CROSS-BORDER E-COMMERCE TRADE DATA // UNCTAD Technical Notes on ICT for Development № 6. <http://measuring-ict.unctad.org>
8. https://unctad.org/en/pages/newsdetails.aspx?OriginalVersionID=2007&Sitemap_x0020_Taxonomy=UNCTAD%20Home;#1713;#Information%20and%20Communication%20Technologies;#561;#Statistics;#1547;#Creative%20Economy%20Programme;#2258;#UNCTAD%20E-Week%202019;#2045;#Information%20Economy;%20Measurement
9. IMF Policy Paper. Corporate taxation in the Global Economy. March, 2019.
10. <https://oecdcentre.hse.ru/news/239587039.html>
11. <http://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf>
12. <http://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>
13. <http://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-tax-challenges-of-digitalisation-13-14-march-2019.htm>
14. <http://www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf>
15. <http://www.oecd.org/ctp/consumption/international-vat-gst-guidelines.pdf>
16. <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/mechanisms-for-the-effective-collection-of-VAT-GST.pdf>
17. <http://www.oecd.org/publications/advanced-analytics-for-better-tax-administration9789264256453-en.htm>
18. <http://www.oecd.org/ctp/the-changing-tax-compliance-environment-andthe-role-of-audit-9789264282186-en.htm>
19. Cameron (2006) Turning Point? The Volatile Geographies of Taxation, *Antipode* 38 (2), 236-258. doi: 10.1111/j.1467-8330.2006.00578.x.
20. Basu, Subhajit (2004) Implementing E-Commerce Tax Policy // *British Tax Review*, 1 p 46.
21. McLure, Charles E., Jr. (1997) Taxation of Electronic Commerce: Economic Objectives, Technological Constraints, and Tax Laws // *Tax Law Review* 52 (3):pp 269–423.
22. Westberg, Bjorn (2002) Cross-border Taxation of E-Commerce, *IBFD* p 242.
23. Adams, Thomas S (1932) Interstate and International Double Taxation // in Ross Magill, ed, *Lectures on Taxation* (Chicago: CCH), p 112.
24. Radler, Albert J. (2000) The Future of Exchange of Information. In Victor Uckmar, ed., *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*. Milan: CEDAM.
25. Bird, Richard M., and Oldman, Oliver (2000) 'Improving Taxpayer Service and Facilitating Compliance in Singapore.' PREM Note 48. Washington, DC: World Bank.
26. Bird, Richard M (2003) *Taxing Electronic Commerce: A Revolution in the Making*, C.D. Howe Institute, Commentary, No 187.
27. Goulder, Robert (2001) American Bar Association Section of Taxation Panel Eyes OECD Conclusions on Taxation of E-Commerce. *Tax Notes International* 22 at p 360.
28. Bird, Richard M., and J. Scott Wilkie (2000) Source- vs. Residence-Based Taxation in the European Union: The Wrong Question? // In S. Cnossen, ed., *Taxing Capital Income in the European Union*, Oxford: Oxford University Press.
29. McLure, Charles 'Implementing State Corporate Income Taxes in the Digital Age // *National Tax Journal* 53 (4): pp 1287–1306.
30. Westberg, Bjorn (2012) Cross-border Taxation of E-Commerce, *IBFD* p 239.
31. Goolsbee, Austin (2000) In a World Without Borders: The Impact of Taxes on Electronic Commerce, *Quarterly Journal of Economics*, 115 (May) 561-76.

32. Bruce, Donald, Fox, William and Murray, Matthew (2003) To Tax or Not to Tax? The Case of Electronic Commerce // Contemporary Economic Policy; 21, 1 p 25.
33. Doernberg, Richard L. and Hinnekens, Luc (1999) Electronic Commerce and International Taxation Kluwer Law International, p 21.
34. Metcalf, Gilbert E. (1999) 'Consumption taxation', The Encyclopaedia of Taxation and Tax Policy, edited by Joseph J. Cordes, Robert D. Ebel, and Jane G. Gravelle (Urban Institute Press), p 75.
35. Doernberg, Richard L. and Hinnekens, Luc (1999) Electronic Commerce and International Taxation Kluwer Law International, p 22.
36. Kaldor, Nicolas (1955) An Expenditure Tax. London: George Allen and Unwin // The Encyclopaedia of Taxation and Tax Policy, edited by Joseph J. Cordes, Robert D. Ebel, and Jane G. Gravelle (Urban Institute Press), p 75.
37. Bankman, Joseph and Weisbach, David A (2005) The Superiority of an Ideal Consumption Tax Over an Ideal Income Tax // Avi-Yonah, Reuven S (2005) 'The Three Goals of Taxation'
38. Avi-Yonah, Reuven S (2005) 'The Three Goals of Taxation.
39. Musgrave R.A., Musgrave P.B. Public Finance in Theory and Practice, McGraw-Hill Book Company, 1973.
40. <https://www.irs.gov/businesses/income-from-abroad-is-taxable>
41. Public Law 115-97, an Act to provide for reconciliation pursuant to titles II and V of the concurrent resolution on the budget for fiscal year 2018
42. IRS Releases Final Registered Investment Company Tax Regulations on Imputed Income from Foreign Subsidiaries and Certain Other Foreign Corporations // <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=599c02bc-cf53-4aa2-8ce3-96e11f6c3a10>
43. North America Tax News and Developments - April 2019 // <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=f54ccced-1535-45fc-82d7-ad07e2b58700>
44. Washington Tax Update: Congress, Treasury, Global - April 2019 // <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=66f4d52b-30e1-45d1-b279-4d017eb0dcde>
45. *Womble Bond Dickinson* US Treasury Issues Proposed Regulations on the Beneficial IRC Section 250 Corporate Tax Deduction Related to Export Sales of Property and Services // <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=9fb2e155-171a-4879-9564-44e2475d89ba>
46. Proposed FDII Regulations under Section 250 // <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=c9cfa1f0-2c08-4071-af16-872e0abf69b9>
47. <https://www.nasdaq.com/symbol/googl/institutional-holdings>
48. <https://blog.taxjar.com/california-state-sales-tax-2018/>
49. <http://www.cdtfa.ca.gov/taxes-and-fees/sut-rates-description.htm>
50. <https://support.taxjar.com/article/206-choosing-destination-or-modified-origin-for-california-reports>
51. <https://www.taxjar.com/states/california-sales-tax-online/#do-you-have-sales-tax-nexus-in-california>
52. <https://www.kommersant.ru/doc/3578425>
53. <https://www.govtrack.us/congress/bills/115/s3057/text>
54. http://omawww.sat.gob.mx/aduanas/Portal/index.html#!/despacho_aduanero_postal
55. Разделы I и II правила 3.7.4 Общих правил внешней торговли - RGCE-2016. См. http://omawww.sat.gob.mx/moa/Paginas/reglas_comercio_exterior.html
56. <http://omawww.sat.gob.mx/aduanas/Portal/index.html#!/mensajeria>
57. <http://www.elfinanciero.com.mx/economia/acuerdo-comercial-mexico-eu-deja-sin-impuestos-a-compras-en-linea-hasta-por-100-dolares>
58. https://ustr.gov/sites/default/files/files/agreements/FTA/USMCA/Text/07_Customs_Administratio_n_and_Trade_Facilitation.pdf
59. https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/factsheet_digital_taxation_21032018_en.pdf
60. <https://skift.com/2019/01/29/booking-ceo-opposes-proposed-eu-tax-as-an-innovation-killer/>
61. <https://www.handelsblatt.com/today/politics/digital-services-tax-german-business-mobilizes-against-eu-digital-tax/23583742.html?ticket=ST-2897847-QvDxvZFxxKd72FxXx-ap4>
62. <https://ecipe.org/publications/digital-companies-and-their-fair-share-of-taxes/>
63. Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence // https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_significant_digital_presence_21032018_en.pdf
64. Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services // https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_common_system_digital_services_tax_21032018_en.pdf

65. Dr. Ralf Busse Налогообложение трансграничной цифровой деятельности - Подход в Евросоюзе. ХНЕУ, 30.11.2018
66. https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en
67. <http://www.europarl.europa.eu/news/en/press-room/20181205IPR20944/meps-agree-on-new-rules-to-tax-digital-companies-revenues>
68. <https://oeil.secure.europarl.europa.eu/oeil/popups/printficheglobal.pdf?id=690884&l=en>
69. http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-18-2141_en.htm
70. Andelson, Robert V. (ed.) (2000), Land-Value Taxation Around the World, 3rd edn, Malden, MA: Blackwell.
- Bird, Richard M. (2003), 'A New Look at Local Business Taxes,' Tax Notes International, 30 (7), 695–711.
- Slack, Enid (2002), Municipal Finance and the Pattern of Urban Growth, Commentary No. 160, Toronto: C.D. Howe Institute.
- Bahl, Roy (1998), 'Land Taxes versus Property Taxes in Developing and Transition Countries,' in Dick Netzer (ed.), Land Value Taxation: Can It and Will It Work Today?, Cambridge, MA: Lincoln Institute of Land Policy.
- Bell, Michael E. (1999), 'An Optimal Property Tax: Concepts and Practices,' Washington, DC: World Bank.
- Netzer, Dick (1966), Economics of the Property Tax, Washington, DC: The Brookings Institution
71. <https://www.telegraph.co.uk/technology/2019/03/28/googles-uk-tax-bill-rises-67m-digital-advertising-levy-looms/>
72. <https://qz.com/1442182/the-uk-is-going-after-facebook-and-google-with-a-digital-services-tax/>
73. <https://www.gov.uk/government/consultations/corporate-tax-and-the-digital-economy-position-paper>
74. <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>
75. <https://www.gov.uk/guidance/vat-online-marketplace-seller-checks>
76. <https://oecdcentre.hse.ru/news/239587039.html>
77. <https://www.cnn.com/2019/03/06/france-3-percent-digital-tax-targets-google-amazon-and-facebook.html>
78. <https://ru.euronews.com/2019/03/06/france-gafa-tax-presented>
79. <https://www.digitalcommerce360.com/2019/04/08/france-wants-to-impose-taxes-on-amazon-facebook/>
80. <https://www.estv.admin.ch/estv/en/home/mehrwertsteuer/fachinformationen/regelung-fuer-den-versandhandel.html#618463368>
81. http://www.customs.gov.by/ru/kommentarii_ukaz_40-ru/
82. <https://www.capital.ua/ru/publication/120635-limit-na-posylki-skolko-pridetsya-pereplachivat-zapokupki-v-inostrannykh-magazinakh#ixzz5dod6EIKT>
83. <https://www.intex-press.by/2016/06/14/kak-vykruchivayutsya-baranovichskie-pokupateli-zarubezhnyh-internet-magazinov-posle-vvoda-ogranichenij-na-posylki/>
84. <https://www.kv.by/content/340366-kak-belorusam-oboiti-limit-na-posylki>
85. <http://www.customs.gov.by/ru/smi-o-nas-ru/view/zadacha-tamozhennyx-organov-soxranit-balans-mezhdu-uproscheniem-formalnostej-i-effektivnym-kontrolem-789-2017/>
86. <http://vgr.by/vse-novosti/119-v-belarusi/30644-besposhlennyj-porog-na-posylki-iz-za-granitsy-mogut-velichit-do-200-dollarov>
87. <https://www.facebook.com/mcpskhorgos/posts/2108286905946173/>
88. http://www.wcoomd.org/en/about-us/wco-working-bodies/procedures_and_facilitation/e-commerce-working-group.aspx
89. <http://www.senat.fr/dossier-legislatif/pjl18-452.html>
90. The Problem with France's Plan to Tax Digital Companies // <https://hbr.org/2019/07/the-problem-with-frances-plan-to-tax-digital-companies>
91. Introduction of the new Digital Services Tax
<https://www.gov.uk/government/publications/introduction-of-the-new-digital-services-tax/introduction-of-the-new-digital-services-tax>
92. UK: Details about proposed digital services tax
<https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2019/05/tmf-uk-details-proposed-digital-services-tax.html>
93. Introduction of the new Digital Services Tax
<https://www.gov.uk/government/publications/introduction-of-the-new-digital-services-tax/introduction-of-the-new-digital-services-tax>
94. <http://worldtaxpayers.org/wp-content/uploads/2019/07/IGO-Watch-Digital-Tax-Letter.pdf>
95. https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/377656/rk-bk1.pdf
96. <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/individuals/topics/about-your-tax-return/review-your-tax-return-cra/common-adjustments.html#dfl>
97. <https://www.nta.go.jp/english/taxes/index.htm>
98. <https://www.business.govt.nz/tax-and-accounting/reducing-your-tax/claiming-expenses/>

99. Piper Alderman New tax for foreign retailers supplying goods to Australian customers // <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=c298f9fc-87fc-41fb-8215-c29f1c0d7dea>
100. Insights GST Update: Import of Low Value Goods into Australia & Sales of inbound intangibles to Australian consumers // <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=eb17255b-b8b2-486a-9018-a8453a639a75>
101. GST on low value imported goods - if you are a transporter or customs broker // <https://www.ato.gov.au/Business/International-tax-for-business/In-detail/GST-on-low-value-imported-goods/Information-for-transporters-or-customs-brokers/>
102. ABN Lookup tool user guide // <https://abr.business.gov.au/Tools/UserGuideAbnLookupTool>
103. Piper Alderman New tax for foreign retailers supplying goods to Australian customers // <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=c298f9fc-87fc-41fb-8215-c29f1c0d7dea>
104. <https://www.ato.gov.au/Business/International-tax-for-business/GST-on-low-value-imported-goods/When-to-charge-GST/?anchor=Meaningofconsumer1#Meaningofconsumer1>
105. Australia to remove low value GST import threshold // <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=48e8bbcb-042b-4545-93a6-21a6b0303167> Australian Government releases draft legislation to extend GST to low value imported goods // <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=8e2b22bf-2298-4461-9fd6-467e6452bc49>
106. Eliminating de minimis for GST on imports - it's kind of a big thing // <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=7d6d8911-d1b0-4108-8a35-1f4183f1daea>
107. Insights GST Update: Import of Low Value Goods into Australia & Sales of inbound intangibles to Australian consumers // <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=eb17255b-b8b2-486a-9018-a8453a639a75>
108. GST: Import of low value goods into Australia taxed from 1 July 2018 // <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=d0cc1523-c68c-4eeb-84b2-421a3408c449>
109. Requirements once you are registered // <https://www.ato.gov.au/business/international-tax-for-business/gst-on-low-value-imported-goods/requirements-once-you-are-registered/>
110. <https://www.zdnet.com/article/australian-taxation-office-says-low-value-gst-collection-doing-better-than-expected/>
111. <https://www.ato.gov.au/Media-centre/Articles/GST-on-low-value-goods-measure-continues-to-exceed-expectations/>
112. <https://www.zdnet.com/article/canberra-unrepentant-on-amazon-if-you-sell-into-australia-you-have-to-pay-tax/>
113. <https://www.zdnet.com/article/amazon-partly-reverses-block-on-australians-using-global-store/>
114. <https://www.forward2me.com/australian-gst/>
115. <https://www.customs.govt.nz/about-us/news/important-notice/new-gst-rules-for-low-value-imported-goods/>
116. <https://www.customs.govt.nz/business/import/prohibited-and-restricted-imports/>
117. <https://www.customs.govt.nz/personal/duty-and-gst/whats-my-duty-estimator/>
118. <https://www.customs.govt.nz/personal/duty-and-gst/faqs/>
119. <https://www.customs.govt.nz/business/tariffs/working-tariff-document/working-tariff-document/>
120. <http://taxpolicy.ird.govt.nz/news/2018-05-01-gst-imported-low-value-goods-proposals-launched#statement>
121. <http://taxpolicy.ird.govt.nz/publications/2018-dd-gst-low-value-goods/overview>
122. <http://taxpolicy.ird.govt.nz/news/2018-10-18-proposed-new-rules-gst-low-value-imported-goods-announced>
123. <http://taxpolicy.ird.govt.nz/publications/2018-other-gst-low-value-imported-goods/fact-sheet>
124. <https://easyfreight.co.nz/blog/nz-import-gst-under-1000/>
125. <https://www.estv.admin.ch/estv/en/home/mehrwertsteuer/fachinformationen/regelung-fuer-den-versandhandel.html#618463368>
126. [https://ru.wikipedia.org/wiki/Федеральная_администрация_\(Швейцария\)](https://ru.wikipedia.org/wiki/Федеральная_администрация_(Швейцария))
127. www.tares.ch
128. <https://www.estv.admin.ch/estv/en/home.html>
129. <https://www.ezv.admin.ch/ezv/en/home/teaser-homepage/focus-teaser/bestellungen-aliexpress.html>
130. <https://www.post.ch/en/business/a-z-of-subjects/customs-clearance-and-import-regulations/importing-and-receiving-consignments/mail-order-regulation>
131. <https://www.post.ch/en/private/a-z-of-subjects/customs-clearance-and-import-regulations/importing-and-receiving-consignments/import-customs-clearance-prices>
132. <https://www.estv.admin.ch/estv/en/home/mehrwertsteuer/fachinformationen/regelung-fuer-den-versandhandel.html#-990381463>
133. <https://www.ezv.admin.ch/ezv/en/home/information-firmen/waren-anmelden/das-zollkonto-im-zentralisierten-abrechnungsverfahren-der-zollve.html>
134. <https://www.ezv.admin.ch/ezv/en/home/information-individuals/online-shopping--mail-and-courier-consignments/onlineshopping--sample-calculation---taxable-goods-value.html>

135. <https://www.post.ch/en/business/a-z-of-subjects/customs-clearance-and-import-regulations/importing-and-receiving-consignments/faqs-about-imports-customs-and-vat>
136. <https://www.post.ch/en/private/a-z-of-subjects/customs-clearance-and-import-regulations/importing-and-receiving-consignments/import-customs-clearance-prices>.
137. OECD (2014), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264218789-en>
138. <https://www.pochta.ru/news-list/item/2921676525>
139. <https://www.rbc.ru/business/09/08/2019/5d4c3c6e9a7947aa98d57607>
140. <https://regulation.gov.ru/projects/List/AdvancedSearch#departments=3&npa=90507>
141. <https://regulation.gov.ru/projects/List/AdvancedSearch#departments=3&npa=78244>
142. <https://www.akit.ru/%D1%80%D0%BE%D1%81%D0%B8%D0%B9%D1%81%D0%BA%D0%B0%D1%8F-%D0%B3%D0%B0%D0%B7%D0%B5%D1%82%D0%B0-%D1%86%D0%B5%D0%BD%D0%B0-%D0%B7%D0%B0%D0%BF%D1%80%D0%B5%D1%82%D0%B0-%D0%BA%D1%82%D0%BE-%D0%B2%D1%8B/>
143. <https://fas.gov.ru/news/27672>
144. <https://www.retail-loyalty.org/news/parallelnyy-import-ugroza-dlya-rynka-ili-panatseya-ot-kontrafakta/?id=193466>
145. https://www.rbc.ru/technology_and_media/07/08/2019/5d4abc1d9a794718321bf33
146. <https://www.finanz.ru/novosti/aktsii/postupleniya-po-nalogu-na-google-za-i-kvartal-2019-g-sostavili-12-mlrd-rub-glava-fns-1028279600>
147. https://glavkniga.ru/elver/2016/20/2517-pokupki_podotchetnikov_eBay_AliExpress.html
148. <https://www.buhonline.ru/forum/index?g=posts&t=257628>
149. https://corp.megafon.ru/press/news/federalnye_novosti/20180212-1534.html
150. https://www.nalog.ru/rn77/taxation/submission_statements/operations
151. <https://alfabank.ru/press/news/2018/7/30/47020.html>
152. OECD (2018), Consumption Tax Trends 2018: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues, Consumption Tax Trends, OECD Publishing, Paris. <https://doi.org/10.1787/ctt-2018-en>
153. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3384756
154. <https://regulation.gov.ru/projects/List/AdvancedSearch#departments=3&npa=90507>
155. <http://government.ru/orders/selection/401/38219/>