Ильичев Станислав Константинович. Особенности налогообложения в сфере электронной коммерции : Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 : Москва, 2002 168 c. РГБ ОД, 61:03-8/1312-9

**Содержание к диссертации**

Введение

ГЛАВА 1. Анализ основных тенденций в налогообложении предпринимательских субъектов электронной коммерции 14

1.1. Значение и роль электронной коммерции в контексте фискальной политики государства. .. 15

1.2. Анализ основных моделей обеспечения электронной коммерции 19

1.2.1. Модель финансового обеспечения электронной коммерции 20

1.2.2. Модель программно-технического обеспечения электронной коммерции 22

1.3. Анализ мировой практики совершенствования механизма налогообложения

предпринимательских субъектов электронной коммерции 25

1.3.1. Анализ практики совершенствования механизма налогообложения предпринимательских субъектов электронной коммерции в США 25

1.3.2. Анализ практики совершенствования механизма налогообложения предпринимательских субъектов электронной коммерции в Великобритании 28

1.3.3. Анализ налоговой системы РФ в контексте налогообложения субъектов электронной коммерции 29

ВЫВОДЫ 41

ГЛАВА 2. Исследование и разработка комплекса мероприятий по совершенствованию налогового механизма налогообложения электронной коммерции 45

2.1. Критерии выбора метода проектирования и разработки комплекса мероприятий 47

2.2. Выбор и обоснование метода проектирования и разработки комплекса мероприятий 51

2.2.1. Методы экономико-математического моделирования (ЭММ) 51

2.2.2. Технология структурного анализа и проектирования (SADT) 56

2.3. Разработка комплекса мероприятий по совершенствованию налогового механизма 58

2.3.1 Определение базовых элементов комплекса мероприятий по совершенствованию

налогового механизма 58

2.3.2. Дуги данных (объекты) 59

2.3.3. Функциональная декомпозиция комплекса мероприятий по совершенствованию налогового механизма 62

ВЫВОДЫ 68

ГЛАВА 3.Практические аспекты реализации комплекса мероприятий по совершенствованию налогового механизма налогообложения электронной коммерции 70

3.1. Нормативно-экономические принципы налогообложения электронной коммерции 71

3.1.1. Принципы определения налоговой юрисдикции 71

3.1.2. Принципы определения объекта налогообложения 75

3.1.3. Принципы исчисления налога 78

3.1.4 Принципы распределения налоговых платежей между налоговыми

юрисдикциями 80

3.2. Оценка экономической эффективности нормативно-экономических принципов

налогообложения электронной коммерции 82

3.2.1. Исходные данные для проведения оценки экономической эффективности 82

3.2.2. Пример практической реализация правил и расчет их экономической эффективности 85

3.3. Перспективы практической реализации нормативно-экономических принципов налогообложения электронной коммерции в Российской Федерации 89

3.3.1. Мероприятия организационного характера 90

3.3.2. Мероприятия по информационно-техническому обеспечению 92

3.3.3. Мероприятия по совершенствованию нормативного обеспечения 93

3.3.4. Международное сотрудничество 94

ВЫВОДЫ 95

ЗАКЛЮЧЕНИЕ 98

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ 102

ПРИЛОЖЕНИЕ №1. Анализ основных направлений деятельности в сфере электронной коммерции 104

ПРИЛОЖЕНИЕ №2. Анализ основных характеристик систем Интернет-банкинг 108

ПРИЛОЖЕНИЕ №3. Анализ основных характеристик электронных платежных систем 109

ПРИЛОЖЕНИЕ №4. Оценка степени влияния факторов, обусловленных специфическими особенностями моделей обеспечения электронной коммерции, на элементы налогообложения 111

ПРИЛОЖЕНИЕ №5. Анализ влияния факторов, обусловленных характеристиками модели финансового обеспечения электронной коммерции, оказываемого на элементы налогообложения.. 112

ПРИЛОЖЕНИЕ №6. Анализ влияния факторов, обусловленных характеристиками модели программно-технического обеспечения электронной коммерции, оказываемого на элементы налогообложения 118

ПРИЛОЖЕНИЕ №7. Основные характеристики модели програмно-технического обеспечения электронной коммерции 123

ПРИЛОЖЕНИЕ №8. Анализ налоговых обязательств субъектов электронной коммерции в контексте действующей налоговой системы РФ и факторов, обусловленных спецификой моделей обеспечения электронной коммерции 127

ПРИЛОЖЕНИЕ №9 Диаграмма №1. Функция АО «Обеспечить сбор налогов в сети Интернет» 140

ПРИЛОЖЕНИЕ №10. Диаграмма №2. Декомпозиция функции АО «Обеспечить сбор налогов в сети Интернет» 141

**Введение к работе**

В настоящий момент не вызывает сомнений то обстоятельство, что широкое распространение глобальных информационных сетей внесло необратимые изменения в процесс социально-экономического развития общества. При этом следует особо отметить тот факт, что наибольшие изменения произошли в сфере экономики, как в мировом масштабе, так и на уровне отдельных государств. Одним из наиболее знаменательных событий в данном контексте является возникновение такого вида экономической деятельности как электронная коммерция. Притом, что классическая формула «товар - деньги - товар» практически не претерпела изменений, электронная коммерция коренным образом изменила существующие представления о принципах торговли.

С появлением электронной коммерции перестали иметь существенное значение такие важные прежде характеристики как географическое расположение покупателей и продавцов, время необходимое для совершения сделки, суверенные границы государств, и т.д. Впервые в истории представилась возможность продавать и поставлять широкий ассортимент цифровых продуктов и услуг, освободившись от затрат, обусловленных расстояниями и таможенной политикой различных государств. И даже для материальных товаров, реализация которых связана с пересечением географических границ, электронная коммерция как никогда прежде отвечает интересам покупателей и продавцов во всем мире. Для потребителя не имеет значения, в какой точке мира была сделана покупка - в Москве, Сиднее или Лос-Анджелесе — имеет значение только тот факт, кто из продавцов предлагает лучший товар по лучшей цене.

Также важно отметить тот факт, что в рамках системы электронной коммерции произошло формирование принципиально нового объекта сделки купли-продажи - товара, не имеющего материального выражения, представленного исключительно цифровым содержанием, например, программное обеспечение, тексты различного содержания, видеофильмы, музыкальные произведения и т.д. Здесь необходимо подчеркнуть, что возникновение проблем налогообложения субъектов, осуществляющих предпринимательскую деятельность в сфере электронной коммерции, связано, главным образом, именно в связи с вышеуказанным обстоятельством.

Статистические данные свидетельствуют о том, что в Соединенных Штатах доходы от покупок, осуществляемых в сфере электронной коммерции, насчитывали приблизительно 13 миллиардов долларов США в 1998 году, и по прогнозам аналитиков достигнут величины в 108 миллиардов долларов США в 2003 году — что представляет практически десятикратное увеличение объемов осуществляемых сделок. Будет уместным отметить, что по экспертным оценкам Министерства РФ по налогам и сборам объем сделок в сфере электронной коммерции в 2001 году в России составил 400 - 600 млн. долл. Таким образом, можно сделать вывод о том, что предпринимательская деятельность в сфере электронной коммерции является одним из стратегических ресурсов и внутренних источников развития экономики Российской

Федерации, в связи с чем возникает необходимость исследования особенностей фискальной деятельности государства в указанной сфере.

Высокие темпы роста электронной коммерции являются причиной для беспокойства правительств многих стран, поскольку действующие механизмы налогообложения1 не в полной мере учитывают специфические особенности данного вида экономической деятельности. Таким образом, проблема налогообложения субъектов, осуществляющих предпринимательскую деятельность в сфере электронной коммерции перестала носить теоретический характер и перешла в практическую область. Вместе с тем. применение существующего механизма налогообложения в отношении указанных субъектов, может обусловить снижение темпов роста в электронной коммерции, и в конечном итоге, привести к стагнации.

Практическая важность указанных проблем влечет за собой необходимость совершенствования механизма реализации налоговой политики государства в сфере электронной коммерции, с тем, чтобы в полной мере учесть специфические особенности электронной коммерции и, в конечном итоге, обеспечить развитие данного вида предпринимательской деятельности, представляющей собой один из стратегический ресурсов и внутренних источников развития национальной экономики в целом и ее предпринимательских структур.

Целью исследования является выявление особенностей налогообложения в сфере электронной коммерции и разработка рекомендаций по совершенствованию налогового механизма в части налогообложения субъектов, осуществляющих предпринимательскую деятельность в сфере электронной коммерции.

Поставленная цель обуславливает необходимость решения следующих задач:

• исследование специфики электронной коммерции, заключающееся в выделении и проведении содержательного анализа основных моделей, обеспечивающих функционирование электронной коммерции, с целью выявления факторов, оказывающих влияние на элементы налога и отдельные категории международного налогового права (элементы налогообложения);

• анализ мировой практики формирования моделей налогообложения субъектов, осуществляющих предпринимательскую деятельность в сфере электронной коммерции, и анализ налоговой системы Российской Федерации в контексте налогообложения данных субъектов.

• постановка ключевых проблем, связанных с налогообложением субъектов, осуществляющих предпринимательскую деятельность в сфере электронной коммерции;

• определение критериев выбора методов проектирования и разработки комплекса мероприятий по совершенствованию налогового механизма в части налогообложения субъектов, осуществляющих предпринимательскую деятельность в сфере электронной коммерции, а также требований, предъявляемых к данному комплексу мероприятий;

• обоснование и выбор методов проектирования и разработки комплекса мероприятий по совершенствованию налогового механизма в части налогообложения субъектов, осуществляющих предпринимательскую деятельность в сфере электронной коммерции, в соответствии с установленными критериями выбора;

• проектирование и разработка комплекса мероприятий по совершенствованию налогового механизма в части налогообложения субъектов, осуществляющих предпринимательскую деятельность в сфере электронной коммерции, и теоретическое обоснование нормативно-экономических принципов составляющих его основу (далее по тексту - нормативно-экономические принципы налогообложения электронной коммерции);

• проведение экспериментальных расчетов, необходимых для оценки экономической эффективности нормативно-экономических принципов налогообложения электронной коммерции;

• разработка плана перспективных мероприятий по практической реализации в Российской Федерации нормативно-экономических принципов налогообложения электронной коммерции.

Объектом исследования является электронная коммерция, как вид экономической деятельности, осуществляемый при помощи глобальных информационных сетей, в части тех структурных компонентов (моделей обеспечения), которые обуславливают специфику налогообложения данного вида деятельности.

Предметом исследования являются существующие в настоящий момент модели налогообложения экономических субъектов, осуществляющих предпринимательскую деятельность в глобальных информационных сетях.

Теоретическую и методологическую основу исследования составили работы российских и зарубежных ученых и экспертов в области налогообложения, исследования глобальных информационных сетей и технологии структурного анализа и проектирования. При работе над диссертацией и для решения поставленных задач использовались как общенаучные методы познания (анализ и синтез, обобщение, сравнение и группировка), так и методы структурного анализа и проектирования (SADT).

Эмпирической основой исследования являются аналитические данные, опубликованные в отечественной и зарубежной научной литературе, нормативные акты Российской Федерации, регламентирующие отдельные правовые и экономические аспекты хозяйственной деятельности, а также статистические данные, характеризующие существенные характеристики исследуемого объекта. В качестве примеров в работе использованы гипотетические данные, наиболее характерно отражающие специфику рассматриваемой проблемы. В процессе работы проверка различных гипотез проводилась с помощью изучения различных примеров для установления типичности и применимости конкретного метода и адаптации теоретических методов к практическим условиям.

Научная новизна работы заключается в разработке нового решения актуальной экономической задачи, связанной с налогообложением субъектов, осуществляющих предпринимательскую деятельность в сфере электронной коммерции, не имеющего аналогов в современной хозяйственной практике.

Результаты, определяющие научную новизну исследования, заключаются в следующем:

• определены факторы, оказывающие влияние на элементы налогообложения, на основе анализа специфических характеристик моделей обеспечения электронной коммерции. В числе данных факторов: фактор экстерриториальности транзакций, фактор анонимности транзакций, фактор нематериального представительства, фактор защищенности данных, фактор международного статуса.

• сформулированы ключевые проблемы налогообложения субъектов, осуществляющих предпринимательскую деятельность в сфере электронной коммерции. Указанные проблемы заключаются в следующем:

• определение налоговой юрисдикции субъектов электронной коммерции;

• определение объекта налогообложения в электронной коммерции;

• осуществление налогового контроля в сфере электронной коммерции.

• определены критерии выбора метода проектирования и разработки комплекса мероприятий по совершенствованию налогового механизма в части налогообложения субъектов, осуществляющих предпринимательскую деятельность в сфере электронной коммерции, в соответствии со спецификой выявленных проблем: критерий адекватности представления, критерий динамики и критерий формализации.

• обосновано применение метода структурного анализа и проектирования (SADT) для проектирования и разработки комплекса мероприятий по совершенствованию налогового механизма в части налогообложения субъектов, осуществляющих предпринимательскую деятельность в сфере электронной коммерции, на основе результатов исследования существующих методов проектирования и разработки в соответствии с установленным критериями.

• осуществлены проектирование и разработка комплекса мероприятий по совершенствованию налогового механизма в части налогообложения субъектов, осуществляющих предпринимательскую деятельность в сфере электронной коммерции; комплекс мероприятий представлен в виде взаимосвязанной совокупности SADT-диаграмм.

• разработаны и систематизированы нормативно-экономические принципы налогообложения субъектов, осуществляющих предпринимательскую деятельность в сфере электронной коммерции: введение единого налога на доходы компаний, осуществляющих предпринимательскую деятельность в сфере электронной коммерции; определение универсального для всех налоговых юрисдикции объекта налогообложения единым налогом на доходы компаний, осуществляющих предпринимательскую деятельность в сфере электронной коммерции; установление диапазона возможных изменений налоговой ставки по единому налогу. Данная мера призвана обеспечить равномерное распределение налоговых поступлений от единого налога на доходы компаний, осуществляющих предпринимательскую деятельность в сфере электронной коммерции, в бюджетах отдельных государств; унификация налоговой базы

- введение единого порядка определения налоговой базы при осуществлении сделок в системе электронной коммерции; устранение двойного экономического налогообложения, выражаемое в предотвращение взимания двух и более налогов с одной налоговой базы.

• дана оценка экономической эффективности предлагаемых нормативно-экономических принципов налогообложения субъектов, осуществляющих предпринимательскую деятельность в сфере электронной коммерции. Так, в результате введения единого налога на доходы компаний, осуществляющих предпринимательскую деятельность в сфере электронной коммерции, унификации налогооблагаемой базы и введения единой ставки налогообложения субъектов электронной коммерции было достигнуто снижение показателя налогового бремени (г) более чем на 20% (с 55,4% до 35%), что соответствует критерию экономической эффективности комплекса мероприятий по совершенствованию налогового механизма в части налогообложения субъектов, осуществляющих предпринимательскую деятельность в сфере электронной коммерции.

• разработан перспективный план мероприятий по практической реализации в Российской Федерации нормативно-экономических принципов налогообложения субъектов, осуществляющих предпринимательскую деятельность в сфере электронной коммерции, который представлен следующими основными направлениями: мероприятия организационного характера, мероприятия по информационно-техническому обеспечению, мероприятия по совершенствованию законодательной базы и мероприятия по международному сотрудничеству

Практическая значимость работы заключается в том, что полученные результаты позволяют экономически обосновано подходить к проблеме налогообложения субъектов, осуществляющих предпринимательскую деятельность в сфере электронной коммерции, с учетом специфики данного вида деятельности. Кроме того, предложенный комплекс мероприятий по совершенствованию налогового механизма в части налогообложения субъектов, осуществляющих предпринимательскую деятельность в сфере электронной коммерции, может быть использован в разработке практических рекомендаций и нормативных актов, связанных с регулированием налогообложения в сфере электронной коммерции.

Практическая апробация результатов исследования выразилась в том, что отдельные результаты исследования были использованы при консультировании Межрегиональной налоговой инспекции по оперативному контролю за проблемными налогоплательщиками при МНС РФ при разработке проекта Методических указаний по проведению налоговых проверок предприятий, осуществляющих предпринимательскую деятельность в сфере электронного бизнеса.

По теме диссертационного исследования опубликовано две работы общим объемом 0,5 п.л., основные положения диссертации изложены в тезисах к докладу на второй научно-практической конференции «Информационный бизнес» (Москва, МГУЭСИ, ноябрь 2000 год).

Работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы и приложений. Диссертационное исследование содержит 168 страниц машинописного текста, 11 таблиц, 10 рисунков, библиографический список литературы содержит 41 наименование.

Первая глава «Анализ основных тенденций в налогообложении субъектов электронной коммерции» посвящена анализу основных тенденций в налогообложении субъектов, осуществляющих предпринимательскую деятельность в сфере электронной коммерции. В частности, в первой главе проведено исследование и дана оценка значению и роли электронной коммерции в контексте фискальной политики государства, результатом которых является положительная оценка применительно к значению и роли электронной коммерции в контексте фискальных интересов государства, а также вывод о том, что электронная коммерция является перспективным и стабильным источником налоговых поступлений при наличии соответствующего механизма налогообложения, учитывающего специфические особенности данного вида деятельности. Также были исследованы основные модели обеспечения электронной коммерции (модель финансового обеспечения и модель программно-технического обеспечения электронной коммерции) и исследованы существенные для налогообложения характеристики данных моделей, что позволило выявить факторы, оказывающие существенное влияние на элементы налога.

Результаты анализа мировой практики совершенствования налогового механизма в части налогообложения субъектов, осуществляющих предпринимательскую деятельность в сфере электронной коммерции (на примере США и Великобритании), позволили сделать вывод о том, что в настоящий момент сложившийся подход к налогообложению электронной коммерции, принятый в Соединенных Штатах Америки и Великобритании, не в полной мере учитывает влияние факторов, обусловленных основными характеристиками моделей обеспечения электронной коммерции, и представляет собой относительно успешную попытку адаптации существующих правил налогообложения иностранных компаний, осуществляющих предпринимательскую деятельность на территории данных государств, безотносительно к специфике деятельности субъектов электронной коммерции.

В результате исследования налоговой системы Российской Федерации в контексте налогообложения субъектов электронной коммерции было установлено, что в наибольшей степени подвержены влиянию факторов, обусловленных спецификой моделей обеспечения электронной коммерции, налог на прибыль организаций, налог на добавленную стоимость и налог с продаж. Результаты анализа влияния факторов, обусловленных спецификой моделей обеспечения электронной коммерции, применительно к вышеуказанным налогам позволили выделить основные проблемы администрирования данных налогов.

Характер выявленных проблем позволяет сделать вывод о том, что в настоящий момент механизм налогообложения, существующий в Российской Федерации, нуждается в усовершенствовании, а также во внедрении новых принципов налогообложения, учитывающих специфику электронной коммерции.

В целом результаты проведенного в первой главе анализа позволили сформулировать основные проблемы налогообложения субъектов электронной коммерции, которые обуславливают необходимость разработки комплекса мероприятий по совершенствованию налогового механизма в части налогообложения субъектов, осуществляющих предпринимательскую деятельность в сфере электронной коммерции, в том числе:

• Определение налоговой юрисдикции субъектов электронной коммерции;

• Определение объекта налогообложения в электронной коммерции;

• Осуществление налогового контроля в сфере электронной коммерции.

Во второй главе «Исследование и разработка комплекса мероприятий по совершенствованию налогового механизма в части налогообложения электронной коммерции» формулируются критерии выбора метода проектирования и разработки комплекса мероприятий по совершенствованию налогового механизма в части налогообложения субъектов, осуществляющих предпринимательскую деятельность в сфере электронной коммерции, и определяются требования, предъявляемые к данному комплексу мероприятий.

В числе критериев выбора метода проектирования и разработки комплекса мероприятий были выделены следующие:

• критерий адекватности представления;

• критерий динамики;

• критерий формализации.

Требования, предъявляемые к комплексу мероприятий по совершенствованию налогового механизма в части налогообложения субъектов, осуществляющих предпринимательскую деятельность в сфере электронной коммерции, систематизированы и представлены двумя группами: общие требования и требования по экономической эффективности, которые выражаются в достижении диапазона значений показателя налогового бремени г.

В соответствии с вышеуказанными критериями проводится исследование методов с целью выбора того метода, который будет использован для разработки комплекса мероприятий по совершенствованию налогового механизма в части налогообложения субъектов, осуществляющих предпринимательскую деятельность в сфере электронной коммерции. В частности, во второй главе рассматриваются такие методы как линейное программирование, имитационное моделирование, модели сетевого планирования и управления, трендовые модели, балансовые модели, эконометрические модели и методы структурного анализа и проектирования. Результатом проведенного анализа является вывод о том, что единственным методом, который одновременно отвечает всем критериям выбора и применение которого целесообразно для разработки и проектирования комплекса мероприятий по совершенствованию налогового механизма в части налогообложения субъектов, осуществляющих предпринимательскую деятельность в сфере электронной коммерции, является технология структурного анализа и проектирования (SADT).

Результатом проведенных работ по проектированию и разработке комплекса мероприятий по совершенствованию налогового механизма в части налогообложения субъектов, осуществляющих предпринимательскую деятельность в сфере электронной коммерции, является формализованный комплекс мероприятий, представленный в виде SADT-диаграмм, направленный на реализацию фискальной функции в сети Интернет. Глубина декомпозиции функций, образующих структуру, обусловившая подробную детализацию их описания, создает основу для формирования нормативно-экономических принципов налогообложения субъектов, осуществляющих предпринимательскую деятельность в сфере электронной коммерции. Кроме того, описание дает возможность получить целостное представление о том, каким образом следует применительно к электронной коммерции формировать механизм налогообложения в целях реализации фискальных интересов государства, с учетом интересов субъектов, осуществляющих предпринимательскую деятельность в сфере электронной коммерции.

В третьей главе «Практические аспекты реализации комплекса мероприятий по совершенствованию налогового механизма налогообложения электронной коммерции» автор формулирует нормативно-экономические принципы налогообложения электронной коммерции, которые представляют собой основу комплекса мероприятий по совершенствованию налогового механизма в части налогообложения субъектов, осуществляющих предпринимательскую деятельность в сфере электронной коммерции. В частности, в третьей главе, предлагаются принципы определения налоговой юрисдикции субъектов электронной коммерции, принципы определения объекта налогообложения, принципы налогообложения субъектов электронной коммерции, а также принципы распределения налоговых платежей между налоговыми юрисдикціями.

Проведенное исследование экономической эффективности нормативно-экономических принципов налогообложения электронной коммерции, показало, что:

• в результате введения единого налога на доходы компаний, осуществляющих предпринимательскую деятельность в сфере электронной коммерции, унификации налогооблагаемой базы и введения единой ставки налогообложения субъектов электронной коммерции было достигнуто снижение показателя налогового бремени (г) более чем на 20% (с 55,4% до 35%), что соответствует критерию экономической эффективности;

• пропорциональное распределение налоговых платежей минимизировало возможность двойного налогообложения субъекта электронной коммерции;

• принцип постоянного представительства позволил организовать эффективную систему налогового контроля над субъектами электронной коммерции.

В своей совокупности действие указанных позитивных факторов в перспективе должно привести к увеличению оборотов по реализации товаров (работ, услуг) в сфере электронной коммерции, что, в свою очередь, с определенной степенью уверенности позволяет прогнозировать расширение налогооблагаемой базы и, соответственно, налоговых поступлений. На основании вышеизложенных фактов был сделан положительный вывод о соответствии комплекса мероприятий по совершенствованию налогового механизма в части налогообложения субъектов, осуществляющих предпринимательскую деятельность в сфере электронной коммерции, критерию экономической эффективности.

Кроме того, предлагается перспективный план практической реализации нормативно-экономических правил налогообложения электронной коммерции в Российской Федерации, который включает в себя мероприятия организационного характера, мероприятия по информационно-техническому обеспечению, мероприятия по совершенствованию законодательной базы и возможные направления международного сотрудничества.

## Значение и роль электронной коммерции в контексте фискальной политики государства

Для того чтобы получить исчерпывающее представление о том, насколько актуальной на сегодняшний момент является проблематика налогообложения электронной коммерции, необходимо оценить значение и роль данного вида предпринимательской деятельности как в России, в национальном контексте, так и в контексте мировой экономики.

Обратимся к фактам. Согласно выводам, содержащимся в исследовании, проведенном специалистами Центра исследований Хенли (Henley Center), подготовившими отчет для компании «Циско Системе» (Cisco Systems), сеть Интернет окажет такое же огромное влияние на наше общество, как и развитие фабричного производства во времена индустриальной революции в XVIII веке.

Отчет обнаруживает несколько параллелей между обеими революциями: процветание экономики и торговли, зарубежные инвестиции и изменения в структуре занятости, а также массовый переход от рассеянной мануфактуры к фабрике и обратно к рассредоточению бизнеса. По мнению президента компании «Циско Системе» Джеймса Ричардсона: «Налицо тенденция к крупномасштабным изменениям, которые произойдут под влиянием Интернет и связанных с ним технологий. Все это указывает на то, что мы вступили в стадию стремительного развития и применения новых технологий, предшествующих новому промышленному перевороту».

Следует отметить, что до появления и в первые годы существования сети Интернет для ведения бизнеса использовались различные электронные системы передачи данных: электронный обмен данными (EDI), электронный обмен фондами (EFT), электронная почта (e-mail). Однако именно бурное развитие Интернет дало мощный толчок к развитию электронного бизнеса в силу доступности этой глобальной сети не только для крупных корпораций, но и для предприятий малого и среднего бизнеса, а также частных потребителей.

Обратимся к статистике. Следует заметить, что достигнутые темпы роста электронного бизнеса впечатляют. Если в 1996 г. оборот электронной коммерции оценивался в 2,7 млрд. долл. (22), то в 1999 году, по оценкам западных экспертов, он составлял от 18 до 24 млрд. долл., а емкость рынка Интернет-рекламы составила порядка 2,6 млрд. долл. (19).

При этом следует отметить, что согласно данных Госкомстата России, по состоянию на апрель 2001 года оборот розничной торговли составил 226,3 млрд. руб. из них, по экспертным оценкам специалистов Министерства Российской Федерации по налогам и сборам, 13,9 млрд. руб. приходится на электронную коммерцию.

Очевидно, что динамика развития электронной коммерция непосредственным образом зависит от динамики количества пользователей сети Интернет.

Согласно исследованию специалистов компании «Интел» (Intel)2, к 2002 году число пользователей Интернет достигнет миллиарда, а оборот электронной коммерции вырастет до 1 трлн. долл.

По данным информационного агентства Росбизнесконсалтинг3 количество зарегистрированных пользователей Интернет в РФ по состоянию на июнь 2001 года составляет около 2,5 млн. чел, по прогнозным оценкам количество пользователей к началу 2003 года составит 5,1 млн. чел

По прогнозам экспертов консультационной компании «Андерсен Консалтинг» (Andersen Consulting) к 2005 году 90% продаж и 83% поставок будут осуществляться с помощью механизмов электронной коммерции (23). В 2001 году через виртуальные магазины ожидается продажа реальных товаров на сумму 200-350 млрд. долл. Таким образом, эксперты ожидают 100-кратный рост оборота рынка электронной коммерции в течение пяти лет. Причем на сектор «Бизнес - Потребитель» (В2С) приходится всего 10-15% от этой суммы, а остальной оборот связан с продажей товаров бизнес-потребителям. В 2003 году, согласно исследованиям компании IDC4, оборот электронного бизнеса достигнет одного триллиона трехсот миллиардов долларов. Что касается рынка Интернет-рекламы, то по оценкам данной компании, к 2002 году он увеличится более чем в три раза и в масштабах всего Интернет достигнет 8,9 миллиарда долларов.

Согласно прогнозам экспертов компании «Артур Андерсен», рынок Интернет-рекламы в 2003 г. в России достигнет 150 млн. долл. Более детально прогноз темпов рынка интернет-рекламы выглядит так: 2000 г. - 5 млн. долл., 2001 г. - 30 млн. долл., 2002 г. - 70 млн. долл., 2003 г. - 150 млн. долл.

Таким образом, основываясь на приведенных выше фактах и прогнозных оценках экспертов, можно сделать вывод о положительных среднесрочных перспективах развития электронной коммерции и о увеличении ее значения как в контексте мировой экономики, так и применительно к экономике Российской Федерации. Приведенные выше факты и статистические данные свидетельствуют о том, что в настоящий момент электронная коммерция является динамично развивающимся видом экономической деятельности и является логическим продолжением и развитием традиционной розничной торговли.

Для того чтобы, дать оценку той роли, какую в современной экономике играет электронная коммерция, прежде всего, определимся, что же представляет собой электронная коммерция по существу.

Электронная коммерция является важнейшим составным элементом электронного бизнеса5. Под электронной коммерцией (е-коммерция) подразумеваются любые формы деловой сделки, которая проводится с помощью информационных сетей.

Компания «ПрайсВотерхаусКуперс» (PWC) предложила следующую трактовку понятия «электронная коммерция», которая представляется наиболее полной: «электронная коммерция - это один из элементов электронного бизнеса, связанная с выполнением функций маркетинга, включая продажу товаров и услуг через Интернет потребителю».

Основной формой электронной коммерции на сегодняшний день является организация торговли и обслуживания через Интернет. При этом на новую базу переводятся все этапы процесса совершения сделки: поиск (реклама) товара, оформление заказа, выписка счетов, проведение платежей, доставка и послепродажное обслуживание.

Главными особенностями, определившими преимущества электронной коммерции перед традиционными видами коммерции, являются следующие:

незначительные затраты на организацию и поддержание всей инфраструктуры бизнеса, вследствие применения электронных форм коммуникации;

невысокие затраты на рекламу и обслуживание, обуславливающие снижение цен на товар.

минимальные затраты времени на оформление и выполнение заказа.

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

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

возможности для создания новых направлений бизнеса.

Данные особенности нашли свое отражение в ряде направлений электронной коммерции. По общепринятой классификации выделяют пять направлений экономической деятельности в электронной коммерции:

бизнес - бизнес (В2В);

бизнес - потребитель (В2С);

бизнес - администрация (В2А);

потребитель - администрация (С2А).

потребитель - потребитель (С2С)

Специфика данных направлений электронной коммерции и конкретные факты, характеризующие степень их развития и представляющие интерес для настоящего исследования, приведены в приложении №1 к настоящей главе.

## Критерии выбора метода проектирования и разработки комплекса мероприятий

Цель настоящего параграфа заключается в том, чтобы определить критерии, в соответствии с которыми будет осуществляться выбор метода проектирования и разработки комплекса мероприятий по совершенствованию налогового механизма в части налогообложения субъектов, осуществляющих предпринимательскую деятельность в сфере электронной коммерции, а также в том, чтобы дать описание общих и специфических требований, предъявляемых указанному комплексу мероприятий, соответствие которым определяет возможность ее практической реализации.

Критерии выбора метода проектирования и разработки.

Как было показано в предыдущей главе, процессу налогообложения субъектов электронной коммерции в силу влияния факторов, обусловленных специфическими характеристиками электронной коммерции, препятствует ряд проблем, решение которых должно носить комплексный характер. Таким образом, указанное обстоятельство влечет за собой необходимость применения такого метода проектирования и разработки комплекса мероприятий по совершенствованию налогового механизма в части налогообложения субъектов, осуществляющих предпринимательскую деятельность в сфере электронной коммерции, которой позволил бы реализовать данное решение. При этом необходимо указать на ряд ограничений (критериев), которые следует учитывать при выборе метода проектирования и разработки.

Прежде всего, важно подчеркнуть, то обстоятельство, что применяемый метод должен адекватно и комплексно отражать существо и взаимосвязь элементов налогообложения, а также учитывать специфику процесса, которая заключается, прежде всего, в высокой степени вариантности процесса налогообложения субъектов электронной коммерции.

Также следует отметить, что налогообложение субъектов электронной коммерции можно представить как динамический процесс в результате которого последовательно определяются элементы налогообложения (например, первоначально необходимо установить налоговую юрисдикцию субъекта электронной коммерции, затем объект налогообложения и т.д.). Здесь важно подчеркнуть, что сами элементы налогообложения динамично изменяются, что связано с непрерывным процессом совершенствования налогового законодательства.

Кроме того, необходимо обратить внимание на необходимость получения формализованного описания комплекса мероприятий по совершенствованию налогового механизма в части налогообложения субъектов, осуществляющих предпринимательскую деятельность в сфере электронной коммерции, и, соответственно, применяемый для проектирования и разработки метод должен учитывать специфику поставленной задачи.

Таким образом, исходя из вышеописанных особенностей представляется целесообразным определить следующие критерии выбора метода проектирования и разработки комплекса мероприятий по совершенствованию налогового механизма в части налогообложения субъектов, осуществляющих предпринимательскую деятельность в сфере электронной коммерции:

критерий адекватности представления, который заключается в том, что выбранный метод должен обеспечить адекватное описание процесса налогообложения субъектов электронной коммерции, комплексно отражающее существо и взаимосвязь элементов налогообложения;

критерий динамики, заключающийся в том, что выбранный метод должен учитывать динамический характер изменений элементов налогообложения, обусловленных непрерывным совершенствованием налогового законодательства;

критерий формализации, означающий, что выбранный метод должен обеспечить возможность получения формализованного текстуального описания комплекса мероприятий по совершенствованию налогового механизма в части налогообложения субъектов, осуществляющих предпринимательскую деятельность в сфере электронной коммерции.

Общие требования, предъявляемые к комплексу мероприятий

В числе требований, предъявляемых к комплексу мероприятий по совершенствованию налогового механизма в части налогообложения субъектов, осуществляющих предпринимательскую деятельность в сфере электронной коммерции, можно выделить следующие:

обеспечение развития предпринимательской деятельности в сфере электронной коммерции как одного из стратегических ресурсов и внутреннего источника развития экономики РФ, позволяющего реализовать интересы РФ в условиях «новой экономики» («new economy»).

соблюдение баланса фискальных интересов государства в области электронной коммерции и экономических интересов субъектов, осуществляющих предпринимательскую деятельность в указанной сфере, а также соблюдение баланса фискальных интересов РФ и фискальных интересов других суверенных государств;

адекватность концептуальной модели общим принципам построения налоговых систем соответствие действующему налоговому законодательству РФ;

практическая реализуемость.

## Нормативно-экономические принципы налогообложения электронной коммерции

Как уже было отмечено выше, основополагающий принцип Интернет, заключающийся в экстерриториальности данной глобальной информационной сети, в значительной степени затруднил функционирование такого важного принципа налогообложения, как принцип связи экономического субъекта с налоговой юрисдикцией, которая, в свою очередь, образуется по принципу постоянного представительства или по принципу территориальности. Таким образом, поскольку применительно к электронной коммерции данные принципы в их традиционном понимании практически не применимы, они нуждаются в модернизации применительно к налогообложению данного вида деятельности, для чего необходимы соответствующие правила.

Принципиальные подходы и критерии определения наюговой юрисдикции электронной коммерции

Следует отметить, что среди принципиальных подходов к определению связи экономического субъекта с налоговой юрисдикцией выделяют следующие (ЗУ принцип постоянного представительства, который заключается в том. что место деятельности, расположенное в одном государстве, через которое осуществляю I ся коммерческие операции предприятия (получение доходов), являющегося лицом с постоянным местопребыванием (резидентом) в другом государстве, признается в зависимости от ряда критериев таких как наличия материальных активов (здания, сооружения и проч ). используемых для извлечения прибыли, наличия зависимых агентов (лиц, уполномоченных заключать контракты от имени зарубежной компании и регулярно пользующихся эгимн полномочиями)и т д

принцип территориальности, который предполагает, что налогообложению по.иежаї псе доходы экономического субъекта, возникающие в данной юрисдикции вне злшсіімосіп оі ею национальной принадлежности и резидентства. В случае с налогообложением электронной коммерции вопрос іаключасіся и том какой ні

принципов в наибольшей степени отвечает специфике электронной коммерции Здесь применение принципа территориальности приведет к двойному налогообложению субьекіа коммерции, которое обусловлено применением сопоставимых налогов в отношении одного и «Особенности налогообложения в сфере электронной коммерции»

диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук

объекта налогообложения в двух или более юрнсдикциях за один и тот же период времени Данное обстоятельство существенно ограничивает применение принципа территориальности в налогообложении электронной коммерции.

В отношении принципа постоянного представительства необходимо оіметигь. чго осуществление электронной коммерции предполагает собственно подключение к сети Интернет, можно сделать вывод о том, что Интернет-провайдеры (ISP), которые осуществляют подключение пользователей к глобальної! информационной сети Интернет, выступают в качестве агента субъектов электронной коммерции и поэтому фактически создают постоянное представительство для каждой фирмы, занятой в электронной коммерции.

Таким образом, создание электронного магазина будет являться достаточным условием для обоснования присутствия субъекта электронной коммерции в конкретной налоговой юрисдикции Иными словами, проведя аналогию, можно предположить, что провайдеры по своему экономическому статусу являются зависимыми агентами экономического субъекта электронной коммерции. Более того, деятельность провайдеров предполагает наличие специального оборудования. физическое месторасположение которого определяет место деятельности отдельного провайдера, что в значительной степени облегчает процедуру установления связи субъекта электронной коммерции с конкретной налоговой юрисдикцией.

Отметим, что данный подход весьма упрощает распределение налоговых доходов и увеличивает эффективность сбора налоговых платежей Кроме того, система, основанная на принципе постоянного представительства, гарантирует возникновение конкуренции между налоговыми юрисдикціями и обеспечивает снижение налоговой нагрузки на бизнес

Механизм налогообложения электронной коммерции, основанный на принципе постоянного представительства является, и выполнимым и потенциально желательным, что доказывает практика использования данного принципа в большинстве международных налоговых соглашении Поскольку электронная.коммерция приобретает все большие масштабы и популярность, может сложится ситуация, когда определить источник дохода с разумными издержками будет практически нереально Таким образом, налогообложение, основанное на принципе постоянного представительства, является логически обоснованной альтернативой

Наиболее очевидное достоинство налогообложения по принципу постоянного представительства -упрощение налогового администрирования Нет необходимости идентифицировать источник экономической деятельности, когда доход подлежит налогообложению только в стране мес і а лніслі.сміл субъекта Этот факт чрезвычайно упрощает вычисление задолженности по налоговым платежам дли фирм, занятых в электронной торговле, чей доход не может относиться к определенному іеографпчсскому местоположению Таким образом, в значительной мере опасность двойною налогообложения бу іеі минимизирована, отсутствуют основания для возникновения конфликтных ситуации по ново іу исючннка дохода, произведенного в кнберпространстве Кроме того, налоговые органы соотвеїсгву юшпх налоговых