

Ключевые слова:

налогообложение, постоянное представительство, электронная предпринимательская деятельность, электронные услуги, электронная коммерция

Р. Е. Хуснетдинов, аспирант кафедры «Государственные доходы» Академии бюджета и казначейства Минфина России, вед. специалист-эксперт Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России (e-mail: nyrislam@mail.ru)

Прямое налогообложение иностранных участников электронной предпринимательской деятельности

Электронная предпринимательская деятельность — одна из наиболее динамично развивающихся сфер как российской, так и мировой экономики, предполагающая заключение сделок с помощью компьютерных сетей. Она имеет ряд преимуществ над традиционной деятельностью, а именно: низкие затраты времени на оформление и выполнение заказа, небольшие расходы при закупках, небольшие расходы на рекламу и обслуживание, широкие возможности по управлению товарными запасами и расширению рынка сбыта товаров, по оказанию услуг без серьезных капиталовложений. Эти и другие преимущества делают товар или услугу, а также бизнес в целом более конкурентоспособными.

Электронная предпринимательская деятельность (электронная коммерция) имеет следующие особенности, которые отличают ее от традиционной деятельности¹: отсутствие географических границ в Интернете, исключение посредников, анонимность участников. Оценка российского сегмента электронной предпринимательской деятельности может быть произведена только приблизительно. Один из немногих источников аналитической информации по этому вопросу — Национальная ассоциация участников электронной торговли (НАУЭТ).

¹ Мелешенко И. П. Специфика налогообложения электронной коммерции // *Налоги.* — 2007. — № 6.

Оборот электронной торговли в Российской Федерации, \$млн

Сегмент рынка электронной торговли	2004 г.	2005 г.	2006 г.	2007 г.
Продажи конечному потребителю (B2C)	662	1020	2085	3250
Межкорпоративные продажи (B2B)	442	1300	1723	2288
Государственные закупки (B2G)	2130	2174	2270	2368
Итого	3233	4494	6078	7906

Источник: сайт Национальной ассоциации участников электронной торговли (НАУЭТ) (<http://www.nauet.ru>).

Из приведенной таблицы видно, что в 2007 г. объем рынка электронной торговли в России составил \$7,906 млрд — на 30 % больше показателя 2006 г. Однако, это неполная цифра — по методике исследования сюда вошли не все электронные платежи между пользователями; транзакции, выполненные в рамках проектов операторов сотовой связи (мобильная коммерция), и интернет-трейдинговые операции (покупка и продажа ценных бумаг или валюты). С ними цифры могли получиться более значительными.

По данным НАУЭТ, общий объем рынка моментальных платежей (электронные платежи через терминалы) в 2009 г. достиг 649 млрд руб., что на 21 % превышает показатель 2008 г. (536 млрд руб.). На 2010 г. прогноз оборота рынка составлял около 746 млрд руб.²

По оценкам консалтингового агентства iKS-Consulting, российский рынок электронной коммерции в сегменте B2C в 2008 г. достиг 196 млрд руб. Его рост составил 60 % по отношению к 2007 г. (объем рынка — 125 млрд руб.). На онлайн-торговлю в 2008 г. пришлось 1,4 % от всего оборота розничной торговли в России (13 853 млрд руб.).

По данным исследовательского агентства Data Insight, в 2010 г. объем российского рынка электронной коммерции должен был достичь 240 млрд рублей. Таким образом, на долю онлайн-продаж пришлось бы 1,6 % от общего объема продаж всей российской розницы (в среднем по ЕС этот показатель составляет 5,7 %, а в США — 6,4 %). По отдельным товарным группам картина несколько иная. В частности, через Интернет продается около 12–14 % бытовой техники, электроники и книг³.

Электронная предпринимательская деятельность демонстрирует достаточно быстрые темпы развития и постепенно аккумулирует огромный налоговый потенциал, который государство должно учитывать, проводя налоговую политику. Ввиду глобального развития электронной предпринимательской деятельности особое внимание со стороны государства должно уделяться разработке нормативной базы в отношении налогообложения субъектов трансграничных сделок. Большой вклад в регулирование электронной коммерции на международном уровне внесли материалы и рабочие документы Комитета по фискальным делам Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР).

Налоговая система практически каждого государства в отношении доходов предусматривает два типа налогов: налог на прибыль организаций (налог на доходы физических лиц) и налог, удерживаемый у источника выплаты дохода. В России они объединены в единый федеральный налог — налог на прибыль организаций, регулируемый гл. 25 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ).

Теоретически все доходы иностранной организации, извлекаемые на территории России, можно разделить на активные и пассивные. Похожая группировка представлена

² Ежедневная деловая газета «РБК daily» (<http://www.rbcdaily.ru>).

³ Интернет-энциклопедия «Википедия» (<http://www.ru.wikipedia.org/wiki/Ecommerce>).

в ст. 306 и 309 НК РФ. Активный доход — доход, подлежащий налогообложению в государстве, где расположен источник его выплаты, если получатель дохода обладает специальным налоговым статусом (наличием или отсутствием постоянного представительства) в данном государстве, отличным от обычного статуса налогового резидента. Пассивный доход — доход, подлежащий налогообложению в государстве, где расположен источник его выплаты, независимо от налогового статуса организации-получателя.

К пассивным относятся доходы, перечисленные в ст. 309 НК РФ, например дивиденды, роялти и др. Пассивные доходы, получаемые иностранной организацией от источников в России и не относящиеся к российскому постоянному представительству этой организации, не подлежат уменьшению на расходы, связанные с извлечением соответствующих доходов, кроме доходов от продажи ценных бумаг и недвижимости. При выплате последних российскими лицами налог удерживается налоговым агентом, т. е. организацией, осуществляющей соответствующую выплату.

Электронные товары и услуги обладают признаками интеллектуальной собственности. По идее, их передача должна оформляться лицензией, а вознаграждение — носить характер роялти. Однако вознаграждение за передачу этих товаров и услуг может по-разному именоваться для целей налогообложения в стране источника дохода в зависимости от способа юридического оформления передачи имущественных прав на них, т. е. от вида заключаемого контракта. Изменение вида договора в конечном итоге повлияет на теоретическую классификацию доходов для целей налогообложения, а также на его порядок. Продавец, заключая договор, например, купли-продажи, в основе которого лежит передача прав собственности на продукт, получает активный доход, а при заключении договора, в основе которого лежит передача прав, отличных от права собственности, — пассивный.

Вся деятельность иностранных продавцов предположительно может быть сведена к реализации электронных товаров и услуг, а т. к. технологии позволяют не создавать при этом постоянного представительства в стране источника дохода, то доход от такой реализации не будет облагаться в Российской Федерации. Если же доходы иностранных субъектов от продажи электронных товаров и услуг будут рассматриваться для целей налогообложения в любом случае в качестве пассивных, то избежать налогообложения в стране источника дохода не получится. Но при этом могут возникнуть другие проблемы: во-первых, двойное налогообложение таких доходов, а во-вторых, технические трудности со сбором налогов, т. к. конечными потребителями электронных товаров в большей массе являются физические лица. Согласно российскому налоговому законодательству, выплаты доходов от использования в Российской Федерации прав на объекты интеллектуальной собственности (роялти) подлежат налогообложению у источника в размере 20 % их суммы.

В то же время Модельная конвенция ОЭСР отдает приоритет первичного налогообложения роялти тому государству, резиденту которого они выплачиваются. Выходом из таких ситуаций будут соглашения об избежании двойного налогообложения, предусматривающие определенные методы его устранения в стране резидентства.

Как отмечает Л. В. Полежарова, международные соглашения об избежании двойного налогообложения — это способ решения проблемы на межгосударственном уровне. Целью их заключения является, во-первых, устранение двойного налогообложения, поскольку оно оказывает отрицательный эффект на расширение торговли. Во-вторых, желательно, чтобы налогоплательщики, осуществляющие коммерческую деятельность в нескольких странах, точно представляли себе налоговое положение в них и были уверены, что данные государства применяют общие методы налогообложения⁴.

⁴ Полежарова Л. В. *Международные соглашения об избежании двойного налогообложения* // *Финансы*. — 2010 — № 7.

С учетом реалий сегодняшнего дня автор разделяет точку зрения представителей государственных органов многих стран и международных организаций, в т. ч. ОЭСР, что нет необходимости в новых налогах для обложения электронной предпринимательской деятельности. Для решения проблем, ведущих к негативным последствиям для налоговой системы России, целесообразно рассмотреть налогообложение активных доходов иностранных организаций от участия в электронной предпринимательской деятельности.

КОНЦЕПЦИЯ ПОСТОЯННОГО ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВА

Ведение хозяйствующими субъектами деятельности на территории нескольких государств — обычное явление в условиях глобализации мировой экономики. Для исчисления и уплаты налога на прибыль иностранных организаций была разработана концепция постоянного представительства, справедливо позволяющая стране — источнику дохода облагать налогом на прибыль организации, постоянно получающие доход от предпринимательской деятельности в данной стране, т. к. активная экономическая деятельность иностранных организаций без образования постоянного представительства невозможна⁵.

Данная концепция разработана уже давно и имеет привязку к физическому месту, но с развитием электронной предпринимательской деятельности понятие «постоянное представительство» стало нуждаться в доработке. Ведь иностранному субъекту представилась возможность получать активные доходы от реализации товаров и услуг на территории России без постоянного места деятельности точно так же, как если бы оно имелось.

Если же активное участие иностранной организации в экономической жизни России не приводит к возникновению постоянного представительства согласно нормам национального налогового законодательства, то не возникает объекта обложения налогом. Следовательно, иностранный субъект не будет являться плательщиком налога на прибыль организаций, действующего на территории Российской Федерации, и подпадать под налоговую юрисдикцию российского государства.

Таким образом, проблема налогообложения субъектов электронной предпринимательской деятельности — применение концепции постоянного представительства при определении источника дохода.

Источником дохода (прибыли) является место, где субъект осуществляет предпринимательскую деятельность. Раньше весь процесс осуществления сделки, начиная с переговоров по заключению контракта и заканчивая денежными поступлениями за реализованный товар или услугу, проходил не обязательно в одном месте, но, как правило, в рамках одной налоговой юрисдикции. Проблем в определении источника дохода не было, т. к. место нахождения субъекта и место источника получения дохода совпадали. Что касается электронной предпринимательской деятельности, то продавец, покупатель и веб-сервер, на котором находится веб-сайт, могут располагаться в разных юрисдикциях. Огромное значение для определения источника дохода играет место заключения договора купли-продажи. Хотя в некоторых случаях существенно повлиять на его определение могут также и место исполнения договора или другие факторы.

В соответствии с подходом общего права местом заключения договора является место акцепта оферты (принятия предложения заключить договор). В случае заключения договора путем обмена письмами считается, что оферта акцептуется в момент и в месте отправки письма, содержащего акцепт. В странах континентальной системы права, например в России, местом заключения договора признается местонахождение

⁵ Васильева Н. М. Особенности налоговых правоотношений в сфере электронной коммерции // Финансовое право. — 2006. — № 3.

оферента в момент, когда он получает уведомление об акцепте оферты. Также стороны сами могут установить, что будет считаться местом заключения договора. При торговле через Интернет договор считается заключенным в месте нахождения веб-сайта, а не продавца товара. Главный вопрос в данном случае — считается ли публикация данных о товаре на веб-сайте приглашением делать оферту (и тогда договор будет считаться заключенным в месте нахождения покупателя) или же офертой (и тогда договор будет считаться заключенным в месте нахождения веб-сайта). В целом суды признают такую публикацию приглашением сделать оферту, но если реклама содержит точную информацию и не подразумевает никаких переговоров, то она может быть признана офертой, что особенно важно в случае с веб-сайтами⁶.

ПРИЗНАКИ ПОСТОЯННОГО ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВА

В соответствии с российским налоговым законодательством основными признаками постоянного представительства иностранной организации на территории Российской Федерации служат:

- наличие филиала, представительства, отделения, бюро, конторы, агентства, любого другого обособленного подразделения или иного места деятельности иностранной организации;
- осуществление иностранной организацией предпринимательской деятельности;
- осуществление предпринимательской деятельности на регулярной основе.

Любая регулярная предпринимательская деятельность иностранной организации на территории России приведет к образованию постоянного представительства. Для осуществления такой деятельности в Интернете используется программно-технический комплекс, такой как сервер. Сервер — оборудование, которое состоит из материальных и нематериальных компонентов, а именно: из компьютера (hardware) и программного обеспечения (software), которое осуществляет управление оперативными процессами компьютера. Но постоянным представительством может быть признан только выделенный сервер при условии, что он непосредственно и существенно вовлечен в основную коммерческую деятельность иностранной организации. Сетевой сервер рассматривается в качестве выделенного, если контент-провайдер заключает с российским интернет-провайдером договор на предоставление места на сервере, либо же сам контент-провайдер является собственником такого сервера. Если же данный сервер вовлечен в деятельность подготовительного и вспомогательного характера в пользу головного офиса иностранной организации, то, как правило, постоянное представительство не возникает. По мнению автора, признание выделенного сервера в качестве постоянного представительства на практике позволило бы решить некоторые проблемы в налогообложении иностранных субъектов.

Если программно-технический комплекс выполняет такие функции, как заключение контрактов, согласование условий доставки и осуществление расчетов, то данные виды деятельности будут свидетельствовать о наличии признаков образования постоянного представительства в России. Но при этом необходимо понимать, что факт владения иностранной организацией имуществом, в т. ч. сетевым оборудованием (сервером), на территории России без указанных выше признаков сам по себе не может рассматриваться для этой организации как приводящий к образованию постоянного представительства. Основной фактор его образования — характер деятельности, осуществляемой субъектом электронной коммерции через веб-сервер, и выполняемые им функции.

⁶ Кагельская А. В. Применение концепции источника дохода и постоянного представительства при налогообложении электронной торговли // *Налоги*. — 2006. — № 1.

Теперь рассмотрим нематериальный компонент сервера. По договору хостинга интернет-провайдер предоставляет на своем сервере определенное количество памяти (дискового пространства) контент-провайдеру, который в свою очередь размещает там информацию. Данный договор относится к договорам подрядного типа (оказания услуг), а не к договору аренды, т. к. контент-провайдер не имеет возможности физически распоряжаться предоставленным дисковым пространством. Более того, если интернет-провайдер имеет несколько серверов, то контент-провайдер не в состоянии повлиять на решение о месте расположения сервера, на дисковом пространстве которого находится веб-сайт. Веб-сайт может быть размещен на нескольких так называемых зеркальных серверах, и для этого не требуется разрешение контент-провайдера по договору хостинга. Следовательно, веб-сайт не должен рассматриваться в качестве постоянного представительства иностранной организации. Аналогичной позиции придерживается ОЭСР, т. к. веб-сайт является совокупностью электрических импульсов, не обладающих характеристиками, присущими фиксированному месту деятельности организации⁷.

К постоянному представительству относится такое понятие, как «обособленное подразделение», которое означает любое территориально обособленное подразделение организации с оборудованными стационарными рабочими местами. Отсюда вытекает критерий наличия персонала, который играет важную роль в формировании постоянного представительства. Ведь именно сотрудники российских отделений иностранных организаций, как правило, участвуют в согласовании существенных условий контрактов, их подписании и обеспечении их реализации при ввозе товаров на территорию России иностранными организациями.

В случае электронной предпринимательской деятельности контракты заключаются автоматически — путем размещения на веб-сайте публичной оферты, которая акцептуется покупателем в ходе сеанса компьютерной связи. При этом иностранная организация имеет возможность обеспечивать функционирование оборудования на расстоянии без привлечения местного персонала. Следовательно, наличие персонала иностранной организации по месту нахождения сервера не является обязательным элементом для образования постоянного представительства.

Если деятельность носит некоммерческий, вспомогательный или подготовительный характер, то постоянного представительства у иностранной организации в России не образуется, даже если иностранный участник владеет сервером, расположенным на территории нашей страны. К вспомогательной или подготовительной деятельности можно отнести:

- рекламу товаров или услуг;
- хранение информации и цифровых товаров, а также снабжение ими;
- автоматизированные маркетинговые исследования;
- установление связи между иностранной компанией, предлагающей товары (работы, услуги) через Интернет, и ее клиентом.

Факт осуществления иностранной организацией на территории России деятельности подготовительного или вспомогательного характера при отсутствии признаков постоянного представительства не может рассматриваться как приводящий к образованию постоянного представительства⁸. При этом деятельность подготовительного

⁷ Clarification on the Application of the Permanent Establishment Definition in E-Commerce: Changes to the Commentary on the Model Tax Convention on Article 5 / OECD Committee on Fiscal Affairs (<http://www.oecd.org/dataoecd/46/32/1923380.pdf>).

⁸ П. 4 ст. 306 Налогового кодекса РФ / Официальный сайт компании «Консультант Плюс» (<http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=108750;p=43>).

или вспомогательного характера не должна по своему содержанию составлять всю деятельность данной организации или часть основной деятельности. Например, если иностранная организация имеет в России постоянное место деятельности для распространения рекламы, будучи при этом рекламным агентством, то такая деятельность является для данной иностранной организации основной и может рассматриваться как приводящая к образованию постоянного представительства.

Все сделки, заключаемые в Интернете, подразделяются на офлайн-овые и онлайн-овые. При осуществлении офлайн-овых сделок, по которым товар доставляется традиционным способом, веб-сервер рассматривается как средство связи, подобно телефону, а не как постоянное представительство. Если рассматривать онлайн-овые сделки, по которым перемещение цифрового товара (оказание услуг) происходит от одного компьютера к другому, наличие веб-сервера приводит к образованию постоянного представительства. Аналогичная точка зрения высказана в рекомендациях к Типовому комментарию ОЭСР, но в то же время необходимо детально проанализировать роль сервера в хозяйственной деятельности организации и степень его вовлеченности в процесс заключения данной сделки.

Если иностранная организация осуществляет регулярную предпринимательскую деятельность на территории Российской Федерации с использованием не одного, а двух и более веб-серверов, которые в совокупности представляют собой единый комплекс оборудования, то последнее приведет к образованию постоянного представительства. Нужно отметить, что деятельность одного веб-сервера по отношению к остальным будет носить подготовительный или вспомогательный характер. Деятельность в условиях, когда данная совокупность веб-серверов объединена телекоммуникационными каналами связи, но разобщена географически, не приводит, по мнению ОЭСР, к образованию постоянного представительства.

Критерии регулярности деятельности НК РФ не установлены. Налоговые органы оценивают ее исходя из времени ее осуществления на территории нашей страны. Регулярной является деятельность иностранной организации, осуществляемая в России в течение более 30 календарных дней в году непрерывно или по совокупности. Нужно отметить, что налоговые органы не всегда оценивают регулярность деятельности исходя из временного критерия и формальных обстоятельств. Поэтому, если деятельность ведется менее 30 календарных дней, она может быть признана регулярной на основе ее анализа в каждом конкретном случае⁹. В таких ситуациях следует исходить из буквального толкования термина «регулярность». Если в течение налогового периода иностранная организация осуществила в России несколько однородных по содержанию сделок, то ее деятельность, по мнению автора, можно признать регулярной. А осуществление такой деятельности приводит к образованию постоянного представительства. Следовательно, все активные доходы иностранной организации, полученные от источников в России, будут подлежать налогообложению на ее же территории.

Постоянное представительство иностранной организации в Российской Федерации может возникнуть в связи с деятельностью зависимого агента, т. е. лица, которое на основании договорных отношений с иностранной организацией представляет здесь ее интересы, действует от ее имени, имеет и регулярно использует полномочия на заключение контрактов или согласование их существенных условий, создавая при этом правовые последствия для иностранной организации.

⁹ П. 2.2. Методических рекомендаций налоговым органам по применению отдельных положений главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации, касающихся особенностей налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций (утв. Приказом МНС России от 08.03.2003 № БГ-3-23/150) / Официальный сайт компании «Консультант Плюс» (<http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=41858>).

Если зависимый агент осуществляет подписание контрактов в соответствии с детальными письменными инструкциями иностранной организации, то считается, что последняя осуществляет деятельность подготовительного и вспомогательного характера, не приводящую к образованию постоянного представительства. Деятельность посредников (брокеров, комиссионеров, профессиональных участников российского рынка ценных бумаг) по заключению сделок не создает для иностранной организации постоянного представительства на территории России при условии, что посредник действует исключительно в рамках функций, предусмотренных его уставом, учредительными документами, лицензией или патентом (действует в рамках своей обычной деятельности).

В рамках офлайновых сделок доставка товарно-материальных ценностей со склада из-за рубежа, как правило, осуществляется специализированными компаниями, деятельность которых не приводит к образованию постоянного представительства иностранных субъектов электронной предпринимательской деятельности на территории России. При рассмотрении онлайн-сделок высказывается точка зрения, согласно которой интернет-провайдер выступает в качестве зависимого агента субъектов электронной коммерции и, следовательно, фактически создает постоянное представительство для каждой фирмы, занятой в электронной коммерции¹⁰. Однако, исходя из критериев зависимого агента, установленных российским налоговым законодательством и положениями Модельной конвенции ОЭСР, интернет-провайдер не может выступать в качестве зависимого агента по отношению к контент-провайдеру, т. к. не имеет полномочий на заключение договоров в пользу последнего и осуществляет свою деятельность в рамках своей обычной хозяйственной деятельности. Из этого следует, что интернет-провайдер, заключающий договоры хостинга, вряд ли может рассматриваться как постоянное представительство контент-провайдера.

ОПРЕДЕЛЕНИЕ ОБЪЕМА ДОХОДА (ПРИБЫЛИ) ПОСТОЯННОГО ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВА

Необходимо также исследовать механизм определения объема прибыли (дохода), который относится к постоянному представительству и подлежит обложению налогом на прибыль в России. В соответствии с российским налоговым законодательством и положениями соглашений об избежании двойного налогообложения доходов и имущества, в России может облагаться налогом на прибыль только та часть прибыли иностранной организации, которая связана с ее деятельностью через постоянное представительство и может быть отнесена к нему. Прибыль, начисляемая постоянному представительству, должна соответствовать той, которую бы получила отдельная и независимая организация, занятая той же или подобной деятельностью в тех же или подобных условиях, ведя дела с другими частями организации самостоятельно.

В ряде случаев реализация продукции, произведенной отделениями иностранной организации в различных иностранных государствах, осуществляется головной организацией. В таких случаях доход, распределяемый головным офисом своему российскому отделению, исчисляется на основе принятой и закрепленной в документах головного офиса методики распределения общего дохода. При этом для исчисления доли дохода российского отделения организации должны быть также представлены документы или выписки из них, подписанные руководителем головного офиса и подтверждающие эти конкретные показатели¹¹.

¹⁰ Ильичев С. К. Особенности налогообложения в сфере электронной коммерции. — М.: Маркет ДС, 2004. — С. 79.

¹¹ П. 4.1.1. Методических рекомендаций налоговым органам по применению отдельных положений главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации, касающихся особенностей налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций (утв. Приказом МНС России от 08.03.2003 № БГ-3-23/150) / Официальный сайт компании «Консультант Плюс» (<http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=41858>).

Если отталкиваться от основ гл. 25 НК РФ, то формулу определения доли прибыли (дохода) постоянного представительства можно представить следующим образом:

$$П_{пп} = П (ФОТ_{пп} / ФОТ + СИ_{пп} / СИ) / 2 \cdot 100 \%,$$

где $П_{пп}$ — прибыль, приходящаяся на постоянное представительство;

$П$ — прибыль по иностранной организации в целом;

$ФОТ_{пп}$ — расходы на оплату труда постоянного представительства;

$ФОТ$ — расходы на оплату труда по иностранной организации в целом;

$СИ_{пп}$ — стоимость имущества постоянного представительства;

$СИ$ — стоимость имущества иностранной организации в целом.

Иностранная организация, как правило, не ограничена в использовании только одного или нескольких, этих или иных показателей и их комбинаций. Например, если общий доход иностранной организации распределяется между ее иностранными подразделениями пропорционально численности персонала, то для исчисления дохода, передаваемого отделению, необходимы такие документы, как выписки из учетной политики иностранной организации, устанавливающей данный метод распределения; сведения об общей численности сотрудников иностранной организации и численности сотрудников ее отделения в РФ; декларация иностранной организации о доходах, представляемая в государстве ее постоянного местопребывания.

В сфере электронной предпринимательской деятельности иностранная организация может активно участвовать в экономической жизни другого государства, не имея персонала и имущества на его территории. Если же постоянное представительство иностранной организации будет образовано на территории России, по месту нахождения программно-технического комплекса, но в то же время в учетной политике этой организации будет прописано, что ее общий доход распределяется между ее иностранными подразделениями, например, пропорционально численности персонала, то налогооблагаемой прибыли на территории России не возникнет. Следовательно, должного распределения налога между участвующими налоговыми юрисдикциями может не происходить, и баланс налоговых обязательств между бюджетами двух государств будет нарушен в ущерб российскому.

Что касается отнесения доходов на счет той или иной налоговой юрисдикции, А. В. Кастельская отмечает, что если оборудование и программное обеспечение полностью разработаны и созданы персоналом постоянного представительства, так что оно считается экономическим собственником нематериальных фондов, доход от коммерческого использования таких фондов относится на счет постоянного представительства. Если же программное обеспечение частично разработано головным офисом и частично — постоянным представительством, соответствующая часть прибыли от деятельности и использования этого программного обеспечения относится на счет постоянного представительства¹². Но в то же время необходимо отметить, что проблематично отнести право на нематериальную продукцию к определенной части предприятия в рамках одного юридического лица.

Иностранная компания как на стадии организации, так и на стадии ведения дел тщательно просчитывает налоговые последствия, в т. ч. связанные с принятием решения о месте размещения веб-сервера. Так как наличие веб-сервера на территории РФ может привести к созданию постоянного представительства и налоговым обязательствам, то иностранные организации будут стремиться вести активную деятельность по продаже товаров и услуг через Интернет российским покупателям посредством веб-сервера, расположенного в низконалоговых юрисдикциях за рубежом или в офшорных зонах.

¹² Кастельская А. В. Применение концепции источника дохода и постоянного представительства при налогообложении электронной торговли // *Налоги.* — 2006. — № 1.

Развитие электронной предпринимательской деятельности как новой сферы деятельности, несомненно, приведет к возникновению реальных трудностей для налогового администрирования. Для решения проблем, ведущих к негативным последствиям для налоговой системы России, возможными вариантами могут быть или обложение налогом данных доходов (выплат) у источника и взимание налоговым агентом, или использование концепции постоянного представительства. По мнению автора, необходимо решать проблему налогообложения доходов иностранных субъектов электронной предпринимательской деятельности, используя концепцию постоянного представительства. В настоящее время понятие «постоянное представительство», предусмотренное НК РФ, а также международными соглашениями, не учитывает специфики электронной предпринимательской деятельности, а следовательно, не обеспечивается равное налогообложение доходов, полученных иностранными субъектами от российских источников с использованием и без использования современных технологий. Для определения налоговых юрисдикций субъектов электронной предпринимательской деятельности необходимо внести изменения в понятие «постоянное представительство» таким образом, чтобы выделенный сервер, который непосредственно и существенным образом вовлечен в основную коммерческую деятельность иностранной организации, рассматривался в качестве постоянного представительства. При этом работа над совершенствованием национального налогового законодательства должна осуществляться с учетом сложившейся международной налоговой практики.

Библиография

1. Гражданский кодекс РФ, части 1, 2, 4 [Электронный ресурс] / Официальный сайт компании «Консультант Плюс». — Режим доступа: <http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=102067>.
2. Налоговый кодекс РФ, части 1, 2 [Электронный ресурс] / Официальный сайт компании «Консультант Плюс». — Режим доступа: <http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=108642>.
3. Приказ МНС России от 08.03.2003 № БГ-3-23/150 «Об утверждении Методических рекомендаций налоговым органам по применению отдельных положений главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации, касающихся особенностей налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций» [Электронный ресурс] / Официальный сайт компании «Консультант Плюс». — Режим доступа: <http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=41858>.
4. Clarification on the Application of the Permanent Establishment Definition in E-Commerce: Changes to the Commentary on the Model Tax Convention on Article 5 [Электронный ресурс] / OECD Committee on Fiscal Affairs. — Режим доступа: <http://www.oecd.org/dataoecd/46/32/1923380.pdf>.
5. Ильичев, С. К. Особенности налогообложения в сфере электронной коммерции. — М.: Маркет ДС, 2004.
6. Васильева, Н. М. Особенности налоговых правоотношений в сфере электронной коммерции // Финансовое право. — 2006. — № 3.
7. Капельская, А. В. Применение концепции источника дохода и постоянного представительства при налогообложении электронной торговли // Налоги. — 2006. — № 1.
8. Мелешенко, И. П. Специфика налогообложения электронной коммерции // Налоги. — 2007. — № 6.
9. Полежаева, Л. В. Международные соглашения об избежании двойного налогообложения // Финансы. — 2010. — № 7.
10. Официальный сайт Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.oecd.org>.
11. Официальный сайт Национальной ассоциации участников электронной торговли (НАУЭТ) [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.nauet.ru>.
12. Ежедневная деловая газета «РБК daily» [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.rbcdaily.ru>.