

**Ph.D. Уразалиев Камолиддин Тажикулович**

*Независимый исследователь Ташкентского финансового института*

**Соавтор - к.э.н., доц. Позднякова Ирина Александровна**

*Декан финансово-экономического факультета Полоцкого государственного университета*

## **ЭЛЕКТРОННАЯ КОММЕРЦИЯ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ЕЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ**

**Аннотация:** В статье исследованы суть электронной коммерции и ее эволюция, система государственной координации, в частности, теоретические основы налогообложения этих видов деятельности, а также экономические и правовые основы организации деятельности электронной коммерции в стране. Исходя из целей исследования, сформулированы теоретические выводы относительно научных и экономических основ налогообложения электронной торговли. Автором предлагаются предложения и рекомендации по совершенствованию механизма налогообложения данной системы на основе международного опыта.

**Ключевые слова:** электронная коммерция, субъекты электронной коммерции, налоговая система, налогообложение электронной коммерции, принципы налогообложения, двойное налогообложение.

**Urazaliev Kamoliddin Tajikulovich**

*Independent researcher at the Tashkent Institute of Finance*

**Co-author - Ph.D., Assoc. Irina Pozdnyakova**

*Dean of the Faculty of Finance and Economics, Polotsk State University*

## **E-COMMERCE AND THE THEORETICAL FOUNDATIONS OF ITS TAXATION**

**Abstract:** The article examines the essence of e-commerce and its evolution, the system of state coordination, in particular, the theoretical foundations of taxation of these types of activities, as well as the economic and legal foundations of organizing e-commerce activities in the country. Based on the objectives of the study, theoretical conclusions are formulated regarding the scientific and economic foundations of taxation of electronic commerce. The author offers suggestions and recommendations for improving the taxation mechanism of this system based on international experience.

**Keywords:** e-commerce, e-commerce subjects, tax system, e-commerce taxation, principles of taxation, double taxation.

### **Введение.**

Небезинтересно, что объем электронной коммерции в мире «в настоящее время составляет 2,8 трлн. долл. США, темпы роста - 20-25%»[15]. Признавая эти уникальные преимущества, необходимо отметить, что столь быстрое ее развитие тесно связано с проблемой обеспечения финансового контроля на требуемом уровне. Стремительный рост электронной коммерции свидетельствует о том, что формирование эффективного механизма

налогообложения с учетом особенностей осуществления деятельности электронного предпринимательства в глобальной сети Интернет является одним из ключевых вопросов, непосредственно связанных с увеличением налоговых поступлений в государственный бюджет. Социально-экономические достижения развитых или избравших ускоренное развитие стран во многих случаях также определяются развитием в них информационных и Интернет-технологий, поскольку, в данном случае, важно изучить вопросы формирования эффективной политики налогообложения электронной коммерции.

В научных исследованиях, направленных на повышение эффективности системы налогообложения в деятельности электронной коммерции на опыте мировой налоговой политики, дающих оценку итогов мирового социально-экономического развития и описывающих масштабы использования Интернета, раскрываются эффективные модели налогообложения субъектов электронной торговли, система их сравнительных показателей, а также направления совершенствования системы налогообложения. Между тем результаты исследования показали, что стремительное развитие электронной коммерции в мире, различие подходов в налогообложении, неучитывание особенностей в данной сфере «приводят к возникновению теневой экономики и сокращению налоговых поступлений в государственный бюджет»[3], неэффективность налогового контроля в этой области указывает на существующие проблемы в системе, которые в кратчайшие сроки необходимо решить. Все это свидетельствует о том, теоретические и практические вопросы, связанные с улучшением налогообложения в сфере электронной коммерции, требуют глубокого и тщательного научного анализа.

### **Анализ соответствующей литературы.**

Вопросы электронной коммерции и ее налогообложения в определенной степени отражены в исследованиях отечественных и зарубежных ученых. Так, теоретические основы, особенности и развитие электронной коммерции как одной из областей экономических знаний исследованы такими зарубежными учеными, как П.Гари, Д.Козье, К.Пейтел, А.Саммер, Н.Териз, М.Хейг, Д.Эймор и др.

Теоретические и практические аспекты налогообложения услуг электронной коммерции изучались рядом зарубежных экспертов, в частности, А. Кренсель, Дж. Кеннеди, А. Эссен, П. Дернберг.

Американский экономист А.Кренсель предлагает, при налогообложении услуг электронной коммерции, учитывать такие особенности как отсутствие территориальных границ, анонимность коммерческих сделок и покупателя, нематериальность представительства.

Экономист Дж. Кеннеди в своих научных работах указал на проблемы налогообложения цифровых услуг и дал рекомендации по освобождению от

налогообложения транснациональных корпораций, предоставляющих эти услуги.

Напротив, европейский экономист-аналитик А. Эссен исследовал текущее состояние налогообложения цифровых услуг в европейских странах, подчеркнув необходимость применения отдельного порядка налогообложения этого сектора. Исследование, проведенное П. Дернбергом посвящено теоретическим и практическим аспектам международных стандартов, разработанных для налогообложения электронной коммерции.

Российские экономисты А.В. Эм, А.В. Корень подробно изучили налоговые реформы по формированию и совершенствованию налогообложения электронной коммерции проводимые в России.

В научных работах отечественных ученых-экономистов Б.С.Ахрарова, С.С.Гулямова, А.Т.Кенжабаева рассматриваются вопросы, связанные с электронной коммерцией и особенностями ее осуществления.

В научных исследованиях по совершенствованию системы налогообложения отечественных ученых-экономистов Ш.А.Тошматова, З.Абдуллаев и К.Т.Уразалиева освещены отдельные аспекты налогообложения электронной коммерции. Также особенности международного налогообложения электронной коммерции рассматриваются З.Абдуллаевым и Ф.Ш.Шамсутдиновым.

Однако, в работах указанных выше авторов отсутствует целостное и систематическое представление об электронной коммерции и вопросах ее налогообложения, о характерных особенностях, существующих проблемах с учетом международного опыта, не выдвигаются концептуальные предложения по их улучшению и т.д. Исходя из этого, весьма актуальными остаются вопросы налогообложения в сфере электронной коммерции, разработкой конкретных рекомендаций и предложений по совершенствованию существующей системы налогообложения.

### **Анализ и результаты.**

В настоящее время трудно себе представить развитие общества без финансовых технологий. Социально-экономические успехи в ряде развитых или избравших ускоренное развитие стран во многих случаях определяются развитием в них информационных и Интернет-технологий. Вот почему стремительное развитие финансовых технологий создало эффективные факторы для создания новой среды, процедур и комплекса методов в предпринимательской деятельности. В частности, возникли большие возможности для электронной коммерции и заключения договоров и соглашений с использованием ИТ-систем. В настоящее время электронная коммерция играет важную роль в развитии предпринимательства как неотъемлемой части глобальной Интернет-системы.

Согласно данным онлайн-портала международной статистики Statista (Табл. 1) электронная коммерция стабильно развивается. Так, если в 2014 году объем электронной торговли в мире составлял 1,34 трлн. долл. США,

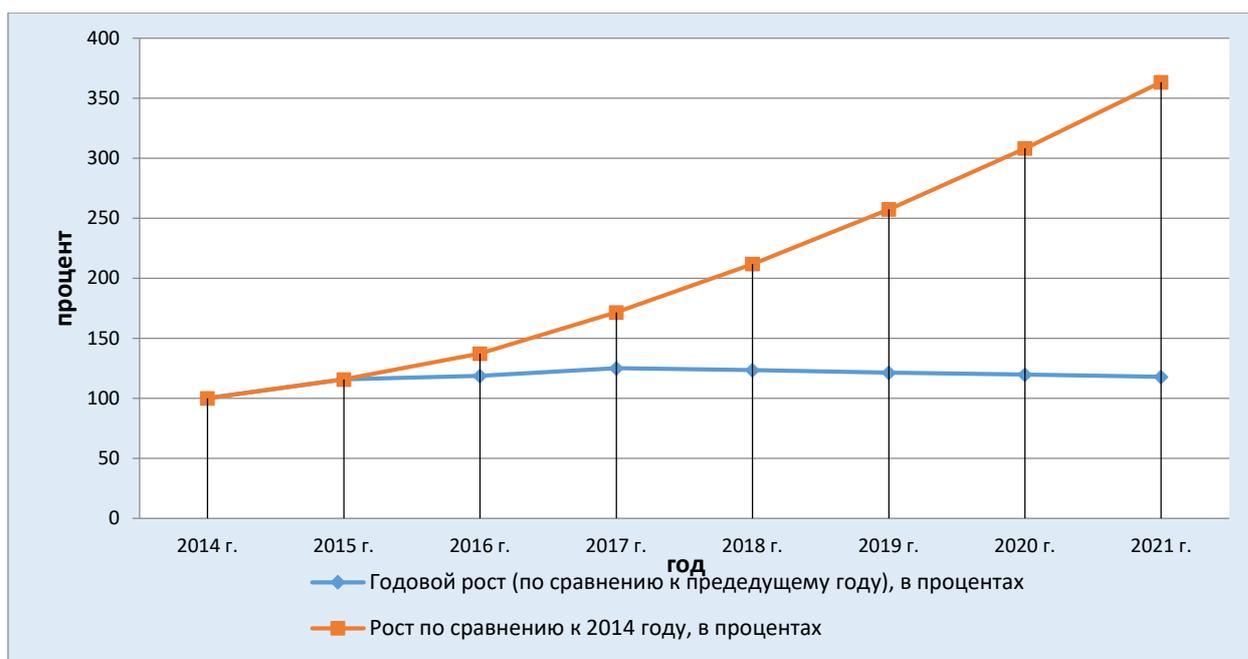
розничная торговля электронной коммерции в мире в 2018 году достигала 2,8 трлн. долл. США, то согласно прогнозным показателям, доходы от электронной коммерции к 2021 году будут равны 4,87 трлн. долл. США.

**Таблица 1**

**Динамика текущих и прогнозируемых показателей мирового оборота электронной коммерции[16], 2014-2021 гг.**

Показатели	Годы							
	2014	2015	2016	2017	2018	Прогноз		
						2019	2020	2021
<b>Оборот электронной коммерции, трлн. долл. США</b>	1,34	1,55	1,84	2,30	2,84	3,45	4,13	4,87
<b>Годовой рост (по сравнению с предыдущим годом), %</b>	100	115,7	118,7	125,0	123,4	121,4	119,7	117,9
<b>Рост по сравнению с 2014 годом, %</b>	100	115,7	137,3	171,6	211,9	257,4	308,2	363,4

Анализ годовой динамики роста электронной коммерции показал, что за исследуемый период этот оборот имеет стабильный рост в среднем 20%. В частности, если годовой рост в 2015 году составлял 115,7% при номинальной стоимости 1,55 трлн. долл. США, 2016 году 118,7% при номинальной стоимости 1,84 трлн. долл. США, 2017 году 125% при номинальной стоимости 2,3 трлн. долл. США, в 2018 году он вырос, по сравнению с предыдущим годом, на 123,4%. Согласно данным табл.1, и в 2019-2021 годах прогнозируется рост международного оборота электронной коммерции.



**Рис. 1. Тенденция к изменению оборота электронной коммерции в мире (2014-2021 гг., %)[16]**

Общий объем электронной торговли в 2018 году, по сравнению с 2014 годом, более чем удвоился, а в 2021 году по сравнению с 2014 годом прогнозируется его увеличение почти в четыре раза (Рис.1).

Согласно итогам 2020 года 2,8 млрд. человек в мире делали покупки с помощью Интернета. Так, средние расходы на одного пользователя на покупки через Интернет в том году составили 634 долл. США (в США-1932, Великобритании-1639, Южной Кореи-1493 долл. США), на приобретение потребительских товаров было потрачено 1,78 трлн. долл. США[15].

Электронная коммерция - это широкомасштабные экономические отношения, которые включают такие категории, как онлайн-торговля, обмен информацией, электронный банкинг, страховые услуги, денежные переводы, электронные денежные средства, а также электронный маркетинг. Электронная коммерция, по сравнению с традиционной предпринимательской деятельностью, имеет ряд преимуществ. которые можно разделить на четыре направления: субъекты предпринимательской деятельности, потребители, общество и экономика в целом.

Субъектам предпринимательской деятельности электронная коммерция предлагает такие возможности и преимущества, как осуществление своей деятельности на глобальном уровне, расширение рынка товаров (работ, услуг), повышение конкурентоспособности за счет снижения затрат на открытие магазина, расходов на рекламу и обслуживание, управление товарными запасами, хранение и транспортировка, сокращение времени, затрачиваемого на оформление и выполнение заказов, ускорение процесса обмена информацией параллельно с торговой деятельностью, без отрыва от производства, улучшение сети поставки и реализации аналогичной продукции независимо от местонахождения субъекта хозяйствования,

непрерывное функционирование в режиме 24/7, оперативная поставка товара на рынок, индивидуальный подход к каждому потребителю.

В свою очередь электронная коммерция для потребителей предпочтительна тем, что позволяет выбирать и приобретать товары (работы, услуги) в удобное время, место и скорость, одновременно обращаться к нескольким фирмам, быстрый поиск отвечающих их требованиям продукции и эффективное использование технических и транспортных средств при обращении на предприятия, где эти продукции доступны, оперативная доставка товара независимо от места жительства, здоровья и уровня финансовой обеспеченности покупателей, осуществлять покупки из любого региона, не выходя из дома.

Важную роль в развитии общества также играет электронная коммерция. Это положение проявляется в том, что имеются такие положительные эффекты, как ускорение процесса «цифровизации» экономики, предотвращение различных видов коррупции за счет усиления конкуренции между хозяйствующими субъектами, демонополизации, повышения качества продукции и уровня жизни (удобства информационных технологий, использование интеллектуального технологического оборудования и средств и т.д.), обеспечение прозрачности в процессе реализации товаров (работ, услуг) в сфере предпринимательства.

Сегодня электронная коммерция важна не только в наличии положительных аспектов для конкретного субъекта предпринимательской деятельности или потребителя, но и в социально-экономическом развитии страны. Следует отметить, что электронная коммерция, наряду с ее преимуществами, имеет и ряд недостатков, в частности, из-за налоговых потерь государственного бюджета сегодня электронная коммерция становится одной из главных проблем. Вот почему государства должны принять необходимые меры для приведения национальной налоговой системы в соответствие с требованиями современной информационной экономики. Налоговое законодательство в отношении этого процесса должно быть направлено на создание процесса налогообложения с учетом условий и возможностей субъектов электронной коммерции.



## **Рис.2. Современные принципы налогообложения электронной коммерции[18]**

Все классические принципы налогообложения также имеют отношение к электронной коммерции и используются в качестве важной основы для стран при разработке национальной налоговой политики. Практическая реализация этих основных принципов налогообложения является предпосылкой создания равных условий для налогоплательщиков в процессе уплаты налогов в государственный бюджет.

Хорошо известно, что налоги служат не только для пополнения государственного бюджета, но, также, используются как источник экономического роста в государстве и обществе. В последние годы быстрое и широкое распространение информационно-коммуникационных средств во всех сферах экономики и общества, а также формирование Интернета в качестве платформы для электронной коммерции в условиях глобализации, оказали значительное влияние на экономическую активность во всех отраслях. Эти факторы были предложены рядом экономистов, в частности российской ученой Л. Фроловой[10] для определения современных принципов налогообложения, учитывающих особенности электронной коммерции.

Исследования ученых-экономистов показали, что современные принципы налогообложения электронной комерции возникли в результате развития информационно-коммуникационных средств и процессов глобализации (Рис.2), которая оказывает непосредственное влияние на все сферы жизни общества, включая налоговую систему и налоговую политику государства. Данный эффект ясен и очевиден по мере углубления этого процесса и достижения нового уровня качества. Согласившись с мнениями ученых по этому поводу, ввиду необходимости решения проблем, возникающих на практике по вопросам налогообложения электронной коммерции, целесообразно ввести новые принципы «информационной безопасности» и «прозрачности».

Преимущества электронной коммерции в перспективе проявляются как особое направление предпринимательской деятельности, однако они также способствуют значительным потерям в государственном бюджете. Вот почему важно определить особенности электронной коммерции и учитывать их в налогообложении в связи с необходимостью применения принципов, направленных на автоматизацию налогового контроля и разработки соответствующих платформ налогообложения в глобальной среде Интернета.



**Рис.3. Особенности налогообложения субъектов электронной коммерции[18]**

Эти особенности расширяют возможности скрыть субъекты электронной коммерции в налогообложении и, с данной точки зрения, необходимо разработать модель налогообложения субъектов, работающих в этом направлении, в том числе, их учитывать при совершенствовании системы налогового контроля.

В целях отсутствия препятствий для развития электронной коммерции на ранних этапах ее развития и незамедления роста, вопросы налогообложения в таких подходах, как сохранение действующей системы налогообложения общеустановленного порядка, отсутствие дополнительных налогов и других обязательных платежей, неприменность отдельных налогов рассматривались администрацией с осторожностью, для ускоренного развития этого вида коммерции в последние годы многие страны говорят о необходимости совершенствования системы налогообложения с учетом ее особенностей с точки зрения предотвращения бюджетных потерь[11]. Исходя из этого, перечисленные выше факторы следует учитывать при разработке модели налогообложения субъектов, действующих в данной сфере, а также в процессе совершенствования системы налогового контроля.

Технически Интернет - это процесс, который облегчает доступ к информации о налогах и их сборе. Однако в практике налогообложения коммерция с помощью Интернета создает и ряд проблем (Рис.6). Которые, в частности, охватывают международные и национальные интересы.

К международным относятся: определение налоговой юрисдикции, международное двойное налогообложение, пробелы в налоговой системе, нездоровая конкуренция; к национальным: определение порядка (системы)

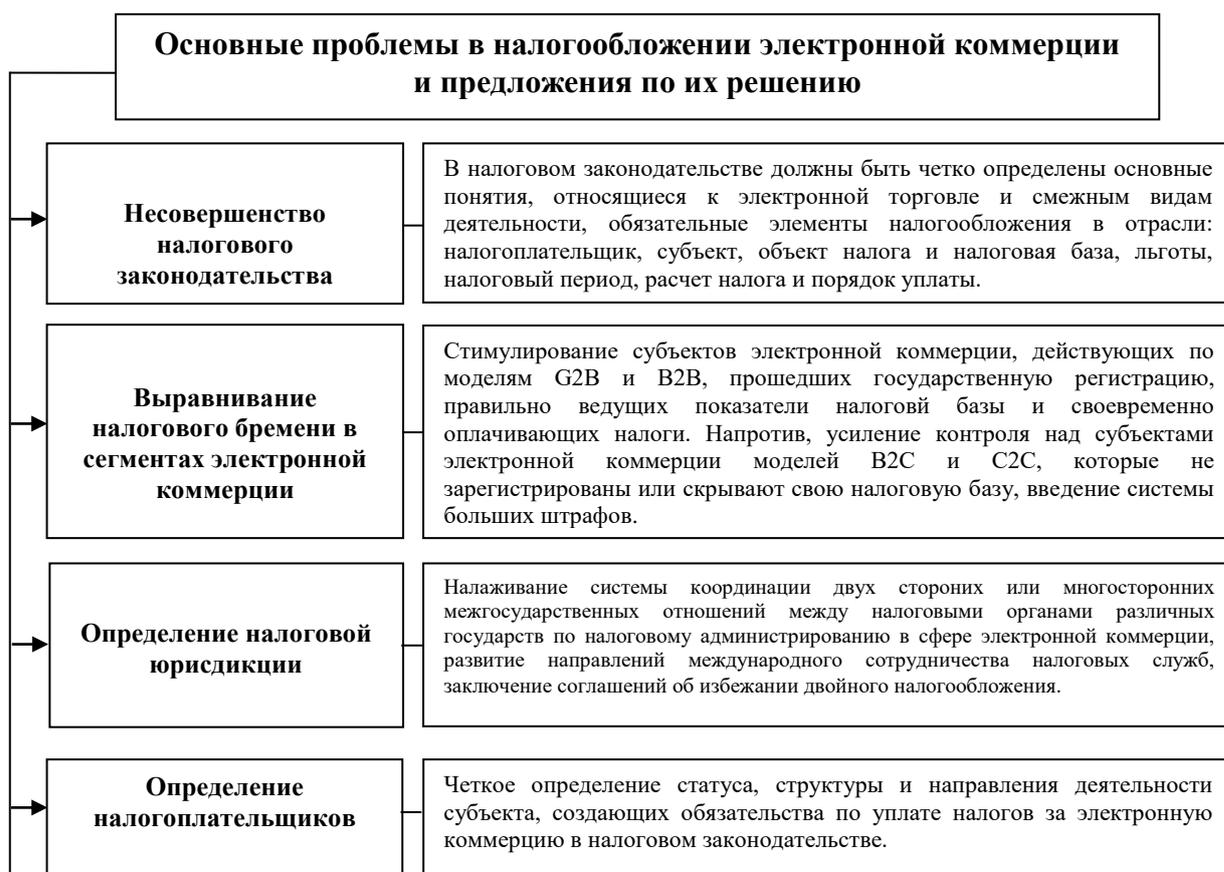
налогообложения налогоплательщика, совершенствование налогового администрирования, недостатки в налоговом законодательстве и др.

Интернет является деятельностью, направленной на регулярное получение дохода и может осуществляться не только налогоплательщиками, зарегистрированными в установленном порядке и ведущими налоговый учет, но и субъектами, не прошедшими данную процедуру. Такая деятельность требует особого надзора со стороны компетентных органов по выявлению и надлежащему административно-уголовному наказанию за незаконную предпринимательскую деятельность.

Когда товары, заказанные через Интернет-коммерцию, оплачиваются наличными, например, когда курьер доставляет товары покупателю, это может позволить субъекту хозяйствования не оприходовать деньги в кассу и является фактором увеличения риска снижения, уничтожения или сокрытия налоговой базы. По нашему мнению, целесообразно, чтобы обязательным условием оплаты за покупки через электронную коммерцию был перевод только на безналичной форме оплаты.

В то же время, принимая во внимание развитие электронной коммерции и торговли в стране, в целях ограничения неофициальных доходов предпринимателей, занимающихся этой деятельностью, требуется внедрение дистанционных онлайн электронных кассовых аппаратов на основе внедренных в стране электронных цифровых стандартов.

Здесь особо следует отметить, что внедрение дистанционных электронных кассовых аппаратов в нашей стране, создаст, во-первых, возможности для дальнейшего развития электронной коммерции, и, во-вторых, поможет решить ряд проблем в налогообложении доходов предпринимателей в сфере электронной коммерции.



**Рис.6. Основные проблемы в налогообложении электронной коммерции и предложения по их решению[18]**

Вопрос налогообложения цифровых товаров остается актуальными в экономике. Так, юридически в цифровой экономике при перемещении товаров из одного места в другое должны взиматься таможенные пошлины. Между тем в мировой налоговой практике до сих пор не создан эффективный механизм контроля перемещения этих товаров через таможенную границу. В частности, методы взимания таможенных пошлин на товары в электронной коммерции еще не разработаны. Как правило, отказ от уплаты таможенных пошлин на электронные товары объясняется тем, что расходы на таможенный контроль превышают сумму таможенных пошлин.

Электронные деньги также играют важную роль в электронной коммерции, увеличение объема которых усложняет рассмотрение обязательных платежей, например таких, как налог на добавленную стоимость и налог на прибыль. Следует отметить, что электронные процессы косвенно влияют на формирование и активацию различных оффшорных финансовых институтов, а также на вывод налоговых поступлений из налоговой юрисдикции.

К сожалению в процессе быстроразвивающихся современных информационных технологий неустранение возникающих проблем в ближайшее время может привести к тому, что значительная часть налоговых поступлений государства будет потеряна. Виртуализация транзакций и увеличение количества товаров, передаваемых в цифровой форме, еще

больше усложняют процесс выявления субъекта налогообложения и контроля за процессами налогообложения.

### **Заклучение**

На основе результатов исследования специфики электронной коммерции и ее налогообложения были сделаны следующие выводы:

на сегодняшний день электронная коммерция важна не только при наличии положительных аспектов для конкретного субъекта предпринимательской деятельности или потребителя, но и в социально-экономическом развитии страны. Следует признать, что электронная коммерция не только оказывает положительное влияние на экономику любой страны, но, в то же время является фактором возникновения некоторых проблем. Так, вопросы связанные нормативным регулированием некоторых аспектов электронной коммерции на сегодняшний день еще не нашли своего окончательного решения. В частности, в условиях современных реалий ускоренное развитие коммерции требует решения вопроса налогообложения его субъектов;

в настоящее время в мировом сообществе общий и единый подход к налогообложению электронной торговли еще не разработан. Эта проблема в разных странах решается на основе различных подходов, в результате чего налогоплательщики и сборщики налогов сталкиваются с определенными трудностями. Так, проблемы налогообложения иностранных субъектов электронной коммерции возникают при администрировании прямых налогов, связанных с определением постоянного представительства, и при косвенных налогах, обусловленных с исчислением и уплатой налога на добавленную стоимость;

мы полагаем, что в условиях, когда современные коммуникационные технологии развиты слабо, а электронная коммерция только формируется, налоги, уплачиваемые субъектами этой сферы, незначительны. Именно при таких обстоятельствах, т.е. когда электронная коммерция не оказывает существенного влияния на формирование государственного бюджета, необходимо предоставить некоторые льготы в налогообложении этой сферы и сосредоточиться на системном регулировании.

В этом случае низкие налоги или их полная отмена, по нашему мнению, могут стать важнейшим фактором развития электронной коммерции и более широкого применения электронной формы коммерческих соглашений между субъектами. В этой связи необходимо пересмотреть налоговую политику, применяемую к электронной коммерции в нашей стране, т.е. взимать налоги на основе общеустановленных принципов.

### **Использованная литература**

1. Налоговый кодекс Республики Узбекистан (Новая редакция). 2020 год. <https://lex.uz/docs/4674902>
2. Указ Президента Республики Узбекистан от 18 июля 2017 года № УП-5116 “О мерах по коренному совершенствованию налогового администрирования, повышению собираемости налогов и других обязательных платежей” // Народное слово, <http://xs.uz>, 2017 год, 19 июля.
3. Постановление Президента Республики Узбекистан №ПП-3724 от 14 мая 2018 года «О мерах по ускоренному развитию электронной коммерции» <https://lex.uz/docs/3744601>
4. Krensel A. VAT Taxation of E-Commerce. Dissertation in partial fulfillment of the requirements for the degree of Masters of Law at the University of Cape Town. 2004.-p.57. <https://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.102.8607&rep=rep1&type=pdf>.
5. Kennedy J. Digital Services Taxes: A Bad Idea Whose Time Should Never Come. /May 13, 2019./ The Information Technology and Innovation Foundation (ITIF)/ <https://itif.org/publications/2019/05/13/digital-services-taxes-bad-idea-whose-time-should-never-come>.
6. Asen E. What European OECD Countries Are Doing about Digital Services Taxes. /March 25, 2021./ The Taxfoundation/ <https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020/>.
7. Doernberg R.L. International Taxation in a Nutshell (Nutshells) 11th Edition Paperback - 2008;
8. Ем А.В. Правовое регулирование взимания НДС при международной торговле услугами в электронной форме: автореферат на соискание к.ю.н. – МГУ, Москва.: 2019. - 30 с.
9. Корень А. Налогообложение субъектов электронной коммерции: проблемы и перспективы: монография. - Владивосток: Изд-во ВГУЭС, 2011.
10. Ильичев С.К. Особенности налогообложения в сфере электронной коммерции: Дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10 / Ильичев С.К. - М., 2002. - 168 с.; Фролова Л.В. Налогообложение электронной торговли: Дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10 / Фролова Л.В. - Саратов, - 2009. - 181 с.
11. Кондрашин А. В., Кондрашин В. А. Проблемы налогообложения электронной коммерции на современном этапе // Молодой ученый. - 2018. - №27. - С. 85-87; - URL <https://moluch.ru/archive/213/51957/>.
12. Тошматов Ш.А. Кичик тадбиркорлик субъектларини солиққа тортиш асослари. Монография.-Т.: “Молия”, 2012.-160 б.
13. Абдуллаев З. Проблемы налогообложения в условиях развития электронной коммерции // <https://finance.uz/index.php/ru/fuz-menu-technology-ru/2856-problemy-nalogooblozheniya-v-usloviyakh-razvitiya-elektronnoj-kommertsii>.
14. Уразалиев К. Электронная коммерция и вопросы ее налогообложения: автореферат на соискание д.ф.э.н (Ph.D). - Ташкент, ТФИ, 2019 г.

15. Годовой отчет международного агентства We Are Social.  
<https://wearesocial.com/global-digital-report-2019>
16. Statista онлайн-портал международной статистики//  
<https://www.statista.com/>
17. Сведения веб-сайта Государственного налогового комитета  
<https://soliq.uz/> .
18. Авторская разработка по результатам исследования.