

УДК 336.221 + 339.56
DOI: 10.17223/19988648/46/16

А.И. Погорлецкий

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ТРАНСГРАНИЧНЫХ ОПЕРАЦИЙ ЭЛЕКТРОННОЙ КОММЕРЦИИ: ОСОБЕННОСТИ, ПРОБЛЕМЫ И ВОЗМОЖНОСТИ

В статье раскрываются характерные особенности налогового регулирования операций электронной коммерции с акцентом на соответствующие международные сделки с товарами, услугами и цифровыми продуктами; выделяются актуальные проблемы взимания налогов в сфере виртуальной трансграничной торговли; отмечаются направления возможного решения данных проблем как для национальных правительств, так и для специализированных международных организаций. Основная гипотеза, выдвигаемая автором, состоит в том, что трансграничная электронная коммерция в настоящее время развивается достаточно успешно и динамично, что требует совершенствования применяемых методов ее регулирования не только в рамках национальных экономик, но и на межгосударственном уровне.

Ключевые слова: трансграничная электронная торговля, трансграничная электронная коммерция, налогообложение, налоговое регулирование, налоговое администрирование, налоговый контроль, многосторонние инструменты налогового регулирования, «налог на Гугл», цифровизация.

Введение. Вопросы налогового регулирования трансграничных операций электронной коммерции стали актуальными сразу же после появления виртуальной составляющей международной торговли, на стыке XX и XXI вв. За минувшие 20 лет удалось решить самые очевидные проблемы в данной сфере, такие как дистанционность сделок и связанная с ней сложность определения юрисдикции образования доходов продавцов; квалификация доходов от продаж в контексте существующих соглашений об избежании двойного налогообложения; применение в отношении операций электронной коммерции косвенных налогов, в особенности НДС и налогов с продаж. Современные информационные технологии и цифровизация экономики способствуют совершенствованию методов налогового администрирования и налогового контроля электронных внешнеторговых сделок, в том числе на базе межгосударственного взаимодействия. Вместе с тем налогообложение трансграничных операций электронной коммерции в текущих условиях развития системы мирохозяйственных связей по-прежнему не лишено ряда проблем, решению которых уделяется много внимания как на национальном, так и на международном уровне.

Цель статьи – раскрыть характерные особенности налогового регулирования операций электронной коммерции с акцентом на соответствующие международные сделки, выделить актуальные проблемы взимания

налогов в сфере виртуальной трансграничной торговли и обозначить направления решения данных проблем как для национальных правительств, так и для специализированных международных организаций.

В современной российской научной литературе налоговое регулирование электронной коммерции рассматривается по нескольким направлениям. Во-первых, стоит отметить комплексные труды по налогообложению электронной коммерции, охватывающие широкий круг вопросов в данной области, в основу которых легли соответствующие диссертационные исследования (С.К. Ильичев [1, 2], Ж.В. Писаренко [3, 4], Н.Т. Сорокин [4]). Во-вторых, авторов интересуют проблемы экономико-правового определения электронной коммерции для дальнейшей интерпретации соответствующих сделок в целях их налогообложения (работы С.А. Агагамедовой и О.Ю. Трубниковой [5], Р.П. Зиминой [6]), классификации и характеристик субъектов налогообложения при дистанционной торговле (К.М. Татарников [7], Л.Б. Фролова [8]) и специфики оказания цифровых услуг (Т. Рамазанов [9]), а также ликвидации законодательных пробелов в области регулирования налогообложения интернет-операций (А.А. Тедеев [10–12]). В-третьих, исследователи обращают внимание на необходимость разработки четких принципов и механизмов налогообложения в сфере интернет-экономики и электронной коммерции (К.О. Литвинский и С.Р. Владимирова [13], Л.В. Фролова [14], Н.А. Романенко [15]), в том числе путем расширения международного сотрудничества в данном вопросе (Е.Н. Кривенко (Тимченко) [16, 17], А.И. Погорлецкий [18]). И наконец, отдельно стоит выделить пока еще малочисленные публикации по детальному исследованию вопросов применения косвенных налогов в трансграничных операциях электронной коммерции (Е.В. Соколовская [19, 20]), что, несомненно, обладает повышенной актуальностью в конце второго десятилетия XXI в. Признавая ценность упомянутых предшествующих исследований, многие из которых были опубликованы 10–15 лет назад, мы в своем анализе и в последующих выводах обратим внимание на дальнейшее развитие объекта изучения в новейшую эпоху цифровизации как национальных экономик, так и системы мирохозяйственных связей в целом.

В статье будут применяться такие теоретические методы исследования, как анализ, синтез, классификация, обобщение и аналогия, а также количественные методы исследования, в основе которых лежит анализ статистических данных, который поможет выявить общие закономерности в изучаемом явлении и сделать соответствующие выводы. Основная гипотеза, выдвигаемая автором, состоит в том, что трансграничная электронная коммерция в настоящее время развивается достаточно успешно и динамично, что требует совершенствования применяемых методов ее регулирования, как в рамках национальных экономик, так и на межгосударственном уровне.

Особенности налогообложения трансграничных операций электронной коммерции. В первую очередь отметим специфику, присущую налоговому регулированию электронной коммерции. Типовой закон

ЮНСИТРАЛ¹ об электронной торговле [21] предполагает отнесение к соответствующим сделкам любых операций купли-продажи, осуществленных с помощью электронного обмена данными. Соответственно, если заказ, оплата либо поставка продукции были осуществлены по каналам обмена информацией с использованием сети Интернет, то данную операцию можно характеризовать как электронную торговлю. Таким образом, любая покупка как материально-вещественного товара или услуги, так и виртуального цифрового контента, если она осуществлялась с помощью компьютера или мобильного устройства, подсоединенного к сети Интернет, может характеризоваться как электронная коммерция в ее расширенном понимании. С учетом быстрого распространения соответствующих технологий в настоящее время в трактовке ЮНСИТРАЛ от 1996 г. многие торговые операции в мире не обходятся без электронных каналов обмена данными между продавцом и покупателем в процессе: поиска товара, услуги, цифрового продукта; их заказа; подтверждения заказа продавцом; безналичной оплаты клиентом покупки с применением электронных банковских платежей; информирования покупателя о поставке оплаченного товара с выдачей электронного кассового чека.

С налоговой точки зрения операции электронной торговли целесообразно разделить на две составляющие: (1) *дистанционную покупку материально-вещественных товаров (услуг)* посредством виртуальных магазинов или платформ, но при этом поставка товара (услуги) осуществляется по каналам сбыта механическим путем с оплатой либо электронным платежом, либо наличными курьеру (представителю продавца); (2) *дистанционную покупку цифрового контента (включая электронные услуги)*, заказ, оплата и поставка которого осуществляются виртуально с использованием современных информационно-коммуникационных технологий. Налоговые проблемы в первом случае связаны с налоговым регулированием и контролем деятельности продавцов (получением ими прибыли с продаж), но движение товаров (услуг) при этом можно отслеживать и облагать косвенными налогами. Во втором случае цифровизация торговли усложняет внешний контроль получения продавцами платежей, а также факта поставки виртуального контента потребителям.

В процессе трансграничных операций электронной торговли движение товаров и ряда услуг между странами можно отследить и проконтролировать уплату соответствующих косвенных налогов и сборов (таможенных пошлин, НДС, акцизов, которые обычно перелгаются на потребителя), но страна местонахождения покупателя при этом не претендует на налогообложение доходов дистанционного продавца – резидента иностранной юрисдикции. Вместе с тем юрисдикция конечного потребления товара (услуги) может потребовать от дистанционных розничных экспортеров уплаты НДС, в основе расчета которого лежит таможенная стоимость то-

¹ ЮНСИТРАЛ – Комиссия Организации Объединенных Наций по праву международной торговли (United Nations Commission on International Trade Law, UNCITRAL).

вара или фактическая цена оказания трансграничной услуги, в свой бюджет. Это делается для выравнивая условий конкуренции, поскольку в случае дистанционных продаж у продавцов из зарубежных стран могут появиться необоснованные преимущества на рынке страны сбыта продукции, связанные с компенсацией им НДС при экспорте в стране резидентства и отсутствии налогового агента, выплачивающего за них НДС при импорте. При трансграничных поставках цифрового контента, тесно взаимосвязанного с правами интеллектуальной собственности, а также с учетом быстрой цифровизации услуг, определенную сложность представляет еще и контроль факта поставки подобных виртуальных продуктов (пересечения границы данной юрисдикции), что усложняет налогообложение.

Налоговые последствия трансграничных операций электронной торговли можно представить схематически (см. рис. 1).

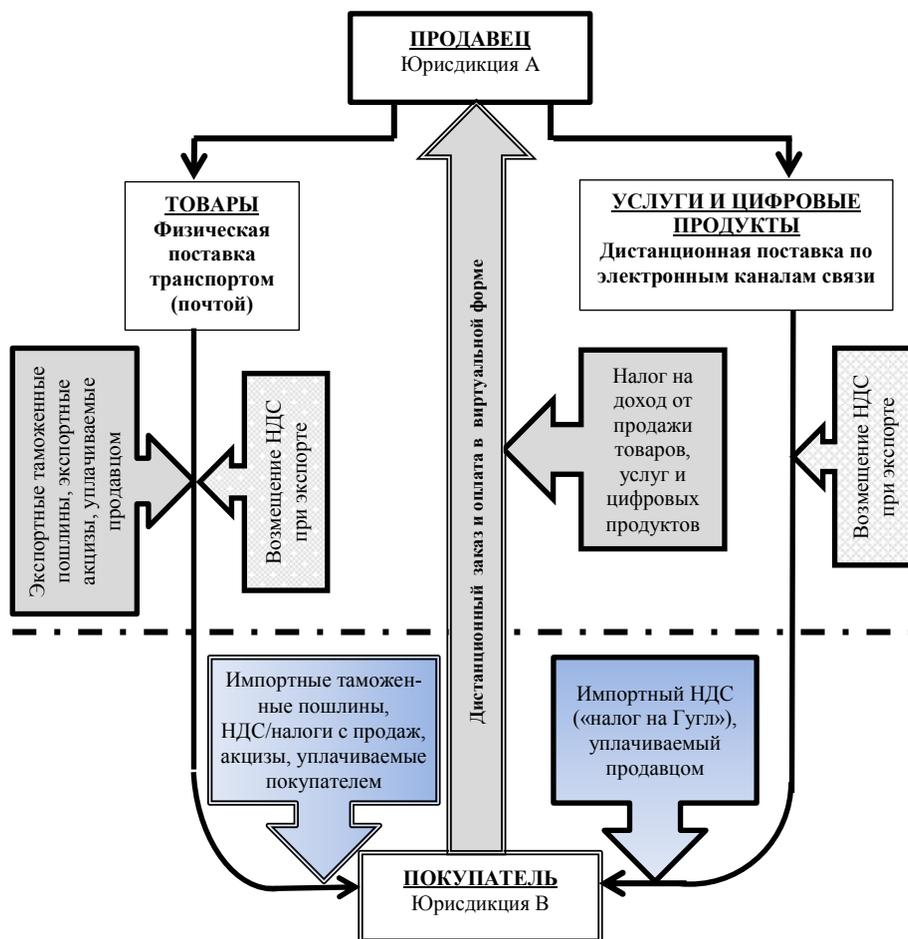


Рис. 1. Налоговые последствия трансграничных операций электронной торговли (составлено автором)

При дистанционном заказе и виртуальной оплате по электронным каналам связи в случае поставки материально-вещественных товаров продавцу как экспортеру возмещается величина НДС, но он должен будет заплатить экспортные пошлины (при наличии таковых) и акцизы. Далее, после пересечения товаром границы юрисдикции покупателя, обязанность по уплате импортной пошлины при дистанционных поставках (без участия торговых посредников в стране назначения) возлагается на покупателя. В некоторых случаях, особенно при оптовых поставках с целью последующей перепродажи, покупатель должен будет также уплатить НДС (налог с продаж) и акцизы (для подакцизных товаров).

При дистанционном оказании трансграничных услуг их продавец (экспортер) в своей юрисдикции освобождается от уплаты НДС, но должен будет заплатить НДС («налог на Гугл»¹) в стране их конечного предназначения. По аналогичной схеме осуществляется и поставка цифрового контента, операции с которым напоминают по своей сути экспорт электронных услуг. И, конечно, продавец в своей юрисдикции уплачивает налог на доходы от трансграничных продаж товаров, услуг и цифровых продуктов. Кроме того, возможно распространение «налога на Гугл» и на сферу электронной торговли товарами, что избавит от уплаты импортного НДС покупателей.

Спецификой современной международной торговли является то, что в ней преобладает нецифровой контент. В настоящее время менее 1% стоимостного объема мирового экспорта и импорта составляют цифровые продукты, причем их доля даже сократилась: в начале 2000-х гг. она превышала 2% [23, с. 93]. Кроме того, вопросы налогообложения при трансграничных поставках цифрового контента достаточно хорошо отрегулированы: начиная с 1998 г. эту проблему целенаправленно решала ОЭСР, предложив как критерии классификации места происхождения дохода от сделки купли-продажи, так и интерпретацию действующих налоговых соглашений с учетом сделок электронной коммерции с цифровыми продуктами [18]. Соответственно, главные проблемы в сфере налогообложения в области трансграничных операций электронной коммерции в настоящее время связаны с движением материально-вещественных товаров, заказываемых с использованием электронных каналов обмена данными между продавцами и покупателями.

В общем объеме операций розничной торговли на электронную коммерцию приходится сравнительно немного. Доля электронной торговли в объеме глобальных продаж розничной торговли лишь немногим больше 10% [24], а в России это только 3% [25]). Таким образом, при всей своей

¹ Закон РФ № 244-ФЗ от 3 июля 2016 г. обязал с 1 января 2017 г. уплачивать НДС иностранные компании, оказывающие электронные услуги и продающие цифровой контент покупателям в России. Поскольку в перечень подлежащих обложению НДС электронных услуг вошли поисковые системы Интернета, в том числе Google, данный закон получил неофициальное название «Закон о налоге на Гугл» [22].

потенциальной привлекательности электронная торговля – в особенности трансграничная – пока еще не столь масштабна в сегменте B2C (business-to-customer). Вместе с тем стоит учитывать ее высокий потенциал роста, заметно опережающий как рост мировой экономики, так и рост экспортных операций международной торговли товарами и услугами (рис. 2). Это особенно заметно в России, где трансграничные операции электронной коммерции с товарами в 2017 г. уже достигли 40% [25].

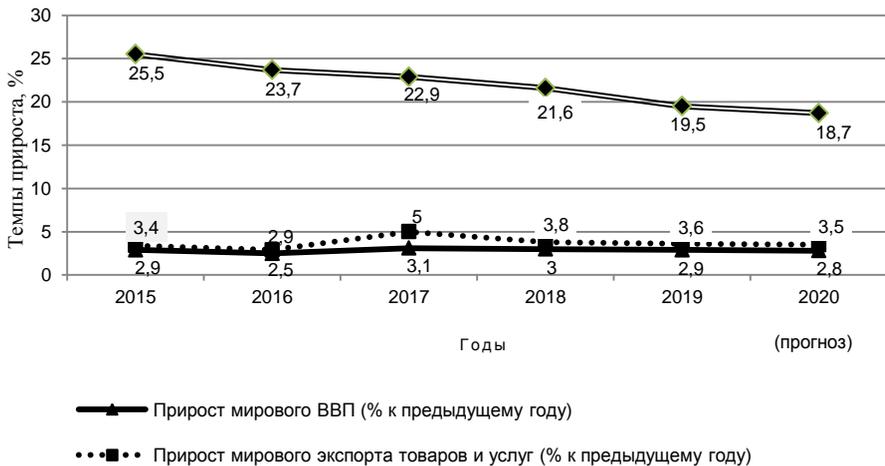


Рис. 2. Динамика мирового ВВП, мирового экспорта товаров и услуг и объема продаж мировой электронной коммерции, 2015–2020 гг. [26, 27]

Все вышперечисленное говорит о том, что в настоящее время из-за не слишком заметной абсолютной и относительной значимости электронной торговли, в том числе трансграничной, фискальный эффект от налогообложения ее доходов и операций для национальных бюджетов пока незначителен. В таких условиях налоговое регулирование трансграничной электронной коммерции должно фокусироваться не на задачах повышения собираемости прямых и косвенных налогов в данной сфере, а делать акцент на стимулирующей роли налогов, способствующих динамичному развитию потенциально значимой виртуальной области международной торговли. Низкие налоги на доходы и операции трансграничной электронной коммерции могут даже способствовать позитивному эффекту масштаба, обусловленному ростом торговых операций и развитием смежных видов активности.

Очевидно, что в условиях цифровизации как национальных экономик, так и всей системы мирохозяйственных связей трансграничные потоки товаров, услуг и продуктов интеллектуальной собственности, движение которых опосредуется электронными каналами обмена информацией, будут продолжать расти. Благодаря электронной коммерции, в частности, существенно увеличился трафик почтовых отправлений в национальном и

трансграничном сообщении, в которых пересылаются заказанные в интернет-магазинах товары (рис. 3). Это имеет позитивный мультипликационный эффект для развития транспорта, связи и логистических центров, почтовых и экспедиторских служб, способствует дополнительной занятости населения в качестве водителей, курьеров и операторов системы доставки почтовой корреспонденции. Соответствующие дополнительные доходы бизнеса и населения, в свою очередь, будут облагаться налогами на труд и капитал, повышая доходную часть государственных бюджетов. Несомненно, данные последствия должны учитывать налоговые системы всех заинтересованных в развитии стран мира и международные организации, занимающиеся налоговым регулированием.

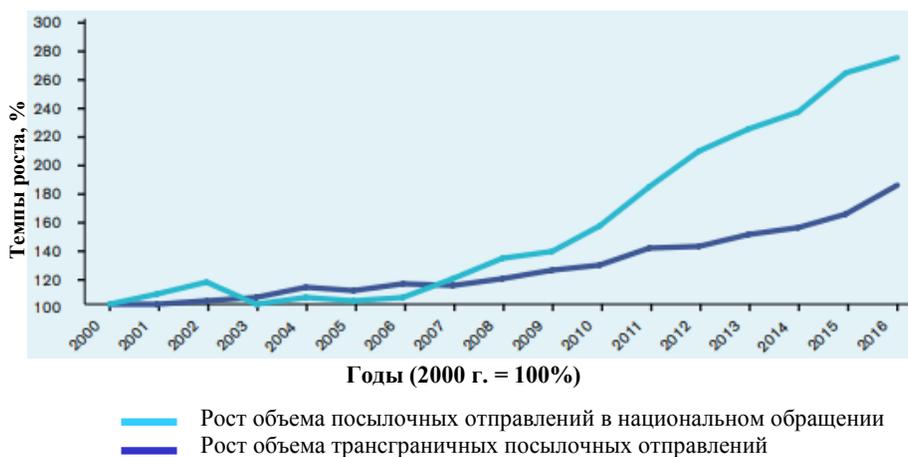


Рис. 3. Рост объема посылочных отправок в мире, 2000–2016 гг. [23, с. 79]

Проблемы налогообложения трансграничных операций электронной коммерции. К числу основных проблем налогового регулирования трансграничных операций электронной торговли, на наш взгляд, необходимо отнести следующие пять:

1) конкурентные преимущества зарубежных дистанционных продавцов товаров, реализуемых через интернет-платформы, над интернет-ритейлерами страны местонахождения покупателя из-за различий в национальных системах налогообложения;

2) высокая степень чувствительности покупателей к изменению режимов налогообложения и таможенного регулирования, применяемых в отношении иностранных интернет-продавцов;

3) возможные злоупотребления в сфере B2B (business-to-business), связанные с электронной торговлей транснациональными бизнес-структурами в целях налоговой оптимизации;

4) диспропорции прямого и косвенного налогообложения в интеграционных сообществах, стимулирующие трансграничную торговлю, основанную на различиях в ставках подоходных налогов, НДС и акцизов;

5) появление децентрализованных автономных организаций (ДАО) как форм ведения виртуального бизнеса, лишенных свойств традиционных юридических и физических лиц – субъектов внешнеторговых операций.

Рассмотрим в соответствующем порядке суть перечисленных проблем.

1) *Конкурентные преимущества зарубежных дистанционных продавцов товаров, реализуемых через интернет-платформы*, вызваны различиями в налогообложении, которые нередко ставят национальных интернет-ритейлеров в менее выгодное положение. К примеру, в России, где очень высока доля трансграничных операций электронной торговли, около 90% зарубежных заказов покупателей приходится на китайские интернет-магазины [25]. Учитывая небольшую ценность большей части покупок (как правило, менее 200 евро), таможенные пошлины при пересылке товара в Россию по почте не взимаются¹. Не взимается с розничных покупателей в случае покупки для личного потребления и импортный НДС (ставка 20%). Соответственно, итоговая цена зарубежного товара для российского покупателя представляет собой только издержки его производства плюс небольшую прибыль производителя и дистрибьютера товара, а также постоянно снижающуюся стоимость почтовой пересылки. После пересечения российской границы цена китайского товара практически никак не изменится в сравнении со стоимостью интернет-заказа (более того, дистанционный продавец-экспортер даже может возратить НДС, размер которого в КНР составляет 17%). Если же сравнивать купленный в китайском интернет-магазине товар с его аналогом на российском рынке, ввезенном из Китая легальным российским оптовым импортером, то его цена будет как минимум на четверть выше (5–20% при этом составит размер ввозной таможенной пошлины и 20% – величина импортного российского НДС, который может быть нивелирован компенсацией китайского экспортного НДС). Получается, что электронная торговля делает более выгодными прямые розничные закупки у китайских производителей с доставкой товара конечному потребителю почтой. Российский бюджет при этом несет налоговые потери, связанные не только с выпадением потенциально возможных ввозных таможенных пошлин и импортного НДС, но и от сокращения налоговых поступлений от доходов крупных компаний-импортеров и физических лиц, занятых в импортоориентированном секторе национальной экономики.

Напротив, если российский интернет-ритейлер будет поставлять товары в Китай, то к изначальной цене при пересечении товаром китайской границы добавится почти 70% – импортный НДС (17%), налог на потребление (его ставка варьируется в пределах 1–56% в зависимости от вида товарной продукции, в среднем – около 42%) и таможенная пошлина (около 10%).

¹ В 2018 г. для почтовых отправок весом менее 31 кг и заявленной таможенной стоимостью менее 1000 евро таможенные пошлины в России не применялись, в 2019 г. ограничение по стоимости составляет 500 евро (лимит действия – один календарный месяц), с 2020 г. – 200 евро при снятии ограничений по времени и количеству заказов.

С учетом ранее удержанного и входящего в таможенную стоимость российского НДС (ставка 20%), который при экспорте через электронные торговые площадки в формате розничной продажи компенсировать невозможно, цена российского товара, предназначенного для китайского рынка, оказывается почти вдвое выше, чем для внутреннего российского, и, как правило, неконкурентоспособна в сравнении с аналогичным товаром китайского производства.

Как мы видим, задачей налогового регулирования операций электронной торговли товарами становится создание равных конкурентных условий для внутренних и внешних интернет-продавцов путем нивелирования низкой налоговой нагрузки дистанционных ритейлеров из стран, активно стимулирующих экспорт. Вместе с тем к усилению фискальной нагрузки на импорт через интернет-магазины необходимо подходить с осторожностью, поскольку повышение цен из-за роста налогов оказывает отрицательное воздействие на потребителей, сокращая их располагаемые доходы.

2) *Высокая степень чувствительности покупателей к изменению режимов налогообложения и таможенного регулирования, применяемых в отношении иностранных интернет-продавцов*, хорошо проявляет себя в эластичности соответствующего спроса по цене. Мы уже отмечали, что большинство покупок в интернет-магазинах приходится на относительно невысокие по стоимости товары (самый большой средний чек в российских интернет-магазинах, торгующих электроникой, в 2017 г. не превысил 200 долл./170 евро [28]). Потребители обращаются в зарубежные интернет-магазины именно с целью сэкономить, поэтому любая попытка ужесточить налоговый и таможенный контроль за импортом в сфере электронной коммерции с целью повышения собираемости налогов и защиты внутреннего рынка от зарубежных конкурентов может привести к противоположным результатам, чем изначально предполагалось регуляторами. Поэтому повышать фискальную нагрузку на потребителей и операторов электронной торговли необходимо очень осторожно, в ряде случаев этого следует вообще избегать, пользуясь эффектом масштаба от роста торговли товарами через интернет-платформы при низких налогах.

Достаточно характерен в данной связи отрицательный пример Швеции, изменение таможенного и налогового регулирования в целях противодействия росту активности китайских интернет-магазинов в которой привело к падению объема операций электронной коммерции. С начала 2018 г. в Швеции был снижен порог применения НДС в отношении импортных товаров, пересылаемым по почте (НДС по ставке 25% стал применяться уже с первой кроны таможенной стоимости товара) и, кроме того, стал применяться специальный почтовый сбор за обработку корреспонденции в размере 125 шведских крон с отправления (около 13 евро), который необходимо было уплатить при личном получении посылки в почтовом отделении [29]. В итоге миллионы посылок с товарами, заказанных в зарубежных (преимущественно за пределами ЕС) интернет-магазинах, остались невостребованными, объем почтовых отправок в сравнении с 2017 г. упал на

60%. Покупатели, привыкшие к скорости и простоте доставки импортных товаров почтой, проигнорировали нововведения, проголосовав кошельком против излишних почтовых и таможенных формальностей и дополнительной фискальной нагрузки. Шведская почта, объем трансграничных почтовых операций которой столь заметно упал, понесла ощутимые финансовые потери, хотя изначально рассчитывала на компенсацию не менее чем в 100 млн евро в момент введения новаций в таможенное и налоговое регулирование интернет-торговли товарами [29].

3) *Возможные злоупотребления в сфере В2В, связанные с электронной торговлей транснациональными бизнес-структурами в целях налоговой оптимизации*, обычно связаны со схемами налогового планирования для перевода доходов ТНК в низконалоговые юрисдикции. Электронная торговля, в особенности цифровыми продуктами и услугами, оказываемыми виртуально, облегчает манипуляции с трансфертным ценообразованием внутри транснациональной группы, а также позволяет накапливать доходы от электронной коммерции в странах с низким уровнем налогообложения. В частности, многие ТНК осуществляют операции с интеллектуальной собственностью – популярным объектом внутрифирменной электронной торговли формата В2В – через такие специализированные юрисдикции, как Ирландия и Швейцария, где есть существенные льготы в налогообложении получаемых из-за рубежа роялти (ставку налога на прибыль при этом можно снизить практически до нулевой). В итоге бюджеты стран, на рынке которых представлены такие известные бренды, как Apple, Google, Microsoft или HP недополучают налоговые поступления в результате того, что доходы от электронных продаж контента дочерними структурами в виде роялти по нулевым ставкам налоговых соглашений репатрируются в адрес базовых лицензионных структур данных ТНК в специализированные низконалоговые юрисдикции, в которых они аккумулируются и затем с минимальными налоговыми последствиями реинвестируются.

Данная проблема наиболее остро встала перед мировым сообществом в период финансового и экономического кризиса 2008–2009 гг., когда бюджеты ведущих стран мира, отягощенные масштабными государственными антикризисными программами, теряли многомиллиардные потенциальные налоговые поступления от агрессивного налогового планирования ТНК. Динамичное развитие электронной коммерции, в которой преобладают операции В2В, заставляет национальные правительства и международные организации активно противодействовать налоговой оптимизации ТНК, построенной на виртуальном манипулировании ценами и на использовании льготных ставок налоговых соглашений с целью репатриации и последующего аккумулирования прибыли в низконалоговых юрисдикциях. Для этой цели как ужесточается национальное антиофшорное регулирование, так и совершенствуется межгосударственное взаимодействие, направленное против агрессивного налогового планирования с использованием современных цифровых технологий.

В частности, План ОЭСР по противодействию размыванию налоговой базы и переводу прибыли ТНК в низконалоговые юрисдикции (План

BEPS) консолидирует усилия заинтересованных стран мира в части контроля операций электронной коммерции, осуществляемых ТНК, отражая реакцию мирового сообщества на вызовы цифровизации (Action 1), злоупотребления с трансфертным ценообразованием (Actions 8, 9, 10, 13), агрессивное налоговое планирование (Action 12), предлагая использовать многосторонние инструменты регулирования деятельности ТНК (Action 15) [30]. Внедрение начиная с 2013 г. Плана BEPS уже дало свои результаты: к июню 2018 г. в государственные бюджеты было возвращено свыше 90 млрд евро (более 100 млрд долл.) в виде налогов, пеней и штрафов, которые заплатили ТНК, резко снизившие масштабы агрессивного налогового планирования [31].

4) *Диспропорции прямого и косвенного налогообложения в интеграционных сообществах, стимулирующие трансграничную торговлю, основанную на различиях в ставках подоходных налогов, НДС и акцизов*, искажают картину налоговых поступлений в бюджеты стран – членов интеграционной группировки. Различия в ставках НДС в государствах Евросоюза (ЕС) приводят к разной стоимости идентичных товаров, которые можно заказывать в интернет-магазинах стран с минимальной ставкой НДС. К примеру, минимальные ставки НДС в ЕС в Люксембурге (17%), на Мальте (18%), в Германии и на Кипре (по 19%), максимальные – в Венгрии (27%), Дании, Швеции, Хорватии (по 25%) [32]. Поскольку при внутренних пересылках в ЕС импортный НДС не взимается, то выигрыш в цене при заказе товара в интернет-магазине или при приобретении цифрового контента в Люксембурге для потребителя из Венгрии может составить не менее 10%. При трансграничных операциях между ЕС и другими странами мира дистанционные продавцы услуг или цифрового контента могут, зарегистрировавшись как плательщики НДС (аналога «налога на Гугл») в Люксембурге, также экономить до 10% своих издержек на одном лишь НДС. Показательно, что при этом в бюджет Люксембурга будут направляться те налоговые поступления, на которые могли бы рассчитывать и другие страны.

Подобные диспропорции возникают и с подакцизными товарами, такими как алкоголь или табачные изделия, которые также являются объектами электронной торговли. Так, наиболее низкая за счет невысоких акцизов на табак цена сигарет в Болгарии и Польше, а наиболее высокая – в 3–4 раза больше – в Великобритании и Ирландии [33]. Это побуждает заядлых британских и ирландских курильщиков делать заказы на сигареты в болгарских и польских интернет-магазинах, в результате чего поступления акцизов в бюджет Соединенного Королевства, а также Ирландии от такого трансграничного шопинга уменьшаются.

Есть аналогичные диспропорции в ставках НДС и акцизов и в государствах ЕАЭС, что также поощряет покупки в интернет-магазинах, в особенности подакцизных товаров. В частности, разница в уровне пивных акцизов между Россией и Республикой Беларусь двукратная, а между Россией и Казахстаном – почти в два с половиной раза.

Решение данной проблемы становится задачей налоговой гармонизации (координации), которая хотя и осуществляется применительно как к НДС, так и к акцизам в Евросоюзе, но даже в самом продвинутом на сегодняшний день интеграционном сообществе мира различия в соответствующих налоговых ставках сохраняются. Кроме того, выход Великобритании из ЕС (Brexit), несомненно, усложнит дальнейший процесс налоговой координации, в том числе и с учетом развития цифровизации и электронной коммерции. В странах ЕАЭС налоговая координация пока развивается менее успешно, но определенные успехи тоже есть: с 1 января 2019 г. введен единый таможенный тариф для импортных почтовых отправок [34]. На очереди – гармонизация НДС и акцизов.

5) *Появление децентрализованных автономных организаций (ДАО) как форм ведения виртуального бизнеса* – ответ хозяйствующих субъектов на вызовы цифровизации. По сути, ДАО – это цифровая платформа, самостоятельно обрабатывающая заказы и платежи на основе блокчейн-технологий [35], постепенно вытесняющая человеческий фактор из сферы электронной торговли на стороне продавца в формате B2C и одновременно с двух сторон в формате B2B. ДАО создают предпосылки к масштабному внедрению смарт-контрактов, заключаемых без участия человека и верифицируемых в децентрализованном режиме с помощью блокчейна. Налоговые последствия масштабного внедрения ДАО в области электронной коммерции очевидны: постепенное изменение структуры налогов (смещение акцентов с налогов на фонд оплаты труда персонала дистанционных продавцов на автоматически взимаемые налоги с интернет-операций и, возможно, интернет-роботов), утрата прежней значимости корпоративной социальной ответственности крупных бизнес-игроков как своеобразной квази-формы налогообложения дистанционных продавцов, а также усложнение централизованного налогового контроля государства, в основе которого лежат большие массивы данных (они теперь должны охватывать еще и широкий круг децентрализованных блокчейн-операций трансграничной электронной торговли). Поскольку можно задавать алгоритмы действий ДАО, в том числе и с учетом применения искусственного интеллекта, при экспорте товаров, услуг и цифровых продуктов ДАО могут стать самостоятельными налоговыми агентами, избавив конечных потребителей от большей части формальностей, связанных с процедурой уплаты таможенных пошлин, НДС и акцизов. Скорее всего изменения в части налогового администрирования электронной коммерции в ближайшее время как раз и будут предприняты в области отработки технологий контроля со стороны государства за собираемостью налогов с привлечением ДАО к процедурам, свойственным налоговым агентам.

Вышеперечисленные проблемы налогообложения трансграничных операций электронной коммерции в той или иной степени решаются по мере развития как современной цифровой экономики, так и соответствующих технологий налогового администрирования и налогового контроля. Примечательно, что инструментарий успешного решения проблем находится

под контролем не только национальных правительств, но и достаточно успешно используется на межгосударственном уровне.

Новые возможности налогового регулирования трансграничных операций электронной коммерции. Выделим спектр новых возможностей налогообложения и налогового регулирования, способствующих процессу цифровизации мировой экономики и развитию электронной торговли.

1. *Внедрение многосторонних межгосударственных инструментов налогового регулирования (multilateral instruments, MLI) операций электронной торговли*, которые призваны предотвращать как уклонение от уплаты налогов, так и чрезмерную оптимизацию налогообложения субъектами внешнеэкономической деятельности. MLI предполагают расширение международного обмена информацией в налоговой сфере на базе Общего стандарта отчетности ОЭСР (Common reporting standard, CRS) для автоматического обмена информацией о финансовых счетах субъектов трансграничной торговли [36, 37].

Благодаря MLI в сфере трансграничных электронных сделок будет крайне сложно использовать исключительно для целей налогообложения трансфертное ценообразование, а репатриация доходов от реализации прав на цифровую интеллектуальную собственность в виде роялти потребует четкого соблюдения концепции бенефициарного собственника, что сделает невозможным использование пониженных ставок налоговых соглашений в заведомо неправомерной ситуации. Цифровые технологии подобного контроля позволяют вести мониторинг международных операций электронной коммерции в режиме реального времени.

2. *Осуществление цифрового налогового контроля и обеспечение прозрачности операций трансграничной электронной торговли.* Глобальная система налогового контроля на базе уже внедренных регуляторных механизмов (как на национальном уровне, так и под эгидой ОЭСР, включая MLI) ставит все трансграничные операции электронной коммерции на контроль их соответствия международным стандартам налоговой прозрачности. Любая страна – участник этой системы может использовать не только механизмы национального налогового администрирования и контроля, но и получает доступ к налоговому контролю за деятельностью своих резидентов за рубежом. В итоге глобальная система налогового регулирования, контуры которой уже очевидны [38], контролирует и существенно ограничивает незаконные операции в сфере международной электронной торговли, повышает налоговую прозрачность соответствующих торговых сделок и оказывает положительное влияние на экономическое развитие за счет минимизации теневого сектора внешнеэкономической деятельности, связанного с противозаконными офшорными операциями.

В настоящее время компании сферы цифровой экономики, активно торгующие электронными услугами и виртуальным контентом, под угрозой преследования со стороны налоговых органов за активность, связанную с агрессивным международным налоговым планированием, все чаще идут навстречу национальным налоговым администрациям, возвращая в бюд-

жет ранее недоплаченные налоги. Так, в начале 2019 г. компания Apple в досудебном порядке согласилась выплатить в бюджет Франции около 500 млн евро, чтобы покрыть сумму ранее не выплаченных в стране налогов. Претензии французских налоговых органов на сумму 200 млн евро согласилась удовлетворить и компания Amazon – один из лидеров глобальной электронной торговли [39].

В России после введения «Закона о налоге на Гугл» иностранные интернет-компании в 2018 г. выплатили 12 млрд руб. НДС с продаж электронного контента (цифровых продуктов и услуг) физическим лицам, причем объем уплаченного в российский бюджет НДС после введения закона (1 января 2017 г.) увеличился в 2018 г. на 28%. С 1 января 2019 г. вступили в силу положения Налогового кодекса РФ, в соответствии с которыми иностранные компании, дистанционно поставляющие электронные услуги в Россию, должны платить НДС и при работе с корпоративными заказчиками (в сегменте B2B). В рамках исполнения новых правил налогообложения Федеральная налоговая служба (ФНС) России получила свыше 450 заявок от таких компаний – операторов рынка цифровых продуктов и услуг, как Cisco, IBM, Qiwi, Opera Software, Siemens, NokiaSolutions и др. Всего же на учете в ФНС России в качестве плательщиков НДС при оказании электронных услуг на начало февраля 2019 г. состояло 280 компаний [40].

3. *Реализация новой инициативы ОЭСР – проекта глобальной реформы налогообложения компаний с учетом вызовов цифровизации* [41]. Предполагается, что «страны и юрисдикции, участвующие в международной инициативе о противодействии размыванию налогооблагаемой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (План BEPS), будут энергичнее работать над достижением решения, как наилучшим образом облагать налогами транснациональные предприятия в условиях быстрой цифровизации экономики» [42]. В настоящее время ТНК обычно уплачивают налоги в соответствии с доминирующим принципом резидентства, с учетом места регистрации компании или нахождения ее штаб-квартиры (центра управления и контроля). Новые предложения ОЭСР предполагают переход к налогообложению ТНК, вовлеченных в электронную торговлю, по месту получения выручки (принцип налогообложения у источника образования доходов).

В случае налогообложения доходов от электронной коммерции как в части поставок материально-вещественных товаров, так и виртуального контента (включая цифровые услуги) это будет означать ощутимые изменения в структуре образования доходов ТНК с их последующим налогообложением. В наибольшем выигрыше при этом окажутся страны местонахождения покупателей, а юрисдикции резидентства дистанционных продавцов будут нести потери налоговых поступлений в свои бюджеты, особенно по мере роста объемов операций трансграничной электронной коммерции. Однако с учетом пока не слишком высокой доли трансграничной электронной торговли в совокупном объеме мирового экспорта товаров и услуг, равно как и в общем объеме всей глобальной электронной коммерции, предложение ОЭСР не слишком ущемит интересы и стран – потреби-

телей продукции трансграничной электронной коммерции, и стран местонахождения дистанционных продавцов. Потребуется продолжение международного сотрудничества заинтересованных государств в области контроля деятельности ТНК на основе применения цифровых технологий налогового администрирования.

4. *Совершенствование национальных систем налогового администрирования и налогового контроля с целью охвата трансграничных операций электронной коммерции.* В настоящее время национальные налоговые и таможенные администрации многих стран мира уже создали и успешно апробируют на практике достаточно эффективные автоматизированные системы сбора налогов и пошлин, характерных для доходов и операций электронной торговли. В частности, и в странах ЕС, и в России действуют цифровые платформы, на которых построен учет сборов НДС, контроль движения подакцизных товаров, уплаты таможенных пошлин, применяются специальные электронные алгоритмы выявления возможных злоупотреблений со стороны компаний и физических лиц, занимающихся внешнеэкономической деятельностью. Существуют и механизмы компенсации НДС экспортерам, и даже учет контрольно-кассовых чеков при продажах в интернет-магазинах. Это предотвращает злоупотребления в сфере электронной коммерции, делая продажу виртуального контента не отличимой по своей налоговой прозрачности от продажи материально-вещественных товаров.

Задача ближайшего будущего – обмен данными между национальными специализированными системами контроля НДС и акцизов, а также их интеграция, в особенности в рамках региональных торгово-экономических сообществ. Как представляется, это может стать серьезным подспорьем процесса налоговой гармонизации (координации), будет содействовать сближению методов расчета налоговой базы, уровней налоговых ставок и характера предоставляемых налоговых льгот.

5. *Изменение моделей поведения налогоплательщиков, в том числе физических лиц.* Цифровизация мировой экономики заметно меняет модели поведения налогоплательщиков, в особенности тех, кто активно вовлечен в электронную торговлю. Наиболее активной частью ее пользователей являются миллениалы (рожденные в 1980–1995 гг.) и «поколение Z» (родившиеся в 1996–2010 гг.) [43]. Именно на эту часть населения планеты, а также на тех, кто появился на свет позже, и должна быть направлена соответствующая разъяснительно-воспитательная деятельность как национальных налоговых администраций, так и ОЭСР.

Дистанционные продавцы и покупатели, контактирующие между собой в глобальном информационном пространстве, пользующиеся социальными сетями и мобильными приложениями, должны четко представлять себе прозрачность современного мира, важность деловой репутации и персональной ответственности за свои действия, ценность позитивного личного профиля. Особую значимость при этом приобретает имидж добропорядочного социально ответственного налогоплательщика, который в рамках отношений B2G / G2B (business-to-government / government-to-business) и

G2C / C2G (government-to-customer / customer-to-government) является, помимо всего прочего, и субъектом электронной коммерции (в том числе и трансграничной), потребляющим государственные услуги или, наоборот, поставщиком товаров, электронных услуг и цифровых продуктов для государства.

В ряде случаев, как, например, в Китае, где действует система социального рейтинга [44], социальную ответственность налогоплательщиков приходится воспитывать достаточно жесткими директивными методами, но позитивный результат в виде законопослушных трансграничных дистанционных продавцов и покупателей, исправно платящих налоги, очевиден, особенно среди молодежи. В странах Скандинавии, напротив, давние традиции демократии и социально ответственного поведения пришили очень кстати для успешного развития цифровой экономики (и электронной коммерции), в которой отношения налогоплательщика и государства строятся на принципах равенства и взаимности.

В современной России государство, нередко применявшее на начальном этапе становления налоговой системы достаточно жесткие методы налогового администрирования и контроля, включая демонстративно-показательные силовые «маски-шоу» для устрашения налогоплательщиков, в настоящее время перешло к «дружественным методам» работы с бизнесом и населением. ФНС России теперь позиционирует себя как сервисную структуру, активно убеждающую бизнес и индивидуумов в ценности статуса добросовестного налогоплательщика. Действия ФНС при этом подкрепляются передовыми цифровыми технологиями, которые, с одной стороны, облегчают процедуры уплаты налогов, в том числе в сфере операций электронной торговли, с другой – показывают возможности быстрого выявления недобросовестных налогоплательщиков.

Заключение. Проведенное исследование позволяет сделать следующие выводы:

– развитие трансграничной электронной коммерции, стоимостной объем операций которой составляет сравнительно небольшую долю мирового экспорта товаров, услуг и цифровых продуктов, пока не делает данную сферу деятельности фискально привлекательной для национальных правительств, но, учитывая высокие темпы роста глобальной электронной торговли, заставляет национальные правительства быть разумно осторожными в применяемых методах налогового регулирования;

– поскольку в настоящее время в глобальной электронной торговле преобладает нецифровой контент, то основное внимание в области налогообложения трансграничных операций электронной коммерции уделяется налоговым последствиям движения товаров (импортный НДС и ввозные таможенные сборы, возврат НДС при экспорте и др.);

– подавляющий объем операций электронной торговли в мире фокусируется в сегменте B2B, что требует повышенного налогового контроля операций трансграничной электронной коммерции, осуществляемой бизнесом, в особенности транснациональными корпоративными структурами;

– проблемы налогового регулирования электронной коммерции целесообразно решать путем консолидации усилий всех заинтересованных стран, а также с участием межправительственных организаций;

– межгосударственное налоговое регулирование трансграничной электронной торговли уже достигло определенных успехов – внедрены меры, направленные на предотвращение агрессивного налогового планирования дистанционных продавцов, действуют многосторонние инструменты налогового контроля, включая межгосударственный обмен информацией; при этом прогресс продолжается – на очереди реализация проекта всемирной реформы налогообложения прибыли ТНК от электронных продаж;

– глобальная система налогового регулирования, контуры которой уже очевидны, контролирует и существенно ограничивает незаконные операции в сфере международной электронной торговли, повышает налоговую прозрачность соответствующих сделок и оказывает положительное влияние на мирохозяйственное развитие за счет минимизации теневого сектора внешнеэкономической деятельности, связанного с противозаконными операциями налоговой оптимизации;

– Россия, являясь полноправным участником глобальной системы налогового регулирования, обладает необходимым практическим опытом налогообложения трансграничных операций электронной коммерции (к примеру, в части взимания НДС с электронных внешнеторговых операций или в виде концептуальной философии дружественного взаимодействия налоговых органов, бизнеса и граждан, лежащей в основе национальной налоговой политики), ценным для возможного заимствования другими странами мира.

Литература

1. *Ильичев С.К.* Особенности налогообложения в сфере электронной коммерции : дис. ... канд. экон. наук. М., 2002.
2. *Ильичев С.К.* Особенности налогообложения в сфере электронной коммерции: монография. М. : Маркет ДС, 2004.
3. *Писаренко Ж.В.* Налогообложение операций электронной коммерции в условиях глобализации : автореф. дис. ... канд. экон. наук. СПб., 2005.
4. *Писаренко Ж.В., Сорокин Н.Т.* Налогообложение операций электронной коммерции: науч. издание. СПб., 2006.
5. *Агамагомедова С.А., Трубникова О.Ю.* Проблемы правового регулирования трансграничной электронной коммерции // Таможенное дело и внешнеэкономическая деятельность компаний. 2017. № 1 (2). С. 450–464.
6. *Зимица Р.П.* Проблемы налогообложения интернет-торговли в Российской Федерации // Экономика, управление и право: инновационное решение проблем : сборник статей Международной научно-практической конференции. Пенза, 2016. С. 58–68.
7. *Татарников К.М.* Идентификация субъектов налогообложения при электронной коммерции // Актуальные тенденции развития мировой экономики Материалы междунар. научно-практической конференции : в 2 ч. Иркутск, 2016. С. 287–292.
8. *Фролова Л.Б.* Правовые проблемы налогообложения субъектов электронной предпринимательской деятельности // Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета. 2009. № 4 (28). С. 179–182.
9. *Рамазанов Т.* Некоторые аспекты налогообложения в цифровой экономике // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина. 2016. № 6 (22). С. 137–141.

10. *Тедеев А.А.* Электронная коммерция: пробелы налогообложения и проблемы их преодоления // *Налоговая политика и практика.* 2008. № 5. С. 63–67.
11. *Тедеев А.А.* Международные пробелы налогообложения при транснациональной электронной коммерции // *Финансовый менеджмент.* 2008. № 3. С. 80–82.
12. *Тедеев А.А.* Проблемы налоговой юрисдикции и международные пробелы налогообложения при транснациональной электронной коммерции // *Налоги.* 2008. № 4. С. 9–10.
13. *Литвинский К.О., Владимиров С.Р.* Формирование эффективного механизма налогообложения электронной коммерции // *Экономика: теория и практика.* 2017. № 2 (46). С. 47–55.
14. *Фролова Л.В.* Электронная коммерция и подходы к ее налогообложению в новых экономических условиях // *Микроэкономика.* 2009. № 6. С. 286–289.
15. *Романенко Н.А.* Проблемы и перспективы налогообложения субъектов электронной экономической деятельности в Российской Федерации // *Научно-технический вестник Санкт-Петербургского государственного университета информационных технологий, механики и оптики.* 2008. № 50. С. 134–142.
16. *Кривенко Е.Н.* Тенденции налогового регулирования операций электронной коммерции в современном мире // *Известия Иркутской государственной экономической академии.* 2015. Т. 25, № 4. С. 672–676.
17. *Тимченко Е.Н.* Международный обмен налоговой информацией как инструмент регулирования рынка электронной коммерции // *Инновационное развитие экономики.* 2016. № 3-1 (33). С. 134–137.
18. *Погорлецкий А.И.* Электронная коммерция и гармонизация налоговых систем в мировой экономике // *Финансовый мир.* Вып. 1 / под ред. В.В. Иванова и В.В. Ковалева. М. : Проспект, 2002. С. 369–380.
19. *Соколовская Е.В.* Косвенное налогообложение электронной торговли в открытой экономике // *Эволюция международной торговой системы: проблемы и перспективы : материалы Международной конференции.* СПб., 2017. С. 428–436.
20. *Соколовская Е.В.* Косвенное налогообложение трансграничных сделок в электронной торговле // *Экономика и управление.* 2017. № 8 (142). С. 37–47.
21. *Типовой закон ЮНСИТРАЛ об электронной торговле и Руководство по принятию 1996 год с дополнительной статьей 5 бис, принятой в 1998 году.* Нью Йорк : Организация Объединенных Наций, 2006. URL: <http://ifap.ru/pr/2007/070428aa.pdf>
22. *Налог на Google* // *Tadviser.* 2019. 20 января. URL: http://www.tadviser.ru/index.php/%D0%A1%D1%82%D0%B0%D1%82%D1%8C%D1%8F:244-%D0%A4%D0%97_%22%D0%9D%D0%B0%D0%BB%D0%BE%D0%B3_%D0%BD%D0%B0_Google%22
23. *World trade report 2018. The future of world trade: How digital technologies are transforming global commerce.* URL: https://www.wto.org/english/res_e/publications_e/world_trade_report18_e_under_embargo.pdf
24. *Global E-commerce trends and statistics [2017–2018]* // *AmastyBlog.* 2018. January 29. URL: https://amasty.com/blog/global-e-commerce-trends-and-statistics-2017-2018/#GLOBAL_E-COMMERCE_STATISTICS_OF_2017
25. *Тренды, факты и драйверы роста e-commerce в 2018 году.* Shopolog. URL: <https://www.shopolog.ru/metodichka/analytics/trendy-fakty-i-drayvery-rosta-e-commerce-v-2018-godu/>
26. *The World Bank Indicators.* URL: <https://data.worldbank.org/indicator/>
27. *Тренды и Тенденции E-commerce 2018* // *Merehead.* 2018. 7 декабря. URL: <https://merehead.com/ru/blog/7-top-ecommerce-trends-2018/>
28. *Data Insight: интернет-торговля в России 2018* // *Shopolog.* 2018. 19 декабря. URL: <https://www.shopolog.ru/metodichka/analytics/data-insight-internet-torgovlya-v-rossii-2018/>

29. *New import tax for Chinese goods entering Sweden*. AKK Tech. 2018. January 31. URL: <https://www.akktek.com/new-import-tax-in-sweden>

30. *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. OECD. 2013. July 19. URL: <http://www.oecd.org/tax/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting-9789264202719-en.htm>

31. *Холявко А., Базанова Е.* Популярные офшоры резко ужесточили требования к бизнесу // *Ведомости*. 2019. 20 января. URL: <https://www.vedomosti.ru/business/articles/2019/01/20/791897-ofshori-uzhestochili-trebovaniya>

32. *2019 European Union VAT rates*. URL: <https://www.avalara.com/vatlive/en/vat-rates/european-vat-rates.html>

33. *Armstrong M.* Money to Burn: Europe's Most Expensive Cigarettes // *Statista*. 2017. September 25. URL: <https://www.statista.com/chart/11230/europes-most-expensive-cigarettes/>

34. *Таможенные пошлины с 1 января 2019 года*. URL: <https://pro2019god.ru/tamozhennye-poshliny-s-1-yanvarya-2019-goda/>

35. *Что такое децентрализованные автономные организации и зачем они нужны* // *Forklog*. 2016. 16 ноября. URL: <https://forklog.com/chto-takoe-detsentralizovannyye-avtonomnye-organizatsii-i-zachem-oni-nuzhny/>

36. *CRS by jurisdiction*. Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD), Automatic Exchange Portal. URL: <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/crs-by-jurisdiction/>

37. *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters Second Edition* // OECD. 2017. URL: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264267992-en.pdf?expires=1549829601&id=id&accname=guest&checksum=09531082B5D366F7372DCD23D4255002>

38. *Погорлецкий А.И., Сутырин С.Ф.* Перспективы становления системы глобального налогового регулирования // *Вестник Санкт-Петербургского университета*. Сер. 5. 2010. Вып. 2. С. 47–59.

39. *Apple* выплатит Франции штраф €500 млн // *Коммерсант*. 2019. 5 февраля. URL: <https://www.kommersant.ru/doc/3874401>

40. *ФНС: «налог на Google» в 2018 году принес бюджету 12 млрд рублей* // *Вести Экономика*. 2019. 8 февраля. URL: <https://www.vestifinance.ru/articles/114427>

41. *International community makes important progress on the tax challenges of digitalisation* // OECD. 2019. January 29. URL: <http://www.oecd.org/newsroom/international-community-makes-important-progress-on-the-tax-challenges-of-digitalisation.htm>

42. *ОЭСР настаивает на мировой реформе налогообложения компаний в условиях быстрой дигитализации экономики* // *Финмаркет*. 2019. 30 января. URL: <http://www.finmarket.ru/database/news/4931998>

43. *Be in the Know: 2018 Ecommerce Statistics You Should Know*. Disruptive advertising. URL: <https://www.disruptiveadvertising.com/ppc/ecommerce/2018-ecommerce-statistics/>

44. *Цифровая диктатура: как в Китае вводят систему социального рейтинга*. 2016. 11 декабря. URL: <https://www.rbc.ru/business/11/12/2016/584953bb9a79477c8a7c08a7>

Taxation of Cross-Border E-Commerce Transactions: Features, Challenges and Opportunities

Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta. Ekonomika – Tomsk State University Journal of Economics. 2019. 46. pp. 229–250.

DOI: 10.17223/19988648/46/16

Pogorletskiy A.I., Saint Petersburg State University (Saint Petersburg, Russian Federation). E-mail: a.pogorletskiy@spbu.ru

Keywords: cross-border e-commerce, cross-border e-trade, taxation, tax regulation, tax administration, tax control, multilateral instruments of tax regulation, “Google tax”, digitalization.

The article reveals the general features of e-commerce operations tax regulation with an emphasis on the relevant international transactions with goods, services and digital products; highlights the actual problems of tax collection in the field of virtual cross-border trade; notes the directions of possible solutions to these problems both for national governments and for specialized international organizations. The main hypothesis the author puts forward is that cross-border e-commerce is currently developing quite successfully and dynamically, which requires improving the methods of its regulation both within the national economies and at the international level.

References

1. Il'ichev, S.K. (2002) *Osobennosti nalogooblozheniya v sfere elektronnoy kommersii* [Features of taxation in the field of e-commerce]. Law Cand. Diss. Moscow.
2. Il'ichev, S.K. (2004) *Osobennosti nalogooblozheniya v sfere elektronnoy kommersii* [Features of taxation in the field of e-commerce]. Moscow: Market DS.
3. Pisarenko, Zh.V. (2005) *Nalogooblozhenie operatsiy elektronnoy kommersii v usloviyakh globalizatsii* [Taxation of e-commerce operations in the context of globalization]. Abstract of Law Cand. Diss. St. Petersburg.
4. Pisarenko, Zh.V. & Sorokin, N.T. (2006) *Nalogooblozhenie operatsiy elektronnoy kommersii* [Taxation of e-commerce operations]. St. Petersburg: [s.n.].
5. Agamagomedova, S.A. & Trubnikova, O.Yu. (2017) Legal regulation problems of cross-border e-commerce. *Tamozhennoe delo i vneshneekonomicheskaya deyatel'nost' kompaniy*. 1 (2). pp. 450–464. (In Russian).
6. Zimina, R.P. (2016) [Taxation problems of Internet commerce in the Russian Federation]. *Ekonomika, upravlenie i pravo: innovatsionnoe reshenie problem* [Economics, management and law: innovative solution to problems]. Proceedings of the International Conference. Penza: [s.n.]. pp. 58–68. (In Russian).
7. Tatarnikov, K.M. (2016) Identifikatsiya sub"ektov nalogooblozheniya pri elektronnoy kommersii [Identification of subjects of taxation in e-commerce]. *Aktual'nye tendentsii razvitiya mirovoy ekonomiki* [Current trends in the development of the world economy]. Proceedings of the International Conference. Irkutsk: [s.n.]. pp. 287–292. (In Russian).
8. Frolova, L.B. (2009) Pravovye problemy nalogooblozheniya sub"ektov elektronnoy predprinimatel'skoy deyatel'nosti [Legal problems of taxation of subjects of electronic business]. *Vestnik Saratovskogo gosudarstvennogo sotsial'no-ekonomicheskogo universiteta – Vestnik of Saratov State Socio-Economic University*. 4 (28). pp. 179–182.
9. Ramazanov, T. (2016) Some aspects of taxation in the digital economy. *Vestnik Universiteta imeni O.E. Kutafina – Courier of the Kutafin Moscow State Law University*. 6 (22). pp. 137–141. (In Russian).
10. Tedeev, A.A. (2008) Elektronnaya kommersiya: probely nalogooblozheniya i problemy ikh preodoleniya [E-commerce: taxation gaps and problems in overcoming them]. *Nalogovaya politika i praktika*. 5. pp. 63–67.
11. Tedeev, A.A. (2008) Mezhdunarodnye probely nalogooblozheniya pri transnatsional'noy elektronnoy kommersii [International taxation gaps in transnational electronic commerce]. *Finansovyy menedzhment – Financial Management*. 3. pp. 80–82.
12. Tedeev, A.A. (2008) Problemy nalogovoy yurisdiktsii i mezhdunarodnye probely nalogooblozheniya pri transnatsional'noy elektronnoy kommersii [Problems of tax jurisdiction and international taxation gaps in transnational e-commerce]. *Nalogi*. 4. pp. 9–10.
13. Litvinskiy, K.O. & Vladimirov, S.R. (2017) Formirovanie effektivnogo mekhanizma nalogooblozheniya elektronnoy kommersii [The formation of an effective mechanism of taxation of electronic commerce]. *Ekonomika: teoriya i praktika*. 2 (46). pp. 47–55.
14. Frolova, L.V. (2009) Elektronnaya kommersiya i podkhody k ee nalogooblozheniyu v novykh ekonomicheskikh usloviyakh [E-commerce and approaches to its taxation in the new economic conditions]. *Mikroekonomika*. 6. pp. 286–289.

15. Romanenko, N.A. (2008) Problemy i perspektivy nalogooblozheniya sub"ektov elektronnoy ekonomicheskoy deyatel'nosti v Rossiyskoy Federatsii [Problems and prospects of taxation of subjects of electronic economic activity in the Russian Federation]. *Nauchno-tehnicheskiiy vestnik Sankt-Peterburgskogo gosudarstvennogo universiteta informatsionnykh tekhnologiy, mekhaniki i optiki*. 50. pp. 134–142.

16. Krivenko, E.N. (2015) Trends in tax regulation of e-commerce transactions in the modern world. *Izvestiya Irkutskoy gosudarstvennoy ekonomicheskoy akademii – Izvestiya of Irkutsk State Economics Academy*. 25 (4). pp. 672–676. (In Russian). DOI: 10.17150/1993-3541.2015.25(4).672-676

17. Timchenko, E.N. (2016) Mezhdunarodnyy obmen nalogovoy informatsiyey kak instrument regulirovaniya rynka elektronnoy kommertsii [International exchange of tax information as a tool for regulating the e-commerce market]. *Innovatsionnoe razvitie ekonomiki – Innovative Development of Economy*. 3-1 (33). pp. 134–137.

18. Pogorletskiy, A.I. (2002) Elektronnaya kommertsiya i garmonizatsiya nalogovykh sistem v mirovoy ekonomike [E-commerce and harmonization of tax systems in the global economy]. In: Ivanov, V.V. & Kovalev, V.V. (eds) *Finansovyy mir* [Financial World]. Is. 1. Moscow: Prospekt.

19. Sokolovskaya, E.V. (2017) [Indirect taxation of electronic commerce in an open economy]. *Evolutsiya mezhdunarodnoy torgovoy sistema: problemy i perspektivy* [Evolution of the international trading system: problems and prospects]. Proceedings of the International Conference. St. Petersburg: St. Petersburg State University. pp. 428–436. (In Russian).

20. Sokolovskaya, E.V. (2017) Indirect Taxation of Cross-Border Transactions in Electronic Commerce. *Ekonomika i upravlenie*. 8 (142). pp. 37–47. (In Russian).

21. UN. (2006) *Tipovoy zakon YUNESITRAL ob elektronnoy torgovle i Rukovodstvo po prinyatiyu 1996 god s dopolnitel'noy stat'ey 5 bis, prinyatoy v 1998 godu* [UNCITRAL Model Law on Electronic Commerce (1996) with additional Article 5 bis as adopted in 1998]. New York: UN. [Online] Available from: <http://ifap.ru/pr/2007/070428aa.pdf>.

22. Tadviser.ru (2019) *Nalog na Google* [Google tax]. 20 January. [Online] Available from: http://www.tadviser.ru/index.php/%D0%A1%D1%82%D0%B0%D1%82%D1%8C%D1%8F:244-%D0%A4%D0%97_%22%D0%9D%D0%B0%D0%BB%D0%BE%D0%B3_%D0%BD%D0%B0_Google%22.

23. WTO. (2018) *World trade report 2018. The future of world trade: How digital technologies are transforming global commerce*. [Online] Available from: https://www.wto.org/english/res_e/publications_e/world_trade_report18_e_under_embargo.pdf.

24. AmastyBlog. (2018) *Global E-commerce trends and statistics [2017–2018]*. January 29. [Online] Available from: https://amasty.com/blog/global-e-commerce-trends-and-statistics-2017-2018/#GLOBAL_E-COMMERCE_STATISTICS_OF_2017.

25. Shopolog. (2018) *Trendy, fakty i drayvery rosta e-commerce v 2018 godu* [Trends, facts and drivers of e-commerce growth in 2018]. [Online] Available from: <https://www.shopolog.ru/metodichka/analytics/trendy-fakty-i-drayvery-rosta-e-commerce-v-2018-godu/>.

26. The World Bank. (n.d.) *The World Bank Indicators*. [Online] Available from: <https://data.worldbank.org/indicator/>.

27. Merehead. (2018) *Trendy i Tendentsii E-commerce 2018* [Trends and Tendencies of E-commerce 2018]. 7 December. [Online] Available from: <https://merehead.com/ru/blog/7-top-e-commerce-trends-2018/>.

28. Shopolog. (2018) *Data Insight: internet-torgovlya v Rossii 2018*. 19 December. [Online] Available from: <https://www.shopolog.ru/metodichka/analytics/data-insight-internet-torgovlya-v-rossii-2018/>.

29. AKK Tech. (2018) *New import tax for Chinese goods entering Sweden*. January 31. [Online] Available from: <https://www.akktek.com/new-import-tax-in-sweden>.

30. OECD. (2013) *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. July 19. [Online] Available from: <http://www.oecd.org/tax/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting-9789264202719-en.htm>.

31. Kholyavko, A. & Bazanova, E. (2019) Populyarnye ofshory rezko uzhestochili trebovaniya k biznesu [Popular offshore companies sharply tightened requirements for business]. *Vedomosti*. 20 January. [Online] Available from: <https://www.vedomosti.ru/business/articles/2019/01/20/791897-ofshori-uzhestochili-trebovaniya>.
32. Avalara.com. (2019) 2019 European Union VAT rates. [Online] Available from: <https://www.avalara.com/vatlive/en/vat-rates/european-vat-rates.html>.
33. Armstrong, M. (2017) Money to Burn: Europe's Most Expensive Cigarettes. *Statista*. September 25. [Online] Available from: <https://www.statista.com/chart/11230/europes-most-expensive-cigarettes/>.
34. Pro2019god.ru. (2019) *Tamozhennye poshliny s 1 yanvarya 2019 goda* [Customs duties from January 1, 2019]. [Online] Available from: <https://pro2019god.ru/tamozhennye-poshliny-s-1-yanvarya-2019-goda/>.
35. Forklog. (2016) *Chto takoe detsentralizovannye avtonomnye organizatsii i zachem oni nuzhny* [What decentralized autonomous organizations are, and why they are needed]. 16 November. [Online] Available from: <https://forklog.com/chto-takoe-detsentralizovannye-avtonomnye-organizatsii-i-zachem-oni-nuzhny/>.
36. OECD. (2017) *CRS by jurisdiction*. [Online] Available from: <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/crs-by-jurisdiction/>.
37. OECD. (2017) *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*. Second Edition. [Online] Available from: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264267992-en.pdf?expires=1549829601&id=id&accname=guest&checksum=09531082B5D366F7372DCD23D4255002>.
38. Pogorletskiy, A.I. & Sutyryn, S.F. (2010) Perspektivy stanovleniya sistemy global'nogo nalogovogo regulirovaniya [Prospects for the formation of a global tax regulation system]. *Vestnik Sankt-Peterburgskogo universiteta. Ser. 5 – St. Petersburg University Journal of Economic Studies*. 2. pp. 47–59.
39. Kommersant. (2019) Apple vyplatit Frantsii shtraf €500 mln [Apple will pay France a fine of € 500 million]. *Kommersant*. 5 February. [Online] Available from: <https://www.kommersant.ru/doc/3874401>.
40. Vesti. Ekonomika. (2019) FNS: “nalog na Google” v 2018 godu prines byudzhetu 12 mlrd rubley [Federal Tax Service: “Google tax” brought the budget 12 billion rubles in 2018]. *Vesti. Ekonomika*. 8 February. [Online] Available from: <https://www.vestifinance.ru/articles/114427>.
41. OECD. (2019) *International community makes important progress on the tax challenges of digitalisation*. January 29. [Online] Available from: <http://www.oecd.org/newsroom/international-community-makes-important-progress-on-the-tax-challenges-of-digitalisation.htm>.
42. Finmarket. (2019) OESR nastaivaet na mirovoy reforme nalogooblozheniya kompaniy v usloviyakh bystroy digitalizatsii ekonomiki [OECD insists on a global reform of taxation of companies in the context of rapid digitalization of the economy]. *Finmarket*. 30 January. [Online] Available from: <http://www.finmarket.ru/database/news/4931998>.
43. Disruptive advertising. (2018) *Be in the Know: 2018 Ecommerce Statistics You Should Know*. [Online] Available from: <https://www.disruptiveadvertising.com/ppc/ecommerce/2018-ecommerce-statistics/>.
44. RBC. (2016) *Tsifrovaya diktatura: kak v Kitae vvodyat sistemu sotsial'nogo reytinga* [Digital dictatorship: how China introduces a social rating system]. 11 December. [Online] Available from: <https://www.rbc.ru/business/11/12/2016/584953bb9a79477c8a7c08a7>.