Александров Виктор Абдуллаевич. Налогообложение доходов иностранных участников электронной коммерции в России : Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 Москва, 2006 146 с. РГБ ОД, 61:06-8/2985

**Содержание к диссертации**

Введение

ГЛАВА I. МЕХАНИЗМ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДОХОДОВ ИНОСТРАННЫХ

ОРГАНИЗАЦИЙ: МЕЖДУНАРОДНЫЙ ОПЫТ 10

1.1 Формирование международных налоговых отношений и определение налоговых юрисдикции : 10

1.2 Налогообложение доходов иностранных организаций в стране источника дохода и стране резидентства и устранение многократного налогообложения 31

ГЛАВА II. МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПРОБЛЕМЫ ПРЯМОГО

НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ИНОСТРАННЫХ УЧАСТНИКОВ ЭЛЕКТРОННОЙ

КОММЕРЦИИ В РОССИИ 50

2.1 Налоговые аспекты модели электронной коммерции и проблема классификации доходов 50

2.2 Налогообложение доходов от активной деятельности иностранных организаций в условиях электронной коммерции 60

2.3 Налогообложение пассивных доходов иностранных участников электронной коммерции 84

ГЛАВА III. НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДОХОДОВ

ИНОСТРАННЫХ УЧАСТНИКОВ ЭЛЕКТРОННОЙ КОММЕРЦИИ В РОССИИ 95

3.1 Виртуализация концепции постоянного представительства в условиях электронной коммерции 95

3.2 Налогообложение доходов от реализации виртуальных товаров и услуг: побитовый налог и удержание налога у источника выплаты 109

ЗАКЛЮЧЕНИЕ 130

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ 136

**Введение к работе**

Актуальность темы. Развитие налоговых систем ведущих западных держав, развивающихся стран и государств с переходной рыночной экономикой подтверждает, что наряду с налогообложением национальных организаций - налоговых резидентов принципиально важное значение для бюджета имеет налогообложение такого круга налогоплательщиков, как иностранные организации, осуществляющие деятельность в данной стране. Эффективность налогообложения иностранных организаций, в свою очередь, во многом зависит от того, насколько налоговый механизм учитывает особенности отдельных видов предпринимательской деятельности. Начиная с середины 1990-ых годов, в России, равно как и во всем мире, интенсивно развивается отдельное направление предпринимательской деятельности — электронная коммерция, которая обладает целым спектром особенных характеристик, выделяющих ее на фоне традиционных видов коммерческой деятельности.

Электронная коммерция демонстрирует галопирующие темпы развития, приобретает массовый характер и постепенно аккумулирует огромный налоговый потенциал, который государство просто обязано использовать для фискальных целей. По мере роста числа отечественных пользователей сети Интернет увеличивается количество иностранных участников электронной коммерции, реализующих свою продукцию на отечественном рынке, растет их совокупный товарооборот. Данный факт позволяет утверждать, что развитие механизма налогообложения иностранных организаций, в частности иностранных участников электронной коммерции, является одним из важных вопросов, тесно связанных с повышением эффективности налоговой системы конкретной страны.

Таким образом, развитие электронной коммерции в России ставит острую проблему налогообложения ее участников, в особенности иностранных

организаций электронной коммерции, что позволяет говорить об актуальности темы диссертационного исследования. Наблюдающийся в настоящее время процесс бурного становления сектора электронной коммерции обусловливает необходимость незамедлительного разрешения целого ряда проблем, встающих перед государством. В России актуальность этих проблем подтверждается разработкой целого ряда федеральных целевых программ (ФЦП), в том числе ФЦП «Электронная Россия на 2002-2010 годы», ФЦП «Развитие электронной торговли в России на 2002-2006 годы». В соответствии с ФЦП «Электронная Россия (2002-2010 годы)», одним из важнейших для России направлений развития информационных и коммуникационных технологий, в том числе технологий электронной коммерции, является совершенствование законодательно-нормативной базы по регулированию сектора информационных технологий, что включает в себя также развитие механизма налогообложения иностранных участников электронной коммерции.

Степень научной разработки темы. В настоящее время теоретические и практические аспекты налогообложения участников электронной коммерции широко обсуждаются в западной специальной литературе. Существенный вклад в разработку данной тематики внесли ученые из США (Р. Вестин, П. Гликлих, М. Граетц, Р. Дернберг, Н. Кауфман, К. Келли, А. Кокфилд, Г. Левин, К. Ло, Ч. МакЛюр, П. Масгрейв, Г. Спрейг, В. Танзи, Д. Тиллингхаст, Д. Хардести, Л. Хиннекенс, А. Холкярд и др.) и Западной Европы (К. Фогель, А. Скаар, Комитет ОЭСР по налоговым вопросам). Несмотря на важность и актуальность проблемы налогообложения доходов иностранных участников электронной коммерции, в российской специальной литературе данная тема освещена крайне слабо. Это объясняется небольшим сроком существования электронной коммерции в России и отсутствием достаточных эмпирических и статистических данных о ее динамике и структуре.

Научной разработки некоторых аспектов этой проблемы касались и российские специалисты в области финансов, финансового и коммерческого права, в том числе Н.В. Иволгина, Р.А. Маршавин, Д.Ю. Мельник,

И.А. Стрелец, Ю.С. Крупнов, А.А. Тедеев, И.М. Рыбалкин, С.К. Ильичев, М.В. Кульченко и др. Также существуют отдельные публикации в периодической печати, материалы научно-практических конференций и семинаров, посвященных данной проблеме. Авторами этих публикаций и докладов являются как ученые, так и специалисты-практики. При этом крупных обобщающих работ по данной теме в России мало. Это подтверждает то, что разработка проблем налогообложения иностранных участников электронной коммерции в России является актуальной.

В качестве объекта исследования выступает комплекс отношений, связанных с коммерческой деятельностью иностранных участников электронной коммерции.

Предметом исследования является методология налогообложения доходов иностранных организаций, полученных от источников в России с помощью средств электронной коммерции.

Целью настоящего диссертационного исследования является развитие существующего в настоящее время в России механизма налогообложения доходов иностранных организаций с учетом особенностей электронной коммерции.

Для достижения данной цели автором решались следующие задачи:

исследовать традиционный механизм налогообложения доходов иностранных организаций, сформировавшийся в международной практике и используемый в российской налоговой системе;

выявить особенности модели электронной коммерции с точки зрения их влияния на механизм налогообложения доходов иностранных участников электронной коммерции;

проанализировать действие российского механизма налогообложения доходов иностранных участников электронной коммерции;

обобщить международный опыт налогообложения доходов иностранных участников электронной коммерции;

на основе имеющегося международного опыта разработать

направления развития российского механизма налогообложения доходов иностранных участников электронной коммерции;

обосновать выбор наиболее оптимального решения по изменению  
российского механизма налогообложения иностранных участников  
электронной коммерции.

Теоретическую и методологическую основу исследования составили положения экономической теории, теории финансов, финансового права, налогового законодательства Российской Федерации, нормативно-правовые акты Российской Федерации, регламентирующие отдельные правовые и экономические аспекты хозяйственной деятельности. Важной частью теоретической базы диссертации стали труды зарубежных ученых и специалистов-практиков в области технического, правового, финансового обеспечения электронной коммерции и ее налогообложения. При работе над диссертацией и для решения поставленных задач использовались общенаучные методы познания (анализ, синтез, обобщение, сравнение).

Эмпирической основой исследования послужили аналитические данные, опубликованные в отечественной и зарубежной научной литературе, а также некоторые статистические данные, характеризующие исследуемый объект. В качестве примера в работе использована типичная модель электронной коммерции, отражающая специфику разрабатываемой проблемы.

Результаты, определяющие научную новизну исследования, заключаются в следующем:

установлено, что существующий в настоящее время механизм прямого налогообложения иностранных организаций, признанный международной практикой, а также действующий в России, не применим в отношении электронной коммерции: доходы иностранных участников электронной коммерции не облагаются российским налогом на прибыль в той мере, в которой они облагались бы в традиционной модели предпринимательской деятельности;

проведены анализ, оценка и сопоставление преимуществ и

недостатков различных направлений развития механизма налогообложения доходов иностранных участников электронной коммерции в России, в том числе:

развитие существующих правил налогообложения иностранных организаций, основанных на концепции постоянного представительства и классификации доходов в отношении материальных товаров, реализуемых с помощью технологий электронной коммерции;

развитие концепции виртуального постоянного представительства;

взимание налога на количество информации, измеряемое в битах;

удержание налога у источника с доходов иностранных участников электронной коммерции в соответствии с методом «устранения эрозии налоговой базы»;

разработана методика налогообложения доходов иностранных участников электронной коммерции, дифференцированная в зависимости от вида реализуемых товаров - материальных либо электронно-цифровых, а именно:

рекомендовано признавать образование постоянного представительства иностранной организации по месту нахождения программно-технического комплекса - основного материального фактора производства и сбыта в электронной коммерции;

в отношении доходов иностранных организаций - участников электронной коммерции, полученных от реализации материальных товаров, предложено сохранить действующий механизм налогообложения;

в отношении доходов иностранных организаций - участников электронной коммерции, полученных от реализации электронно-цифровых (виртуальных) товаров и услуг, предложено внедрить

метод «устранения эрозии налоговой базы», заключающийся в удержании налога российским источником выплаты дохода по ставке 10% каждый раз, когда эта выплата включается в состав расходов российских организаций, приобретающих электронно-цифровые товары и услуги у иностранных поставщиков, уменьшая собственную налоговую базу; установлено, что внедрение разработанной методологии налогообложения доходов иностранных организаций - участников электронной коммерции приведет к налогообложению таких доходов в России, повышению общей собираемости налогов, росту налоговых поступлений в российский бюджет без ущерба международным налоговым отношениям с иностранными государствами - торговыми партнерами Российской Федерации. Практическая значимость работызаключается в том, что ее результаты закрепляют основные ориентиры для проведения государственной политики в области налогообложения доходов иностранных организаций, ведущих свою деятельность по бизнес-моделям электронной коммерции, с учетом специфики данного вида деятельности. Предложенная дифференцированная методология налогообложения рассматриваемых доходов может быть использована в разработке практических рекомендаций по формированию нормативно-правовых актов, регулирующих налогообложение доходов иностранных организаций. Кроме того, организации - участники электронной коммерции могут опираться на разработанную в настоящем исследовании методологию налогообложения доходов от участия в электронной коммерции как основной ориентир для будущего планирования своей деятельности на территории Российской Федерации.

Апробация результатов исследования. Методология налогообложения доходов иностранных организаций - участников электронной коммерции, разработанная в диссертации, использована Управлением налогообложения зарубежных компаний при оказании методологической поддержки по вопросам

налогообложения в России зарубежных компаний группы ЛУКОЙЛ, а также в налоговом сопровождении проектов, связанных с использованием средств электронной коммерции и технологий сети Интернет.

Теоретические положения и выводы, полученные в работе, используются при проведении лекционных и практических занятий в Российской экономической академии им. Г.В. Плеханова.

Основные положения и выводы работы докладывались автором на ежегодных международных Плехановских чтениях в Российской экономической академии им. Г.В. Плеханова в 2002-2006 гг.

Публикации. Основные положения диссертационного исследования отражены в 9 опубликованных работах общим объемом 3,9 п.л.

Логика и структура исследования. Логика исследования определила структуру работы, состоящую из введения, трех глав, заключения и списка использованной литературы. Работа общим объемом 146 страниц содержит 11 таблиц. В списке использованной литературы приведено 132 наименования.

class1 **МЕХАНИЗМ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДОХОДОВ ИНОСТРАННЫХ**

**ОРГАНИЗАЦИЙ: МЕЖДУНАРОДНЫЙ ОПЫТ** class1

## Формирование международных налоговых отношений и определение налоговых юрисдикции

На протяжении всей истории налогообложения фундаментом налогового механизма служили существующие в обществе экономические отношения, на которые ориентировалась налоговая система. В настоящее время механизм прямого корпоративного налогообложения, принятый как в России, так и во всем мире, базируется на неразрывности предпринимательской деятельности от материальных факторов производства и ее зависимости от физического местонахождения производственных и торговых мощностей.

Однако на рубеже XX-XXI веков под влиянием стремительного распространения информационных и телекоммуникационных технологий произошли глобальные изменения в способах ведения экономической деятельности, коренным образом повлиявшие на традиционное экономическое пространство и обусловившие переход ведущих стран от индустриальной к постиндустриальной экономике. Глобальные изменения претерпела и социально-экономическая среда, в которой осуществляется экономическая деятельность. Появилось постиндустриальное (информационное или электронно-цифровое) общество, развитие которого тесно взаимосвязано с формированием единого мирового информационно-экономического пространства, проникновением процессов информатизации и виртуализации во все сферы экономики, становлением международного электронного рынка. Появилась так называемая «новая экономика», характеризующаяся распространением на рынке электронных товаров и услуг, электронных форм их обмена и появлением новых видов предпринимательской деятельности.

Среди наиболее очевидных признаков новой экономики американский экономист К. Келли выделяет оперирование неосязаемыми благами (идеями, информацией, взаимоотношениями), указывая, что «виртуальный мир скоро будет управлять материальным миром - миром реальности»1. Используя выражения другого американского экономиста Р. Коуза, российский экономист И.А. Стрелец отмечает, что меняется «природа фирмы», действующей на рынке: «интеллектуальная фирма» может на сегодняшний день вообще не располагать производственными фондами в их традиционном понимании, поскольку материальные активы начинают вытесняться интеллектуальными, а текущие активы вытесняются информацией.

На смену традиционным организациям, использующим производственные, торговые и офисные помещения для ведения своей экономической деятельности, приходят виртуальные организации. Главное их отличие от традиционных организаций заключается в полной или частичной автоматизации и виртуализации бизнес-процессов, сбыте продукции с использованием сети Интернет. Появление виртуальных организаций придало мощный импульс международной торговле, благодаря которому невероятно расширился круг лиц, вовлеченных во внешнеэкономическую деятельность, а сами виртуальные организации, по словам А. Манюшиса, В. Смольянинова и В. Тарасова, в начале XXI века становятся ее важнейшим инструментом2. Поэтому целесообразно сфокусировать внимание государства на проблемах, которые могут возникнуть в связи с ростом числа виртуальных организаций, участвующих в экономической деятельности данного государства. И.А. Стрелец соглашается с таким выводом и считает, что государственная экономическая политика должна быть адекватна происходящим изменениям, а следовательно, необходимо по-новому использовать отдельные методы и инструменты ее воздействия .

class2 **МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПРОБЛЕМЫ ПРЯМОГО**

**НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ИНОСТРАННЫХ УЧАСТНИКОВ ЭЛЕКТРОННОЙ**

**КОММЕРЦИИ В РОССИИ** class2

## Налоговые аспекты модели электронной коммерции и проблема классификации доходов

Для целей настоящего исследования целесообразно рассмотреть наиболее часто встречающуюся модель электронной коммерции и спроецировать на нее действие традиционного механизма налогообложения доходов иностранных организаций. С этой точки зрения нас будут интересовать, в первую очередь, модели В2В и В2С, при которых совершаются сделки, где продавцом (поставщиком) выступает иностранная организация, а покупателем (заказчиком) - российская организация или физическое лицо, т.е. ситуация, в которой иностранная организация извлекает доход из российского источника и должна, по сути, уплачивать налог с этого дохода в российский бюджет.

Иностранная организация, предлагающая широкий ассортимент товаров и услуг, представленных как в традиционной (материальной) форме, так и в электронно-цифровом (виртуальном) формате, зарегистрирована (инкорпорирована) в иностранном государстве и является иностранным налоговым резидентом с точки зрения российского налогового законодательства. Иностранная организация рассматривает возможности расширения масштабов своей деятельности и планирует завоевать новый географический сегмент рынка, расположенный на территории России. Другими словами, в своих стратегических планах развития бизнеса иностранная организация планирует охватить потребителей, находящихся в России, но не планирует приобретать в собственность или брать в аренду офисные и производственные помещения, склады или иные объекты недвижимости для осуществления производственно-торговой деятельности, а также не намеревается отправлять своих сотрудников для работы на территории России либо нанимать местный персонал. Лица, находящиеся на территории России, смогут приобретать товары и услуги, предлагаемые иностранной организацией, в ходе посещения ее веб-сайта в сети Интернет. Веб-сайт иностранной организации размещается на веб-серверах, расположенных за рубежом. В совокупности веб-сайт (программная или нематериальная составляющая) и веб-сервер (аппаратная или материальная составляющая) образуют программно-технический комплекс, через который иностранная организация ведет электронную коммерцию. Веб-сайт, как правило, имеет несколько двойников (так называемые, «зеркальные» вебсайты), которые полностью повторяют содержание эталонного веб-сайта, автоматически синхронизируют его содержание, но размещаются на других веб-серверах, имеющих разное географическое местонахождение. Подключение программно-технических комплексов иностранной организации к сети Интернет обеспечивается независимой специализированной организацией - Интернет-сервис провайдером (далее - «ИСП»). Подключение российских пользователей к ресурсам сети Интернет, в частности, к ресурсам веб-сайта иностранной организации также обеспечивается независимыми третьими лицами - российскими ИСП. Веб-серверы могут принадлежать иностранной организации как на праве собственности, так и браться ею в аренду у третьих лиц. Планируя выход на российский рынок, иностранная организация решает задачу, как организовать бизнес-процессы с максимальной эффективностью, так чтобы потенциальные клиенты могли быстро и легко заказывать и приобретать продукцию организации, и минимизировать при этом издержки, в частности свое налоговое бремя. У иностранной организации есть несколько альтернативных вариантов географического размещения программно-технических комплексов:

- в стране будущего источника дохода (в России);

- на территории государства налогового резидентства (инкорпорации) этой иностранной организации;

- на территории третьих стран (например, офшорных центров электронной коммерции с низким или нулевым уровнем налогообложения, таких как о. Ангилья, Бермуды, Британские Виргинские о-ва, о. Барбадос, Острова Кайман, Нормандские о-ва, о. Мен, и др.).

Иностранная организация имеет несколько возможных вариантов предоставления доступа к корпоративному веб-сайту для потенциальных российских потребителей. Во-первых, поскольку иностранная организация получила уникальное доменное имя, характеризующее корпоративный адрес ее электронного представительства (ИП-адрес), потенциальные российские потребители могут посетить ее веб-сайт, указав соответствующие параметры доменного имени в программе-поисковике (веб-браузере). Во-вторых, иностранная организация может заключить соглашение с международными и/или местными российскими ИСП на включение ее наименования в соответствующий рубрикатор автоматического поиска необходимых категорий товаров и/или услуг в специальных поисковых машинах (Google, Yahoo, Altavista, Ягкіех, Rambler, Apport) так, чтобы сетевые пользователи, подключаемые к сети Интернет через данного оператора, могли быстро находить ссылку на веб-сайт иностранной организации.

class3 . **НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДОХОДОВ**

**ИНОСТРАННЫХ УЧАСТНИКОВ ЭЛЕКТРОННОЙ КОММЕРЦИИ В РОССИИ** class3

## Виртуализация концепции постоянного представительства в условиях электронной коммерции

Развитие теории налогообложения мультинациональных доходов, полученных от участия в электронной коммерции, может быть направлено по двум путям: консервативному и прогрессивному.

Исходя из консервативного подхода существующая система налогообложения мультинациональных доходов, признанная во всем мире и закрепленная в многочисленных договорах об избежании двойного налогообложения, заключенных Россией с иностранными государствами, а также зафиксированная во внутреннем российском законодательстве, должна оставаться неприкосновенной до тех пор, пока не будет накоплен достаточный объем эмпирических знаний об электронной коммерции и ее подверженности налогообложению с точки зрения традиционной налоговой системы. То есть прежде чем реформировать действующую налоговую систему необходимо устранить объективно существующий в настоящее время дефицит данных, характеризующих динамику роста объемов электронной торговли, структуру финансово-денежных и товарно-материальных потоков, задействованных в электронной коммерции, а также иных статистических показателей. Этого подхода, в частности, придерживается ОЭСР1. Однако данный сценарий развития национальной налоговой системы одновременно следует признать не соответствующим современным реалиям развития экономических отношений в обществе, так как, по многочисленным оценкам и прогнозам экспертов, рост сектора электронной коммерции носит взрывной характер, а особые характеристики электронной коммерции (главным образом, высокая степень мобильности и автоматизации бизнес-процессов) не принимались во внимание при разработке механизма налогообложения мультинациональных доходов, что обусловливает целесообразность следования прогрессивному подходу, который заключается в незамедлительном поиске и внедрении новых, принципиально иных способов налогообложения иностранных организаций, которые бы учитывали специфику электронной коммерции.

В соответствии с прогрессивным подходом страна источника дохода, теряющая налоговые поступления из-за электронной коммерции, должна изменить правила налогообложения доходов иностранных организаций, полученных ими в результате осуществления электронных продаж местным покупателям. Эти изменения должны быть направлены на восстановление налогового баланса при распределении налоговой базы между налоговыми юрисдикциями стран. Применительно к России такое изменение должно привести к налогообложению в России дохода, получаемого иностранными организациями от возмездных сделок в сети Интернет с российскими покупателями. По нашему мнению, существует, по меньшей мере, два направления, которые следует рассмотреть в этой связи: эволюционный сценарий развития налогообложения доходов иностранных организаций (распространение действия существующих правил налогообложения доходов на доходы, полученные от участия в электронной коммерции, ослабление требований к образованию постоянного представительства, при котором для иностранной организации возникают налоговые последствия в виде необходимости уплаты прямых налогов в стране источника) - использование концепции виртуального постоянного представительства;

революционный сценарий развития налогообложения доходов иностранных организаций, содержащий несколько различных вариантов: замена прямого налогообложения доходов на оборотный налог (налог на бит), расширение спектра хозяйственных ситуаций, которые приводят к удержанию налога у российского источника выплаты доходов иностранных организаций от участия в электронной коммерции (отказ от концепции постоянного представительства и замена традиционной классификации доходов на активные и пассивные новой классификацией: на уменьшающие и не уменьшающие национальную макроэкономическую налоговую базу).

Оба сценария развития налоговой системы предполагают осуществление мероприятий, направленных на обеспечение первичного налогообложения мультинациональных доходов в стране их источника (т.е. в России). Однако объединенные общей целью, рассматриваемые сценарии отличаются методами ее достижения.

Россия придерживается признанного на международном уровне принципа приоритетного (первичного) налогообложения мультинаціонального дохода в стране его источника. Данный принцип обеспечивает налоговые поступления в российских бюджет от иностранных налогоплательщиков, извлекающих доходы из российских источников. Данный принцип не только обеспечивает выполнение фискальной функции налогообложения, но и косвенно стимулирует иностранные инвестиции в России в форме учреждения российских дочерних организаций. Поэтому рассмотренный выше прогрессивный подход к налогообложению доходов иностранных организаций можно считать экономически целесообразным для России.

Налогообложение мультинациональных доходов, базирующееся на взимании налога в стране источника, было обосновано К. Фогелем, который исследовал исторические и экономические предпосылки использования данного подхода к распределению международной налоговой базы между юрисдикциями участвующих государств1. Подход К. Фогеля заключается в доминировании места извлечения дохода над местом налогового резидентства получателя дохода в контексте международного налогообложения. Это доминирование основано на допущении, что в процессе извлечения прибыли организация, являясь частью экономики своего государства, вовлекает в свою деятельность хозяйствующих субъектов другого государства, и экономический вклад государства - источника дохода больше, чем экономический вклад государства налогового резидентства получателя дохода в достижении конечного и важнейшего финансового результата предпринимательской деятельности - прибыли. Чем больше экономический вклад страны в извлечение дохода, тем больше должна быть ее компенсация за этот вклад в виде налоговых отчислений1.