

# ЗАРУБЕЖНЫЙ И ОТЕЧЕСТВЕННЫЙ ОПЫТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ СУБЪЕКТОВ ЭЛЕКТРОННОЙ КОММЕРЦИИ

А.В.Корень

Владивостокский государственный университет экономики и сервиса,  
Владивосток

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

Несомненно, лидерами в развитии электронной коммерции являются Соединённые Штаты Америки. Согласно исследованиям американских учёных на США приходится до 35% корпораций, профессионально занимающихся электронной коммерцией. Впрочем, у данного факта есть достаточно простое обоснование — высокая пропускная способность сетей при чрезвычайно низкой стоимости услуг хостинга. Более того, до 70% сайтов, расположенных на американских серверах, имеют самую высокую скорость доступа к данным.<sup>1</sup>

В докладе Белого дома были сформулированы пять основных принципов государственного регулирования электронной торговли, которые вплоть до настоящего времени определяют отношение федеральных властей к её развитию. Первым был провозглашен принцип ведущей роли частного сектора. Этот принцип обосновывался тем, что, «хотя государство сыграло определенную роль на первоначальных этапах становления Интернета, его развитие определяется исключительно частным сектором».<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Ильичев С.К. Особенности налогообложения в сфере электронной коммерции. М. : Маркет ДС, 2004. С.32-33

<sup>2</sup> Александров В.А. Налогообложение доходов иностранных участников электронной коммерции в России [Электронный ресурс] Дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10. М. : РГБ, 2006. С.56

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

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

Четвертый принцип содержит утверждение о том, что государство должно осознать уникальные качества Интернета (и возможность его использования для осуществления торговых операций). Существующие законы и регулирующие положения, которые препятствуют развитию электронной торговли, должны быть усовершенствованы и пересмотрены или же отменены с тем, чтобы соответствовать потребностям новой электронной эры.

В конце доклада Белого дома говорилось о том, что, хотя пятый принцип стоит в списке последним, но, возможно, он является самым главным, поскольку «электронная торговля через Интернет должна осуществляться в глобальных масштабах». При этом было отмечено, что «Интернет становится глобальным рынком. Правовые основы, обеспечивающие торговые операции в Интернете, должны строиться на единых принципах, которые имеют большее значение по отношению к юрисдикции местных, национальных и международных органов, что должно, в конечном счёте, обернуться предсказуемыми результатами для каждого конкретного покупателя или продавца, независимо от места его проживания».<sup>3</sup>

Основной принцип, которого придерживаются США при формировании механизма налогообложения субъектов электронной коммерции заключается в том, чтобы не вводить какие-либо дополнительные налоги для данной сферы предпринимательства, а использовать или незначительно трансформировать уже существующие налоги. В настоящее время в этой стране действует мораторий на

---

<sup>3</sup> Александров В.А. Налогообложение доходов иностранных участников электронной коммерции в России [Электронный ресурс] Дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10. М. : РГБ, 2006. С.57-59

налогообложение субъектов электронной коммерции, согласно которому Закон освобождает от налога с продаж доступ к Интернет, а также услуги, оказанные по сети (но не «физические» товары, проданные через сеть). Исключение сделано для штатов, уже успевших ввести такие налоги до принятия закона. Как заявляют власти, суть моратория сводится к запрету на множественное или дискриминационное налогообложение электронной торговли и Интернет-банкинга. Вместе с тем противники моратория отмечают, что отсутствие налогообложения электронной коммерции оборачивается для США существенными бюджетными потерями.<sup>4</sup>

Обоснование такой точки зрения кроется в попытке создания благоприятной среды для развития электронного бизнеса, поскольку большинство представителей американского правительства в налогах видит угрозу для ещё неокрепшего сектора электронной коммерции. Впрочем, ряд американских исследователей указывает на постоянный рост количества организаций, использующих электронный способ ведения бизнеса исключительно в целях ухода от уплаты налогов. Достаточно сказать, что на конец 2004 года законно установленные налоги платили только субъекты электронной коммерции с оборотами в десятки миллионов долларов, которые подвержены значительно более высокому контролю со стороны Службы Внутренних Доходов США.

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

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

Наиболее важным достижением американской налоговой практики является формирование подхода к определению места нахождения субъекта электронной коммерции через понятие «постоянного представительства». Как правило, в мировой практике субъект

---

<sup>4</sup> Тедеев А.А. Правовые проблемы регулирования и налогообложения результатов экономической деятельности, осуществляемой с использованием сети Интернет в различных странах мира // Современное право. 2001. № 10. С. 34-37

электронной коммерции будет обязан исчислять и уплачивать налоги в той стране, в которой он имеет постоянное представительство. Однако, применительно к среде Интернет понятие постоянного представительства становится довольно неопределённым. Так, магазин, который имеет Интернет-сайт в доменной зоне «RU», фактически может находиться на сервере другой страны, например, российские компании, как правило, предпочитают располагать сайт именно на американских серверах, при этом товарные склады компании могут находиться в России. В таком случае возникает достаточно сложный в налоговой практике вопрос — налогоплательщиком какой страны является компания, осуществляющая такую электронную предпринимательскую деятельность.

Правительство США предлагает считать постоянным представительством физическое нахождение сервера, на котором располагается сайт субъекта электронной коммерции. Таким образом, большинство компаний, ведущих предпринимательскую деятельность в Интернет, будут обязаны исчислять и уплачивать налоги с любых доходов, полученных через данное постоянное представительство. При этом данный подход в случае его внедрения в мировую налоговую практику будет выгоден, прежде всего, для США.<sup>5</sup>

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

Важным дополнением к налоговой практике применения понятия «постоянное представительство» является ряд исключений, применяемых к Интернет-сайтам. Так, не признаются постоянным представительством серверы с сайтами, на которых ведется деятельность исключительно подготовительного характера или рекламная деятельность в том случае, если она не является для компании основной. При этом, если сервер участвует в принятии и обработке заказов, либо иным образом связан с заключением сделок, то он однозначно будет признан в качестве постоянного представительства.

Первоначально подход к определению активного сервера в качестве постоянного представительства был разработан Организацией

---

<sup>5</sup> Тедеев А.А. Правовые проблемы регулирования и налогообложения результатов экономической деятельности, осуществляемой с использованием сети Интернет в различных странах мира // Современное право. 2001. № 10. С.38

Экономического Сотрудничества и Развития совместно с экспертами Нью-Йоркской правительственной рабочей группы по электронной торговле (США). Поэтому в будущем возможно принятие данного подхода во всех странах — участниках ОЭСР.

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

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

По мнению американских законодателей, форма доставки товара не влияет на его тип или характер сделки и акцент ставится на права, полученные (переданные) с покупкой товара, т.е. лицензия или роялти. Главным для СВД США является определение типа транзакции, т.е. была ли это продажа продукта (лицензия) или это была передача продукта с возможностью дальнейшего распространения (роялти), поскольку именно тип транзакции определяет вид налога и условия его выплаты (налог на доходы корпораций в первом случае, или налог, удерживаемый с роялти, во втором случае).<sup>6</sup>

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

Проблема сокрытия объекта налогообложения при продаже электронных товаров и услуг в США остаётся открытой, а наиболее эффективным методом контроля за такими операциями выступает проверка движения денежных средств на расчётных счетах налогоплательщика.

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

Опыт европейских стран является вторым по значимости изучения практики налогообложения субъектов электронной коммерции. Страны Евросоюза также характеризуются высоким уровнем развития

---

<sup>6</sup> Тедеев А.А. Электронная экономическая деятельность в сети «Интернет» // Законодательство и экономика. 2003. №11. С. 78

электронной коммерции и имеют существенные достижения в данной сфере.

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

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

Высказываются самые разнообразные концепции налогообложения электронной коммерческой деятельности. Самой ранней попыткой установить порядок в сети Интернет считалась возможность взимания фиксированного налогового платежа с каждого мегабайта информации, переданной субъектом электронной коммерции. Со временем данная попытка показала свою несостоятельность, и руководство ЕС приняло решение о создании принципиально иного подхода к созданию механизма налогообложения, приемлемого в сфере электронного предпринимательства.

Прежде всего, интересна попытка властей отдельных европейских стран (Франция, Швейцария, Германия) создания механизма идентификации субъектов электронной коммерции, ведущих незаконную предпринимательскую деятельность. На всех сайтах, ведущих законную предпринимательскую деятельность, существует специальный опознавательный знак с номером, который позволяет потребителю проверить факт регистрации субъекта электронной коммерции в налоговых органах. Поэтому при покупке товаров у таких предпринимателей государство предоставляет потребителям гарантии защиты их прав. Естественно, что пользователи сети предпочитают работать именно с предпринимателями, имеющими данный опознавательный номер. Важным дополнением к сказанному является тот факт, что перед тем как получить данный номер, предприниматель должен не только встать на налоговый учёт, но подписать соглашение о предоставлении исчерпывающей информации о движении денежных средств через электронные платёжные системы, которые в настоящее время характеризуются сложностью в применении к ним внешнего контроля.<sup>7</sup>

---

<sup>7</sup> Тедеев А.А. Правовые проблемы налогообложения в странах Европейского союза налогом на добавленную стоимость российских организаций — субъектов электронной внешнеэкономической деятельности // Налоги и налогообложение. 2004. № 12. С.24-29

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

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

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

— нет необходимости в новых налогах для обложения электронной коммерции (достаточно обычного НДС).

— электронный продукт облагается как услуга, а не товар.

— налог на потребление должен взиматься по месту потребления.<sup>8</sup>

На основании данного подхода были введены важнейшие изменения в налогообложении субъектов электронной коммерции в Европе, вступившие в силу в июле 2003 года. Эти страны договорились, что

---

<sup>8</sup> Тедеев А.А. Правовые проблемы налогообложения в странах Европейского союза налогом на добавленную стоимость российских организаций — субъектов электронной внешнеэкономической деятельности // Налоги и налогообложение. 2004. № 12. С.27-29

продажи потребителям, которые не являются предпринимателями, в ЕС облагаются НДС в стране происхождения. Например, продажа товара из Люксембурга потребителю в Швецию будет облагаться налогом по ставке 15% (ставка НДС в Люксембурге), а не 25% (ставка НДС в Швеции).

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

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

Для защиты европейских рынков страны Евросоюза решили уравнивать условия деятельности субъектов электронной экономической деятельности, зарегистрированных в ЕС и за его пределами. Для этого 7 мая 2002 года была принята Директива Европейского Союза 2002/38/ЕС (далее — Директива). Она внесла изменение в Директиву 77/388/ЕЕС и распространила её действие на услуги, оказываемые электронным способом.

Изменения, вступившие в силу с 1 июля 2003 года, касаются компаний, поставляющих потребителям в ЕС следующие услуги:

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

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

8 января 2003 года Комитет по налогу на добавленную стоимость Европейской Комиссии выпустил разъяснения по применению Директивы.



Они выполнены в виде иллюстративной таблицы поставок, которые подпадают или не подпадают под действие этого документа.

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

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

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

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

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

Впрочем, механизм контроля за иностранными субъектами электронной коммерции до конца не ясен. Очевидно, что налоговые органы стран ЕС, по крайней мере, сначала, сосредоточат свое внимание

на крупных поставщиках электронных услуг. Их несложно выявить по данным маркетинговых исследований и отчетам корпоративных налогоплательщиков (в большинстве случаев последние будут выступать налоговыми агентами, удерживая с платежей продавцу НДС).

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

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

Другая проблема заключается в том, что неясен вопрос с определением местонахождения покупателя. Чтобы правильно начислить налог, надо знать, где покупатель находится. Как это сделать, не полагаясь на слово самого покупателя? Одним из вариантов определения местонахождения покупателя выступает местонахождение банка, в котором у клиента открыт счёт, данный метод работает при оплате товара с помощью кредитной карты или безналичного перевода. Если же клиент расплачивается не карточкой, а при помощи одной из специализированных платежных систем Интернет, определить его местонахождение, как правило, решительно невозможно. Таким образом, здесь уже продавцу приходится полагаться на добропорядочность покупателя, что также вызывает некоторые сомнения.

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

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

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

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

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

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

Однако теперь, в информационную эпоху, все изменилось. Можно неограниченно наращивать продажи в стране, не имея в ней никакого физического присутствия. Это приводит к росту налоговой базы в странах-экспортерах услуг и технологий, таких как США, за счёт сокращения этой базы в странах-импортерах, таких как Индия. В результате, по мнению комиссии, применение традиционных принципов к электронной коммерции может нарушить сложившийся баланс налоговых поступлений между странами местонахождения продавцов и странами — источниками

дохода. Предлагается на уровне ОЭСР или ООН отказаться от концепции постоянного представительства и выработать принципиально иной подход.

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

Однако, по мнению ОЭСР, такие платежи имеют характер роялти только в том случае, когда покупатель получает право на пользование не просто самим продуктом, а именно копирайтом, то есть право продавать или сдавать в аренду копии продукта, использовать его для создания производных продуктов, производить его публичную демонстрацию и т.д.<sup>9</sup>

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

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

Российская практика налогообложения субъектов электронной коммерции в настоящее время находится в зачаточном состоянии и, несмотря на огромные темпы роста в сфере Интернет-бизнеса,

---

<sup>9</sup> Ильичев С.К. Особенности налогообложения в сфере электронной коммерции. М. : Маркет ДС, 2004. С.39-44

практически не развивается. Действующее законодательство России никак не разграничивает электронную коммерцию и обычные виды предпринимательства. Следует отметить, что специализированные нормативные акты, посвящённые вопросам ведения предпринимательской деятельности в сети Интернет, в России практически отсутствуют.

Неоднократно предпринимались попытки принять закон «Об электронной торговле», однако, закон до сих пор не принят. В законопроектах, вносившихся в Государственную Думу в 2002 и 2004 годах, даются определения базовым понятиям сегмента электронной торговли, описывается механизм заключения сделок, а также рассматривается порядок защиты прав субъектов электронной торговли при несоблюдении условий договоров. Основная цель законопроекта, внесённого на рассмотрение в 2005 году, сводится к тому, чтобы создать в Российской Федерации благоприятные правовые условия для развития электронной коммерции и торговли и на уровне федерального закона закрепить эффективный правовой механизм, обеспечивающий реализацию и защиту прав участников электронной торговли. Законопроект регламентирует правовые отношения, возникающие при использовании электронных сообщений в целях совершения сделок и иных юридических действий в электронной торговле; определяет особенности заключения договоров в электронной торговле; закрепляет права лиц, приобретающих товары, работы, услуги с использованием электронных сообщений; а также устанавливает требования к профессиональным участникам электронной торговли, лицам, оказывающим услуги в отношении электронных сообщений, саморегулируемым организациям профессиональных участников электронной торговли. Принятие последней версии законопроекта также было отложено на неопределённый срок.

Нормотворческая работа в сфере налогообложения субъектов электронной коммерции сводится лишь к разъяснениям Минфина по достаточно специализированным вопросам, и адресована, как правило, конкретным налогоплательщикам. Например, существуют рекомендации по ведению налогового учёта Интернет-магазинами. Всё это, тем не менее, не избавляет субъектов электронной предпринимательской деятельности от необходимости исчислять и уплачивать налоги. Поэтому, вполне можно ожидать, что российские организации и предприниматели будут использовать существующие пробелы налогового законодательства в целях уклонения от уплаты налогов.

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

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

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

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

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

— розничной торговли, осуществляемой через киоски, палатки, лотки и другие объекты стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, а также объекты нестационарной торговой сети.<sup>10</sup>

Если с ведением обычной торговли всё определено, то по отношению к Интернет-магазинам встаёт вопрос о том, должны ли они применять систему в виде ЕНВД. Прямого указания в тексте Налогового кодекса на это сейчас нет. Документами, способными хоть как-то прояснить этот вопрос являются письма Министерства Финансов №03-11-02/86, №04-05-12/20 и №04-05-11/50, в которых разъясняется, что к торговым операциям в Интернет не может применяться режим ЕНВД.

То есть торговля в Интернет, по мнению властей, не является торговлей через «объекты нестационарной торговой сети», а, следовательно, торговые площадки и Интернет-магазины должны уплачивать весь комплекс налогов общей системы налогообложения.

Таким образом, обычной розничный магазин, применяющий систему ЕНВД, не заинтересован в осуществлении электронных продаж, поскольку

---

<sup>10</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации: ч. 1 и 2 : (с изм. и доп. : с учетом поправок, действующих в 2007 и 2008 гг.). М. : Статус-Кво 97, 2007. С. 276-290

это приведёт как к росту налоговой нагрузки, так и необходимости ведения полноценного бухгалтерского и налогового учёта, что, как правило, связано с привлечением нового специалиста. Стоит отметить, что до того, как была высказана позиция Минфина, субъекты электронной торговли активно применяли систему ЕНВД, на основе пробела в налоговом законодательстве. Тем не менее, некоторые юристы отмечают, что запрет в применении единого налога Интернет-продавцами не соответствует российскому законодательству.

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

Тем не менее, при выполнении условий, регламентированных главой 26.2 НК РФ, субъект электронной коммерции сможет применять упрощённую систему налогообложения (УСН). По оценкам Национальной Ассоциации Участников Электронной Торговли, до 10% потребительского сегмента электронной торговли (сегмент В2С) приходится на организации, применяющие упрощённую систему налогообложения, прежде всего, это небольшие Интернет-магазины. В корпоративном сегменте электронного бизнеса упрощённая система налогообложения встречается чрезвычайно редко.<sup>11</sup>

Учитывая тот факт, что для получения права применять упрощённую систему налогообложения необходимо иметь оборот до 20 млн. рублей (до 0,74 млн. долл.), можно установить, что количество Интернет-магазинов, применяющих УСН, всегда будет находиться на чрезвычайно низком уровне. Кроме того, если магазин ведёт ещё и обычную торговую деятельность, не подпадающую под ЕНВД, то для расчёта возможности применения упрощённой системы потребуются сложить обороты как по обычной деятельности, так и по электронной, что, скорее всего, приведёт к невозможности применения УСН. Напомним, что в настоящее время для ведения операций электронной торговли необходимо иметь достаточно большой ассортимент продаваемых изделий, что, как следствие, означает наличие больших оборотов (более 100 млн. рублей) даже у обычных Интернет-магазинов.

Таким образом, подавляющее большинство субъектов электронной коммерции применяет либо общую систему налогообложения, либо общую совместно с системой в виде единого налога на вменённый доход,

---

<sup>11</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации: ч. 1 и 2 : (с изм. и доп. : с учетом поправок, действующих в 2007 и 2008 гг.). М. : Статус-Кво 97, 2007. С. 234-247

применяемой в отношении традиционной торговли и подпадающей под действие главы 26.3 НК РФ. Как следствие, наибольшего интереса заслуживает рассмотрение практики исчисления и уплаты налогов, взимаемых при использовании общей системы налогообложения.

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

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

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

— российские организации;

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

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

— пользованием недрами и (или) использованием других природных ресурсов;

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

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

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

К подготовительной и вспомогательной деятельности, в частности, относятся:

— использование сооружений исключительно для целей хранения,



демонстрации и (или) поставки товаров, принадлежащих этой иностранной организации, до начала такой поставки;

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

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

— содержание постоянного места деятельности исключительно для сбора, обработки и (или) распространения информации, ведения бухгалтерского учета, маркетинга, рекламы или изучения рынка товаров (работ, услуг), реализуемых иностранной организацией, если такая деятельность не является основной (обычной) деятельностью этой организации;

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

Вопрос о том, является ли сервер, на котором находится сайт субъекта электронной коммерции, постоянным представительством в России не разрешён. Немногочисленная практика показывает, что в России сервер даже не пытались рассматривать в таком качестве. По мнению российских учёных, введение в налоговую практику подхода, согласно которому активный сервер при соблюдении всех описанных ОЭСР условий должен рассматриваться как постоянное представительство, не принесёт практически никаких дополнительных поступлений в бюджет. Более того, данный подход будет способствовать уходу российских налоговых поступлений в иностранные государства, поскольку стоимость перемещения сайта на сервер другой страны в настоящее время сравнительно мала.<sup>12</sup>

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

При этом доходы, полученные иностранной организацией от продажи товаров, иного имущества, а также имущественных прав, осуществления работ, оказания услуг на территории Российской Федерации, не приводящие к образованию постоянного представительства в Российской Федерации в соответствии со статьей 306 НК РФ,

---

<sup>12</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации: ч. 1 и 2 : (с изм. и доп. : с учетом поправок, действующих в 2007 и 2008 гг.). М. : Статус-Кво 97, 2007. С.186-200

обложению налогом у источника выплаты не подлежат. Таким образом, иностранные субъекты электронной коммерции фактически выведены из-под налогообложения налогом на прибыль как в случае присутствия сайта иностранной компании на российском сервере, так и при его отсутствии.

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

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

Зачет производится при условии представления налогоплательщиком документа, подтверждающего уплату (удержание) налога за пределами Российской Федерации: для налогов, уплаченных самой организацией, - заверенного налоговым органом соответствующего иностранного государства, а для налогов, удержанных в соответствии с законодательством иностранных государств или международным договором налоговыми агентами, - подтверждения налогового агента. Таким образом, в данный момент времени российские субъекты электронной коммерции находятся в менее выгодном положении по отношению к иностранным. Если же российскую Интернет-компанию удастся зарегистрировать в оффшорной зоне, то налога на прибыль и вовсе можно избежать.<sup>13</sup>

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

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

При этом товаром для целей Налогового кодекса признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации. Работой

---

<sup>13</sup> Горбунов А.Р. Налоговое планирование и создание компаний за рубежом. М.: Издательская фирма «Анкил», 2004. С.124-140

для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и (или) физических лиц. Услугой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности.

Согласно главе 7 Налогового кодекса РФ под имуществом понимаются виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации. Гражданский кодекс относит к объектам гражданских прав вещи, включая деньги и ценные бумаги, иное имущество, в том числе имущественные права; работы и услуги; информация; результаты интеллектуальной деятельности, в том числе исключительные права на них (интеллектуальная собственность); нематериальные блага.<sup>14</sup>

Таким образом, достаточно важный для целей настоящего исследования вопрос о статусе «цифровых» товаров вполне определен. Из вышесказанного следует, что музыкальные и видеозаписи, изображения, информация, электронные книги, программное обеспечение в российской налоговой практике признаётся товаром. Услугами будет признана деятельность по предоставлению доступа к электронным ресурсам, образовательная деятельность в Интернет, а также различного рода консультационная и рекламная деятельность, осуществляемая электронным способом.

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

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

— товар находится на территории Российской Федерации и не отгружается и не транспортируется;

— товар в момент начала отгрузки или транспортировки находится на территории Российской Федерации.

Исходя из данной трактовки, если российский субъект электронной коммерции хранит «цифровые» товары на сервере, находящемся в другой стране, и реализует их оттуда, то он на законных основаниях

---

<sup>14</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации: ч. 1 и 2 : (с изм. и доп. : с учетом поправок, действующих в 2007 и 2008 гг.). М. : Статус-Кво 97, 2007. С.151-172

освобождается от уплаты НДС. Данный пробел налогового законодательства в сфере электронной торговли «цифровыми» товарами позволяет без особых капиталовложений уходить от одного из главных налогов российской налоговой системы.

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

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

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

— оказании консультационных, юридических, бухгалтерских, инжиниринговых, рекламных, маркетинговых услуг, услуг по обработке информации, а также при проведении научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ. К услугам по обработке информации относятся услуги по осуществлению сбора и обобщению, систематизации информационных массивов и предоставлению в распоряжение пользователя результатов обработки этой информации.<sup>15</sup>

В предыдущем разделе мы рассматривали особый порядок налогообложения НДС субъектов электронной коммерции, реализующих товары и услуги в Европе. Дело в том, что согласно новой практике налогообложения крупные иностранные компании, в том числе и российские, обязаны становиться на налоговый учёт в одной из европейских стран, исчислять и уплачивать НДС по ставке страны покупателя. В течение 20 дней по окончании каждого квартала российская компания должна перечислять начисленный по разным ставкам НДС на счета налоговых органов страны, в которой она зарегистрирована в

---

<sup>15</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации: ч. 1 и 2 : (с изм. и доп. : с учетом поправок, действующих в 2007 и 2008 гг.). М. : Статус-Кво 97, 2007. С.190-210

качестве плательщика НДС. Далее эта страна сама распределит полученные средства между другими странами Евросоюза. «Входной» НДС, то есть уплаченный российской организацией поставщикам из стран ЕС, будет возмещаться.

Нужно также учесть, что согласно законодательству некоторых стран, в частности России, услуги, оказываемые по электронным каналам, подлежат обложению НДС при экспорте. Речь идет об электронных услугах, местом реализации которых в соответствии со статьей 148 НК РФ признается Россия. Примером могут служить такие услуги, как поддержание веб-сайтов, веб-хостинг, дистанционная поддержка программ и оборудования, поставка программного обеспечения и обновлений к нему. Эти услуги считаются реализованными там, где осуществляет деятельность их продавец (пп.5 п.1 ст.148 НК РФ). Соответственно если их оказывает российская компания, они считаются реализованными на территории России и облагаются НДС. Нулевая ставка налога на такие услуги не распространяется. Такая двойная уплата НДС при продажах из России потребителям в странах ЕС и возможное отсутствие его уплаты при продажах из стран ЕС в Россию создают явно невыгодные условия для российских организаций. Аналогичная ситуация складывается, например, при налогообложении электронной торговли между государствами ЕС и США, где НДС не установлен, но существует налог с продаж.<sup>16</sup>

Следует отметить, что в настоящее время крупными компаниями признаются компании, имеющие оборот в странах ЕС более 100 тыс. долл. Сейчас в России отсутствуют компании такого масштаба, однако со временем они могут появиться. В данном случае имеет место дискриминация в отношении российских компаний-экспортеров электронной продукции, поскольку им необходимо проводить дорогостоящий анализ местонахождения своих потребителей, а также нести затраты по постановке на налоговый учёт в одной из стран Евросоюза.

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

Таможенные пошлины в сегменте электронного бизнеса также могут взиматься, однако, это относится, прежде всего, к торговле физическими товарами, заказ которых осуществлялся в среде Интернет. Получение такого товара будет сопровождаться уплатой таможенной пошлины. Интересен вопрос с налогообложением цифровых товаров. Как было

---

<sup>16</sup> Тедеев А.А. Правовые проблемы налогообложения в странах Европейского союза налогом на добавленную стоимость российских организаций — субъектов электронной внешнеэкономической деятельности // Налоги и налогообложение. 2004. № 12. С.28-32

рассмотрено ранее, с юридической точки зрения цифровые товары являются товарами, а, значит, при их перемещении должны взиматься таможенные платежи. Однако, работоспособного механизма контроля за перемещением таких товаров через таможенную границу в России, как, впрочем, и во всём мире не существует. Дело в том, что способы взимания таможенных платежей с электронных товаров пока не разработаны. Как правило, от взимания таможенных платежей с электронных товаров просто отказываются в связи с тем, что затраты на проведение таможенного контроля превышают сумму самих таможенных платежей.

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

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

#### Список использованной литературы

1. Александров В.А. Налогообложение доходов иностранных участников электронной коммерции в России [Электронный ресурс] Дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10. М. : РГБ, 2006.
2. Горбунов А.Р. Налоговое планирование и создание компаний за рубежом. М.: Издательская фирма «Анкил», 2004.
3. Ильичев С.К. Особенности налогообложения в сфере электронной коммерции. М. : Маркет ДС, 2004.

4. Налоговый кодекс Российской Федерации: ч. 1 и 2 : (с изм. и доп. : с учетом поправок, действующих в 2007 и 2008 гг.). М. : Статус-Кво 97, 2007.
5. Тедеев А.А. Правовые проблемы регулирования и налогообложения результатов экономической деятельности, осуществляемой с использованием сети Интернет в различных странах мира // Современное право. 2001. № 10.
6. Тедеев А.А. Электронная экономическая деятельность в сети «Интернет» // Законодательство и экономика. 2003. №11.
7. Тедеев А.А. Правовые проблемы налогообложения в странах Европейского союза налогом на добавленную стоимость российских организаций — субъектов электронной внешнеэкономической деятельности // Налоги и налогообложение. 2004. № 12.