

Федеральное государственное образовательное бюджетное учреждение  
высшего образования  
«Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»

*На правах рукописи*

Митин Дмитрий Алексеевич

РАЗВИТИЕ  
НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ  
ЭЛЕКТРОННОЙ КОММЕРЦИИ  
В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит

АВТОРЕФЕРАТ  
диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Научный руководитель

Ряховский Дмитрий Иванович,  
доктор экономических наук, доцент

Москва – 2021

Диссертация представлена к публичному рассмотрению и защите в порядке, установленном ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» в соответствии с представленным правом самостоятельно присуждать ученые степени кандидата наук, ученые степени доктора наук согласно положениям пункта 3.1 статьи 4 Федерального закона от 23 августа 1996 г. № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике».

Публичное рассмотрение и защита диссертации состоится 06 октября 2021 г. в 12:30 часов на заседании диссертационного совета Финансового университета Д 505.001.109 по адресу: Москва, Ленинградский проспект, д. 51, корп. 1, аудитория 1001.

С диссертацией можно ознакомиться в диссертационном зале Библиотечно-информационного комплекса ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: 125993, Москва, ГСП-3, Ленинградский проспект, д. 49, комн. 200 и на официальном сайте Финансового Университета в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» по адресу: [www.fa.ru](http://www.fa.ru).

Персональный состав диссертационного совета:

председатель – Гончаренко Л.И., д.э.н., профессор;  
заместитель председателя – Попков С.Ю., д.э.н., доцент;  
ученый секретарь Тюрин Ю.Г., д.э.н., доцент;

члены диссертационного совета:

Засько В.Н., д.э.н.;  
Караев А.К., д.техн.н., профессор;  
Киреева Е.Ф., д.э.н., профессор;  
Куцури Г.Н., д.э.н., доцент;  
Мандрощенко О.В., д.э.н., доцент;  
Пансков В.Г., д.э.н., профессор;  
Пинская М.Р., д.э.н., доцент;  
Цепилова Е.С., д.э.н., доцент.

Автореферат диссертации разослан 02 июля 2021 г.

Ученый секретарь диссертационного совета  
Финансового университета Д 505.001.109

Тюрин Юлия Габдрашитовна

## I Общая характеристика работы

**Актуальность темы исследования.** Развитие цифровых технологий и электронной коммерции коренным образом изменило модель взаимоотношений между продавцом и покупателем, а также значительно сократило количество посредников между ними. В результате налоговым администрациям, в том числе Федеральной налоговой службе России (далее – ФНС России), стало сложнее выявлять коммерческие сделки, что негативно сказалось на качестве налогового администрирования.

Специфические особенности организаций и индивидуальных предпринимателей (далее – ИП), занимающихся электронной коммерцией, не позволяют налоговым органам применять традиционные модели налогового администрирования. Цифровизация экономики позволила предпринимателям осуществлять коммерческую деятельность по всему миру без физического присутствия на территории иностранных юрисдикций.

В свою очередь налоговые системы стран мира оказались не готовы к реалиям цифровой экономики, что позволило организациям и ИП, занимающимся трансграничной электронной коммерцией, не уплачивать налоги в зарубежных юрисдикциях.

В ответ на сложившуюся ситуацию Организация экономического сотрудничества и развития (далее – ОЭСР) провела ряд исследований и разработала предложения по совершенствованию налогового администрирования цифровой экономики, некоторые из которых уже используются для налогового администрирования налога на добавленную стоимость (далее – НДС), взимаемого с зарубежных поставщиков электронных услуг. Однако разработанные ОЭСР предложения, в первую очередь, нацелены на налоговое администрирование крупнейших налогоплательщиков, в результате чего представители малого и среднего предпринимательства, занимающиеся электронной коммерцией, фактически остаются в «тени».

Существующие проблемы усугубились в результате пандемии COVID-19, поспособствовавшей стремительному росту электронной коммерции.

**Степень разработанности темы исследования.** Проблеме налогообложения и налогового администрирования электронной коммерции посвящен ряд работ российских и зарубежных авторов.

Теоретические вопросы налогообложения и налогового администрирования электронной коммерции исследовались российскими авторами, среди которых: Милоголов Н.С., Гидирим В.А., Пинская М.Р., Тихонова А.В., Осокина И.В., Юрасов А.В., Новоселов К.В.

В диссертации проанализированы и обобщены научные работы по проблематике налогового администрирования российских ученых: Пансков В.Г., Черник Д.Г., Гончаренко Л.И., Миронова О.А., Ряховский Д.И.

Вопросы налогообложения цифровой экономики получили развитие в трудах зарубежных ученых: А. Бэлла, Виктора ван Коммира, Д. Ариндса, К. Фогеля, Ле Галь, Г. Маисто и других.

Несмотря на глубокую проработку отдельных аспектов, связанных с налоговым администрированием электронной коммерции, ряд вопросов остается недостаточно изученным. Например, в российской научной литературе не нашли отражения проблемы налогового администрирования представителей малого и среднего бизнеса. На международном уровне к настоящему времени не согласован вопрос налогообложения доходов цифровых компаний, осуществляющих трансграничные операции.

**Целью** диссертационного исследования является разработка теоретико-методических положений и практических рекомендаций, которые позволят повысить качество налогового администрирования как российских, так и зарубежных организаций и ИП, занимающихся электронной коммерцией на территории Российской Федерации.

Для достижения цели были поставлены следующие **задачи**:

- систематизировать основные виды электронной коммерции для целей налогового администрирования;
- проанализировать российскую и зарубежную практики налогового администрирования электронной коммерции, определить их сильные и слабые

стороны;

– изучить предложения ОЭСР по развитию налогового администрирования электронной коммерции и оценить целесообразность их применения в России;

– разработать собственные предложения для использования российскими налоговыми органами при администрировании субъектов электронной коммерции, осуществляющих реализацию товаров/работ и услуг в цифровом пространстве;

– установить проблемы налогового администрирования электронной коммерции, которые могут возникнуть у налоговых органов в будущем.

**Объект исследования** – модели налогового администрирования участников рынка электронной коммерции.

**Предмет исследования** – экономические отношения, возникающие между государством и участниками рынка электронной коммерции в связи с взиманием и уплатой налогов.

**Область исследования** соответствует п. 2.5. «Налоговое регулирование секторов экономики»; п. 2.9. «Концептуальные основы, приоритеты налоговой политики и основные направления реформирования современной российской налоговой системы» Паспорта научной специальности 08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит (экономические науки).

**Методология и методы исследования.** В качестве методологической основы исследования использованы общенаучные методы (анализ, синтез, аналогия, классификация, дедукция, метод системного анализа, общелогический, группировка и сравнение), а также специальные методы познания (факторный анализ, статистический, методы математической статистики).

**Информационную базу исследования** составили аналитические данные ФНС России, Банка России, ОЭСР, Ассоциации компаний интернет-торговли, международных консалтинговых компаний (PwC, Deloitte, EY, KPMG), информационных агентств, министерств и ведомств. В работе использованы законодательные и нормативные акты Российской Федерации, Франции, Италии, США, Англии. Также в работе использовались результаты исследований ОЭСР и Организации Объединенных Наций.

**Научная новизна** исследования заключается в совершенствовании теоретических основ и выработке научно-практических рекомендаций по налоговому администрированию субъектов электронной коммерции.

**Положения, выносимые на защиту:**

1) Развита теоретические основы налогового администрирования электронной коммерции:

– предложено определение электронной коммерции для целей налогового администрирования (с. 18);

– разработана классификация видов электронной коммерции, для целей налогового администрирования, основанная на форме реализации благ (товары (физические и цифровые), работы, услуги), позволяющая определить объект налогообложения (с. 29);

– сформулированы дополнительные принципы, на которых должны основываться модели налогового администрирования электронной коммерции (с. 35);

– выделены недостатки современных моделей налогового администрирования (с. 45-46).

2) На основе комплексного анализа моделей налогового администрирования электронной коммерции предложен механизм, позволяющий синхронизировать работу моделей налогового администрирования электронной коммерции с использованием посредников в виде банковских учреждений и цифровых платформ. Дополнительно предлагается возложить на цифровые платформы обязанность по передаче в налоговые органы информации о своих пользователях, по разработанной форме, в целях формирования аналитических данных для целей налогового администрирования. В свою очередь банковские учреждения предлагается использовать, в том числе, для выявления незадекларированных доходов налогоплательщиков с помощью мониторинга операций, совершаемых на счетах физических лиц, с использованием риск-ориентированных алгоритмов (с. 98-99; 130-138; 140-144).

3) Определены походы к налоговому администрированию доходов зарубежных цифровых компаний, которые могут быть использованы Российской Федерацией:

– предложена модель налогового администрирования цифрового налога, в случае его введения в России, а также основные элементы налога (с. 121-126);

– обоснованы новые критерии для образования цифрового постоянного представительства: факт наличия у зарубежной компании, занимающейся электронной коммерцией, адаптированного под российских пользователей веб-сайта и (или) факт регистрации компании в онлайн-офисах, обеспечивающих коммуникацию между налогоплательщиками и налоговыми органами в цифровом формате (с. 147-151).

4) Предложен механизм автоматизации налогового администрирования НДС и налога на прибыль, предусматривающий возложение на российские организации и ИП, занимающиеся электронной коммерцией, обязанности по ведению полностью электронного документооборота по специальным формам, а также синхронизацию бухгалтерских программ налогоплательщиков со специализированной цифровой платформой ФНС России, на которой сформированный первичный документ будет подвергаться многоуровневой проверке по принципу работы АСК НДС, что позволит в режиме реального времени подтверждать или подвергать углубленной проверке сделки, формирующие налоговую базу (с. 156-163).

5) Разработана модель налогового администрирования НДС и налога на прибыль, действующая на основе блокчейн сети, которая, в связи со специфическими особенностями, позволит налоговым органам фиксировать все коммерческие сделки, совершаемые в цифровом пространстве без использования посредников, а также автоматизировать сбор НДС и налога на прибыль с помощью добавления данного условия в смарт-контракты (самоисполняемые контракты) (с. 163-167).

**Теоретическая значимость работы** заключается в развитии теоретико-методической базы по налоговому администрированию электронной коммерции на основе полученных выводов и предложений. Разработка классификации видов электронной коммерции, а также обоснование новых критериев образования цифрового постоянного представительства способствуют более глубокому пониманию понятия электронной коммерции и концептуальных основ ее налогообложения и налогового администрирования.

**Практическую значимость работы** представляют предложения и рекомендации, которые могут быть использованы Российской Федерацией при разработке нормативно-правовых актов, связанных с налоговым администрированием электронной коммерции. Результаты исследования также могут быть использованы налоговыми органами при налоговом администрировании субъектов электронной коммерции.

**Степень достоверности, апробация и внедрение результатов исследования.** Достоверность результатов исследования обеспечивается использованием значительного количества научных работ зарубежных и российских экономистов по вопросам налогообложения и налогового администрирования электронной коммерции. Основные научные результаты исследования подкреплены ссылками на российские и зарубежные нормативно-правовые акты, отчеты международных организаций, монографии, аналитические данные крупных консалтинговых компаний и аналитических агентств. Проведенные в исследовании расчеты базируются на статистических данных ФНС России, Банка России, отчетах иностранных государств, а также на результатах исследований международных организаций, в том числе ОЭСР.

Результаты научного исследования докладывались, обсуждались и получили одобрение в ряде научных мероприятий: на Международной научно-практической конференции «Антикризисное управление в условиях развития цифровой экономики» (Москва, Автономная некоммерческая организация высшего образования «Институт экономики и антикризисного управления», 20 апреля 2018 года); на Научном студенческом фестивале «Фискальная политика как инструмент преодоления современных барьеров экономического развития России» (Москва, Финансовый университет, 15 декабря 2018 года); на XXIX Международной научно-практической конференции «Наука и образование: сохраняя прошлое, создаем будущее» (г. Пенза, Наука и просвещение, 10 сентября 2020 года).

Результаты исследования используются в практической деятельности УФНС России по Московской области, в частности, используется методика привлечения цифровых платформ к процессу налогового администрирования

организаций и ИП, занимающихся электронной коммерцией. Данная инициатива позволяет, при необходимости, оперативно получить достоверную информацию о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков, необходимую для проведения мероприятий налогового контроля.

Материалы диссертации используются Департаментом налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования ФГБОУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» в преподавании учебной дисциплины «Налогообложение трансграничных бизнес-процессов» (магистратура).

Апробация и внедрение результатов исследования подтверждены соответствующими документами.

**Публикации.** Основные положения и результаты исследования отражены в 7 работах общим объемом 9,05 п.л. (авторский объем 8,45 п.л.), в том числе 5 работ общим объемом 5,45 п.л. (авторский объем 4,85 п.л.) опубликованы в рецензируемых научных изданиях, определенных ВАК при Минобрнауки России.

**Структура и объем диссертации** обусловлены целью, задачами и логикой исследования. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка сокращений и условных обозначений, списка литературы из 137 наименований и 5 приложений. Текст диссертации изложен на 220 страницах, содержит 25 таблиц и 11 рисунков.

## **II Основное содержание работы**

В соответствии с поставленными целями и задачами рассматриваются следующие группы вопросов.

*Первая группа вопросов связана с развитием теоретических основ налогового администрирования электронной коммерции.*

На основе обстоятельного анализа определений электронной коммерции, разработанных практиками, в работе предложено определение электронной коммерции для целей налогового администрирования, которое может быть включено в нормативно-правовой акт, регулирующий данную область финансово-хозяйственной деятельности.

*Электронная коммерция* – это предпринимательская деятельность по производству, продвижению, сопровождению и реализации товаров, работ, услуг в электронной или материальной форме с использованием информационных сетей, при которой взаимодействие сторон осуществляется информационным способом без непосредственного физического контакта сторон, за исключением физического контакта при передаче физического товара.

В целях формирования теоретической базы, раскрывающей понятие электронной коммерции и позволяющей точнее определить объект налогообложения в рамках налогового администрирования, в исследовании разработана классификация видов электронной коммерции, основанная на форме производства благ. Предложенная классификация представлена в таблице 1.

Таблица 1 - Классификация видов электронной коммерции для целей налогового администрирования

Форма производства	Вид электронной коммерции
Товары	<ul style="list-style-type: none"> <li>– продажа физических товаров через сайт;</li> <li>– продажа цифровых товаров через сайт;</li> <li>– продажа физических товаров через социальные сети;</li> <li>– продажа онлайн-приложений через социальные сети;</li> <li>– продажа приложений для смартфонов;</li> <li>– продажа товаров иным способом</li> </ul>
Работы	<ul style="list-style-type: none"> <li>– создание и оформление сайтов;</li> <li>– наладка и поддержание работы сайтов;</li> <li>– разработка, внедрение и поддержание работы инновационных продуктов для онлайн-платформ (искусственные интеллекты);</li> <li>– создание программных продуктов;</li> <li>– иные работы</li> </ul>
Услуги	<ul style="list-style-type: none"> <li>– хостинг;</li> <li>– проведение онлайн курсов;</li> <li>– репетиторство в режиме онлайн;</li> <li>– сервисы аренды жилья;</li> <li>– сервисы заказа такси;</li> <li>– сервисы по поиску покупателей;</li> <li>– сервисы по поиску и продаже билетов на мероприятия;</li> <li>– ведение блогов;</li> <li>– интернет-маркетинг;</li> <li>– интернет-эквайринг;</li> <li>– онлайн-банкинг;</li> <li>– иные услуги</li> </ul>

Источник: составлено автором.

Как видно из таблицы 1, электронная коммерция представлена различными видами, многие из которых сформировались сравнительно недавно, что не всегда позволяет налоговым органам качественно их администрировать.

С использованием материалов международных организаций, в том числе ОЭСР, а также практики налоговых администраций стран мира, выделены основные недостатки существующих моделей налогового администрирования электронной коммерции:

а) налоговое законодательство государств нацелено на администрирование традиционных видов финансово-хозяйственной деятельности и не адаптировано к условиям цифровой экономики;

б) у налоговых органов отсутствует техническая база для выявления коммерческих сделок, совершаемых налогоплательщиками в рамках электронной коммерции;

в) проведение выездных налоговых проверок в отношении значительного количества налогоплательщиков, занимающихся электронной коммерцией, невозможно ввиду их специфических особенностей;

г) различия налогового законодательства, регулирующего электронную коммерцию, в странах мира или его полное отсутствие;

д) невозможность оценить реальную стоимость реализуемых товаров, работ и услуг в рамках электронной коммерции;

е) разрабатываемые нормативно-правовые акты, регулирующие вопросы налогового администрирования электронной коммерции, нацелены, в первую очередь, на крупнейших налогоплательщиков.

Устранение выделенных недостатков задает вектор развития теоретической, методической и технической базы, регулирующей вопросы налогового администрирования электронной коммерции.

По результатам анализа основных тенденций налогового администрирования, в исследовании сделан вывод, что в целях повышения эффективности управления налоговыми отношениями в рамках электронной коммерции, разрабатываемые модели налогового администрирования должны быть основаны как на базовых принципах, так и на принципе прозрачности,

согласно которому процесс налогового администрирования должен быть понятен и прозрачен как для налоговых органов, так и для налогоплательщиков, а также принципе побуждения, подразумевающим, что налоговые органы должны быть нацелены на побуждение налогоплательщика к добровольному исполнению своих налоговых обязательств.

*Вторая группа вопросов связана с развитием налогового администрирования НДС в рамках трансграничной электронной коммерции на территории Российской Федерации.*

В настоящее время в Российской Федерации законодательно закреплён механизм налогового администрирования НДС при осуществлении трансграничных поставок услуг в электронной форме, перечень которых ограничен.

С целью оценки эффективности функционирования данного механизма в работе проведено сравнение потенциально возможной налоговой базы по НДС и официально задекларированной с помощью сопоставления данных Центрального Банка России об объёмах импорта услуг и данных официальных отчетов ФНС России об объёмах уплаченного НДС зарубежными компаниями.

Полученный результат продемонстрировал отклонение потенциально возможной налоговой базы по НДС от задекларированной на 18,11%, что свидетельствует о недостаточно высоком уровне налогового администрирования данной области, а также о наличии резервов для увеличения налоговых поступлений. Установленные проблемы связаны, в частности, с отсутствием у налоговых органов технической возможности идентифицировать весь объём соответствующих операций.

В рамках анализа международной практики налогового администрирования установлено, что специалистами ОЭСР разработала модель, с помощью которой ФНС России сможет частично решить проблему идентификации трансграничных коммерческих сделок в рамках электронной коммерции и при незначительных затратах повысить собираемость НДС.

Модель, предложенная ОЭСР, подразумевает, что на локальных операторов глобальных цифровых платформ будет возложена обязанность по

автоматическому удержанию и уплате НДС за зарубежные цифровые компании.

Кроме того, специалистами ОЭСР предложено обязать цифровые платформы передавать в налоговые органы информацию о своих пользователях по специальной форме. С учетом того, что разработанная ОЭСР форма недостаточно информативна для целей налогового администрирования, в исследовании разработан формат отчетности, который позволит налоговым органам получить данные, необходимые для налогового администрирования не только НДС, но и иных налогов. Данный формат представлен в таблице 2.

Таблица 2 - Предлагаемый формат отчетности цифровых платформ, подлежащей передаче в ФНС России

Тип налогоплательщика	Данные о субъекте электронной коммерции
Физическое лицо	<ul style="list-style-type: none"> <li>- фамилия, имя, отчество;</li> <li>- адрес регистрации;</li> <li>- дата рождения;</li> <li>- ИНН;</li> <li>- общий объем выручки, полученный через цифровую платформу, структурированный по видам операций;</li> <li>- объем выручки от источников в Российской Федерации, структурированный по видам операций</li> </ul>
Юридическое лицо	<ul style="list-style-type: none"> <li>- наименование;</li> <li>- ИНН;</li> <li>- адрес регистрации;</li> <li>- число сделок, местом реализации которых признается Российская Федерация;</li> <li>- общее количество аналогичных сделок, совершенных через цифровую платформу;</li> <li>- общий объем выручки, полученный через цифровую платформу, структурированный по видам операций;</li> <li>- объем выручки от источников в Российской Федерации, структурированный по видам операций</li> </ul>

Источник: составлено автором.

Необходимо учитывать, что значительный объем общемировой электронной коммерции (33% по данным ОЭСР) приходится на прямые продажи вне цифровых платформ. Для повышения качества налогового администрирования НДС в данном сегменте электронной коммерции предлагается привлечь ресурсы банковских учреждений и обязать их автоматически удерживать и перечислять НДС в бюджет.

Ранее, когда в России разрабатывалась модель администрирования НДС при трансграничных поставках услуг в электронной форме, поднимался вопрос об использовании банков в качестве налоговых агентов по НДС. Указанная модель не была реализована, так как банки не имели возможности выявлять операции, подлежащие налогообложению согласно ст. 174.2 НК РФ.

В настоящее время данная проблема может быть решена с помощью возложения на зарубежные компании, вставшие на учет в российских налоговых органах в качестве плательщиков НДС, обязанности по использованию при расчетах с российскими пользователями онлайн-касс. В результате у налоговых органов появится возможность синхронизировать работу операторов фискальных данных, передающих информацию о покупке и ее характеристиках в ФНС России, с банковскими учреждениями, с целью выявления сделок, соответствующих объекту налогообложения, установленному ст. 174.2 НК РФ и автоматического удержания, и перечисления налога в бюджет.

Для избежания ситуаций двойного налогообложения предлагается расширить функционал электронной платформы ФНС России, действующей на основе технологии блокчейн, и использовать ее для размещения цифровыми платформами информации о сделках, в отношении которых они выступают в роли налоговых агентов. Это позволит банковским учреждениям определять операции, в отношении которых обязанность по удержанию и перечислению налога в бюджет возлагается на них. При этом весь процесс должен осуществляться в автоматическом режиме.

*Третья группа вопросов связана с налоговым администрированием налогоплательщиков, занимающихся электронной коммерцией на территории Российской Федерации и применяющих специальные налоговые режимы.*

При налоговом администрировании налогоплательщиков, занимающихся электронной коммерцией и применяющих специальные налоговые режимы, важным фактором является контроль со стороны налоговых органов за их реальными доходами и предотвращение использования схем агрессивного налогового планирования, таких как, например, использование при расчетах личных счетов физических лиц.

Для решения данной проблемы предложено внести изменения в Федеральный закон № 115 от 07.08.2001 «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» и возложить на банковские учреждения обязанность по осуществлению мониторинга на счетах физических лиц с помощью специализированных риск-ориентированных алгоритмов и передаче в ФНС России информации о выявленных рисках.

В результате у налоговых органов появится возможность в рамках декларационных кампаний, а также налоговых проверок проводить адресную работу с физическими лицами, являющимися руководителями проверяемых организаций/ИП, и побуждать их к добровольному уточнению налоговых обязательств. Кроме того, риск-ориентированные алгоритмы позволят выявлять физических лиц, ведущих предпринимательскую деятельность без регистрации в качестве ИП или плательщиков налога на профессиональный доход (далее – плательщики НПД), и побуждать их к постановке на налоговый учет, в том числе с помощью привлечения правоохранительных органов.

В основу работы риск-ориентированных алгоритмов предлагается включить риски, отраженные в таблице 3.

Таблица 3 – Группировка операций, совершаемых на банковских счетах физических лиц, по уровню риска для целей налогового администрирования электронной коммерции

Уровень риска	Риск	Индикатор риска
1	2	3
средний риск	риск получения незадекларированных доходов	расходы физического лица превышают доходы его и супруга/супруги за год, согласно справке по форме 3-НДФЛ
средний риск	риск сокрытия выручки (в случае если физическое лицо зарегистрировано в качестве ИП или плательщика НПД или является руководителем организации на специальном налоговом режиме)	регулярное получение денежных средств от различных физических лиц (не являющихся родственниками), а также организаций и ИП в размере до 10 млн рублей за год
высокий риск		регулярное получение денежных средств от различных физических лиц (не являющихся родственниками), а также организаций и ИП в размере более 10 млн рублей за год

Продолжение таблицы 3

1	2	3
средний риск	риск осуществления предпринимательской деятельности без регистрации в качестве ИП или плательщика НПД	регулярное получение денежных средств от различных физических лиц (не являющихся родственниками), а также организаций и ИП в размере, не превышающем 1 млн рублей за год, без подачи декларации по форме 3-ндфл
		разовое поступление денежных средств от физического лица, не являющегося родственником, в размере от 500 тыс. рублей до 1 млн рублей
высокий риск		регулярное получение денежных средств от различных физических лиц (не являющихся родственниками), а также организаций и ИП в размере более 1 млн рублей за год, без подачи декларации по форме 3-ндфл
		разовое поступление денежных средств от физического лица, не являющегося родственником, в размере более 1 млн рублей

Источник: составлено автором.

Предполагается, что банковские учреждения, в случае выявления операций с высоким уровнем риска, будут блокировать счет физического лица до момента представления пояснений.

Данная инициатива может быть реализована с помощью внедрения специального программного обеспечения (далее – ПО) ФНС России в Дата-центры банковских учреждений. Предполагается, что ПО позволит совместить работу банковских систем с федеральными информационными ресурсами ФНС России без открытого доступа к ним в целях соблюдения условий ст. 102 НК РФ.

*Четвертая группа вопросов связана с налоговым администрированием доходов зарубежных цифровых компаний, занимающихся электронной коммерцией на территории Российской Федерации.*

В настоящее время правовые основания для налогового администрирования доходов зарубежных цифровых компаний возникают только при образовании у них постоянного представительства. В рамках исследования установлено, что современная концепция постоянного представительства не адаптирована под условия цифровой экономики, так как некоторые виды электронной коммерции не подпадают под критерии постоянного представительства или поименованы в

перечне исключений.

Некоторые специалисты ОЭСР придерживаются мнения о том, что постоянным представительством цифровой компании может являться ее сервер, расположенный на территории определенного государства. На основании данного подхода постоянное представительство может быть образовано в результате регистрации цифровой компании в личном кабинете ФНС России, так как часть ее данных автоматически будет располагаться на серверах, расположенных на территории Российской Федерации. Аналогичная ситуация будет возникать, если цифровая компания ведет свою деятельность через цифровую платформу, зарегистрированную на электронных ресурсах ФНС России.

Между иными специалистами ведется дискуссия об использовании веб-сайта компании в качестве одного из критериев постоянного представительства. По умолчанию наличие сайта не может приводить к его образованию. Однако, если установлено, что веб-сайт организации фактически выполняет функцию интернет-магазина, следует рассматривать этот факт, как основание для возникновения постоянного представительства. При этом, следует учитывать факт адаптации зарубежного сайта под российских пользователей (например, русскоязычный интерфейс, наличие русскоязычного консультанта).

Объединив два обозначенных критерия, предложено закрепить в ст. 306 НК РФ дополнительные условия, при соблюдении которых постоянное представительство зарубежной цифровой компании будет считаться образованным.

Кроме того, для адаптации концепции постоянного представительства к условиям цифровой экономики потребуются внесение изменений в перечень вспомогательных и подготовительных видов деятельности, осуществление которых в настоящее время не приводит к образованию постоянного представительства цифровых компаний. В их числе: реклама товаров/ услуг, сбор информации о покупателях, обеспечение коммуникации между продавцом и покупателем, хранение информации, в том числе цифровых товаров.

При этом если у Российской Федерации имеется соглашение об избежании двойного налогообложения (далее – СОИДН) со страной регистрации зарубежной

цифровой компании, вопросы образования постоянного представительства будут регулироваться соответствующим документом, а не российским законодательством. Для внесения изменений в СОИДН потребуется значительное количество времени без уверенности в положительном результате.

Учитывая данное обстоятельство, Российской Федерации до момента согласования международной позиции по вопросу налогообложения доходов цифровых компаний целесообразно рассмотреть иные варианты, например, введение цифрового налога. Несмотря на существенный недостаток соответствующего подхода, выраженный тем, что налогообложение цифровым налогом не будут регулироваться СОИДН, в условиях экономического кризиса, вызванного пандемией COVID-19, данный шаг оправдан и соответствует международной практике.

Учитывая международный опыт, в исследовании предложены основные элементы цифрового налога, в большей степени, базируемые на опыте стран Европейского союза.

В свою очередь в России цифровым налогом предлагается облагать не только деятельность компаний, связанную с оказанием электронных услуг, но и поставкой цифровых товаров.

В качестве субъекта налогового администрирования цифровым налогом предлагается установить организации, соответствующие следующим критериям:

- выручка зарубежной организации, полученная от реализации товаров/работ/услуг в цифровом пространстве в адрес пользователей, местом нахождения которых является Российская Федерация, превышает 600 млн рублей за предыдущий год;

- общая выручка зарубежной организации превышает 57 млрд рублей за предыдущий год.

Объем выручки зарубежной организации установлен на основе международного опыта. Объем выручки, полученной от источников в Российской Федерации, базируется на расчете среднего уровня выручки, полученного зарубежными организациями от оказания услуг в электронной форме на территории России. Предполагается, что установленные критерии в процессе

формирования практики налогового администрирования будут постепенно снижаться для охвата большего числа налогоплательщиков.

В целях налогового администрирования цифрового налога, разработаны следующие рекомендации.

Обязанность по налоговому администрированию цифрового налога целесообразно возложить на специализированный налоговый орган – МИ ФНС России № 7 по крупнейшим налогоплательщикам.

Необходимо предусмотреть возможность регистрации зарубежной компании на специализированном цифровом ресурсе ФНС России с целью представления электронной налоговой декларации по цифровому налогу.

Предлагается возложить на иностранные компании, реализующие товары/работы/услуги через Интернет на территорию России, обязанность по открытию счета в уполномоченном российском банке и использованию при расчетах онлайн-кассы, для осуществления контроля за объемами выручки от источников в Российской Федерации.

При выявлении организаций, соответствующих критериям и не вставшим на учет для уплаты цифрового налога, налоговым органам необходимо оценивать именно параметр выручки, полученной зарубежной компанией от источников в России. Для этого следует использовать реестр зарубежных компаний, имеющих домен в российском сегменте сети Интернет, который формируется Роскомнадзором. С использованием домена налоговые органы путем международного взаимодействия могут получать информацию о расчетных счетах организаций в зарубежных банках и, с использованием российских банков, устанавливать величину поступлений из России.

Оценивая совокупную выручку компании, налоговые органы могут использовать ее финансовую отчетность или каналы международного взаимодействия.

В случае выявления компаний, не вставших на учет в качестве плательщиков цифрового налога, налоговым органам в качестве побуждения следует направить в их адрес требование о постановке на учет. В случае отказа могут быть предусмотрены санкции в виде ограничения работы сайта зарубежной

организации на территории России.

В связи с различной сущностью цифрового налога и налога на прибыль организаций, положения о цифровом налоге целесообразно закрепить в отдельной главе НК РФ. С целью устранения двойного налогообложения в НК РФ необходимо предусмотреть положение о том, что в случае, если у организации одновременно возникает обязанность по уплате налога на прибыль и цифрового налога в России, то сумма уплаченного цифрового налога подлежит зачету при определении суммы налога на прибыль.

*Пятая группа вопросов связана с автоматизацией администрирования НДС и налога на прибыль в рамках электронной коммерции, осуществляемой российскими налогоплательщиками.*

Основная причина, по которой процесс налогового администрирования НДС и налога на прибыль организаций и ИП, занимающихся электронной коммерцией на территории Российской Федерации, не автоматизирован, заключается в несовершенстве документооборота между налогоплательщиками и налоговыми органами, а также между контрагентами. Значительная часть документов формируется на бумажных носителях, в результате чего даже после перевода в электронный формат путем сканирования они не могут быть должным образом автоматически проанализированы на предмет возможных нарушений.

Если между контрагентами и налоговыми органами будет организован полностью электронный документооборот по специализированным формам, налоговые органы смогут перейти от традиционной модели налогового администрирования НДС и налога на прибыль, подразумевающей анализ налоговых деклараций, к цифровой модели.

Для реализации пилотного проекта потребуется:

– рассмотреть возможность разработки и внедрения бесплатного сервиса ФНС России по организации электронного документооборота, что позволит повысить привлекательность новой модели налогового администрирования для предпринимателей;

– регламентировать формат всех документов, составляемых контрагентами в рамках предпринимательской деятельности, а также направляемых в налоговые

органы;

– синхронизировать работу бухгалтерских программ, в которых формируются первичные документы, с операторами электронного документооборота, обеспечивающими обмен электронными документами между контрагентами и налоговыми органами.

Подобный подход позволит автоматически в момент формирования документа и подписания электронной цифровой подписью направлять его на цифровую платформу ФНС России.

На следующем этапе электронный документ должен подвергаться многоуровневой автоматической проверке по алгоритмам, на которых в настоящее время работает АСК НДС-2, а именно:

– сопоставление ключевых данных документа с аналогичным документом, полученным от контрагента;

– анализ данных о контрагентах с помощью федеральных информационных ресурсов на предмет наличия рисков;

– проверка достоверности операции с помощью иных ресурсов ФНС России.

Далее запись о документе, прошедшем проверку, следует автоматически транслировать в личный онлайн-кабинет налогоплательщика, в котором расчет налоговой базы по НДС и налогу на прибыль будет осуществляться автоматизировано. В случае, если запись не проходит автоматическую проверку, соответствующую информацию следует автоматически доводить до налогоплательщика с предложением устранить выявленные риски. Если риски не будут добровольно устранены налогоплательщиком, то в процесс коммуникации в рамках налогового администрирования целесообразно включить налогового инспектора.

На первых этапах реализации предложенную модель следует использовать в отношении представителей малого и среднего бизнеса, занимающихся электронной коммерцией в сегменте B2B. Данный вывод основан на необходимости формирования практики налогового администрирования в сегменте с относительно невысоким уровнем документооборота, что позволит избежать чрезмерной административной нагрузки на налогоплательщиков и

налоговые органы.

*Шестая группа вопросов связана с выявлением потенциальных рисков налогового администрирования электронной коммерции.*

Наиболее стремительно развивающейся технологией, способной оказать существенное влияние на электронную коммерцию и эффективность ее налогового администрирования, является блокчейн. Блокчейн-сети позволяют совершать коммерческие сделки без посредников, что может приводить к снижению эффективности налогового администрирования электронной коммерции.

При этом технология блокчейн может способствовать созданию новой модели налогового администрирования на базе собственной блокчейн-сети ФНС России. В результате, ФНС станет исполнять роль цифровой платформы, на которой налогоплательщики будут регистрироваться и заниматься электронной коммерцией, что вызовет фиксировать без использования посредников все коммерческие сделки, совершаемые налогоплательщиками, зарегистрированными в системе, их доходы, расходы и активы.

В рамках цифровой платформы ФНС России целесообразно использовать технологию смарт-контракта, представляющую собой цифровой контракт, заключающийся между сторонами сделки, содержащий информацию об условиях сделки и автоматически контролирующей ее исполнение. Использование смарт-контрактов позволит отказаться от первичных документов, что сократит расходы налогоплательщиков и повысит привлекательность цифровой платформы. Кроме того, с помощью добавление в алгоритмы работы смарт-контрактов условий об автоматическом удержании и перечислении НДС в бюджет, а также о распределении доходов и расходов организации для целей расчета налога на прибыль, налогообложение будет происходить автоматически и налогоплательщикам не придется заполнять налоговые декларации.

Для развития данной модели налогового администрирования может потребоваться введение рейтингов налогоплательщиков, основанных на данных ФНС России (например, о размере уплачиваемых налогов и их соотношении со среднеотраслевыми показателями, фактах выявления налоговых

правонарушений), а также на оценках контрагентов. Рейтинги налогоплательщиков могут использоваться, в том числе, при принятии решений о предоставлении льгот, а также об установлении ограничений (например, на участие в госконтрактах или размещение рекламы). В результате сформируется модель поведения налогоплательщиков, в рамках которой добросовестное исполнение налоговых обязательств будет взаимовыгодным.

В связи с тем, что внедрение модели налогового администрирования электронной коммерции на основе технологии блокчейн требует высокий уровень цифровизации как налогоплательщиков, так и государственных органов, в исследовании на основе интегральной группировки регионов по многомерной средней дана оценка уровню цифровизации регионов Российской Федерации. Полученные результаты продемонстрировали значительный разрыв в уровне цифровизации ряда регионов. Так, например, показатель многомерной средней Москвы составил 0,94 при оптимальном значении 1, а показатель республики Дагестан составил 0,60. В свою очередь среднее значение многомерной средней по России составило 0,77. Установленные разрывы в уровне цифровизации регионов России могут оказать негативное влияние при переходе на новый формат налогового администрирования.

### **III Заключение**

В рамках исследования разработана теоретическая база, раскрывающая сущность электронной коммерции для целей налогового администрирования. Выявлены основные недостатки действующих в Российской Федерации моделей налогового администрирования электронной коммерции, и обоснована необходимость их изменения.

Предложено внедрить в процесс налогового администрирования электронной коммерции посредников в виде банковских учреждений и цифровых платформ и синхронизировать их работу, что позволит обеспечить налоговые органы необходимыми аналитическими данными и частично автоматизировать сбор НДС.

Для повышения эффективности налогового администрирования доходов цифровых компаний в работе проанализированы два подхода: развитие концепции постоянного представительства и введение цифрового налога.

В целях усиления контроля за правомерностью применения налогоплательщиками, занимающимися электронной коммерцией, специальных налоговых режимов в работе предложено обязать банковские учреждения осуществлять мониторинг на счетах физических лиц по специально разработанным риск-ориентированным алгоритмам.

В связи с тем, что с развитием моделей налогового администрирования возрастет объем анализируемой информации, в работе предложен механизм, позволяющий частично автоматизировать налоговое администрирование НДС и налогу на прибыль в рамках электронной коммерцией.

Для минимизации потенциальных рисков налогового администрирования электронной коммерции в исследовании предложена модель налогового администрирования, подразумевающая создание ФНС России блокчейн-сети.

Предполагается, что разработанные предложения позволят повысить качество налогового администрирования в Российской Федерации, как в среднесрочной перспективе, так и в долгосрочной. При этом в работе отмечается, что для достижения наилучшего эффекта Российской Федерации необходимо повысить общий уровень цифровизации регионов страны.

#### **IV Список работ, опубликованных по теме диссертации**

*Публикации в рецензируемых научных изданиях,  
определенных ВАК при Минобрнауки России:*

1. Митин, Д.А. Особенности налогового администрирования электронной коммерции в Российской Федерации / Д.А. Митин // Управление экономическими системами: электронный научный журнал. – 2018. – № 5 (111). – ISSN 1999-4516. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <http://www.uecs.ru/finansi-i-kredit/item/4893-2018-05-07-10-47-21> (дата обращения:

01.12.2020).

2. Митин, Д.А. Особенности социальных сетей для целей налогового администрирования / Д.А. Митин // Инновационное развитие экономики. – 2018. – № 4 (46). – С. 224-231. – ISSN 2223-7984.

3. Митин, Д.А. Оценка потенциальной налоговой базы по НДС при оказании иностранными компаниями услуг в электронной форме на территории Российской Федерации / Н.С. Милоголов, Д.А. Митин // Налоги и налогообложение. – 2018. – № 7. – С. 17-26. – ISSN 2454-065X. – Текст : электронный. – DOI 10.7256/2454-065X.2018.7.27629. – URL: [https://nbpublish.com/library\\_read\\_article.php?id=27629](https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=27629) (дата обращения: 01.12.2020).

4. Митин, Д.А. Совершенствование действующей в Российской Федерации модели налогового администрирования электронной коммерции / Д.А. Митин // Налоги и налогообложение. – 2020. – № 5. – С. 1-17. – ISSN 2454-065X. – Текст : электронный. – DOI 10.7256/2454-065X.2020.5.33517. – URL: [https://nbpublish.com/library\\_read\\_article.php?id=33517](https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=33517) (дата обращения: 01.12.2020).

5. Митин, Д.А. Совершенствование моделей налогового администрирования доходов цифровых компаний от коммерческой деятельности на территории Российской Федерации / Д.А. Митин // Налоги и налогообложение. – 2020. – № 6. – С. 14-25. – ISSN 2454-065X. – Текст : электронный. – DOI 10/7256/2454-065X.2020.6.33715. – URL: [https://nbpublish.com/library\\_read\\_article.php?id=33715](https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=33715) (дата обращения: 01.12.2020).

*Публикации в других научных изданиях:*

6. Митин, Д.А. Налог на добавленную стоимость в секторе электронной коммерции (Глава 3. Особенности налогообложения НДС субъектов рынка электронной коммерции за рубежом) : монография / Д.А. Митин; под редакцией М.Р. Пинской. — Москва : Прометей, 2019. – С. 113-161. – 278 с. – 500 экз. – ISBN 978-5-907166-69-1.

7. Митин, Д.А. Налогообложение иностранных компаний, оказывающих услуги в электронной форме на территории Российской Федерации / Д.А. Митин // Фискальная политика как инструмент преодоления современных барьеров экономического развития России. Материалы научно-практической конференции магистров и аспирантов. Выпуск 9. Часть 2 : сборник статей магистров и аспирантов. – Москва : Кнорус, 2019. – С. 47-55. – ISSN 978-5-4365-3269-1.