

Александр Игоревич ПОГОРЛЕЦКИЙ<sup>1</sup>  
Мария Валерьевна КЕШНЕР<sup>2</sup>

УДК 336.227 + 336.226.3 + 336.24 + 341.1/8

## КОСВЕННОЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ТРАНСГРАНИЧНОЙ ЭЛЕКТРОННОЙ ТОРГОВЛИ: ОСОБЕННОСТИ НАЦИОНАЛЬНОГО И МЕЖГОСУДАРСТВЕННОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ

<sup>1</sup> доктор экономических наук,  
профессор кафедры мировой экономики,  
Санкт-Петербургский государственный университет  
a.pogorletskiy@spbu.ru; ORCID: 0000-0003-4495-5557

<sup>2</sup> кандидат юридических наук,  
доцент кафедры международного и европейского права,  
Казанский федеральный университет  
mvkeshner@kpfu.ru; ORCID: 0000-0003-3649-2206

### Аннотация

Опубликованные в российской научной литературе исследования в сфере экономической и правовой оценки развития электронной коммерции дают в основном общую характеристику состояния и перспектив развития международных онлайн-транзакций. При этом выделяются, как правило, совокупные особенности налогообложения трансграничной электронной коммерции (представляющей предмет данной статьи) без акцента на косвенные методы налогового регулирования (являющиеся объектом предлагаемого научного анализа). Опираясь на предшествующие теоретико-методологические и практические исследования, авторы статьи в качестве своей цели систематизируют знания о косвенном налоговом регулировании трансграничных операций электронной коммерции как на национальном, так и на межгосударственном уровне, определяя основные подходы к налогообложению в данной области,

---

**Цитирование:** Погорлецкий А. И. Косвенное налогообложение трансграничной электронной торговли: особенности национального и межгосударственного регулирования / А. И. Погорлецкий, М. В. Кешнер // Вестник Тюменского государственного университета. Социально-экономические и правовые исследования. 2020. Том 6. № 1 (21). С. 256-280.  
DOI: 10.21684/2411-7897-2020-6-1-256-280

---

а также акцентируют внимание на приоритете регулирующей (стимулирующей) роли налогов при их применении в качестве инструментов воздействия на международную онлайн-торговлю.

Основные положения статьи раскрывают принципы и особенности взимания налогов на добавленную стоимость (НДС), акцизов, таможенных пошлин и почтовых сборов в сфере экспортно-импортных операций электронной торговли с товарами, цифровым контентом и электронными услугами в национальных системах налогообложения, а также характеризуют основные направления соответствующей международной координации косвенного налогообложения.

Предлагаемая авторами и подтвержденная в результате исследования гипотеза свидетельствует о том, что бурное развитие трансграничной электронной торговли в современном мире делает данную сферу международных экономических отношений достаточно привлекательной для усиления фискальной роли косвенного налогообложения на национальном уровне, но трудности, которые испытывает мировая экономика в начале третьего десятилетия XXI в., делают необходимым приоритет регулирующей (стимулирующей) роли косвенных налогов для поддержки глобального роста экономики и торговли, включая ее электронный сегмент.

#### **Ключевые слова**

Трансграничная электронная коммерция, трансграничная электронная торговля, таможенные пошлины, акцизы, косвенное налогообложение, международное налогообложение, налоговая координация, налоговое стимулирование, налоговое регулирование, налог на добавленную стоимость.

**DOI: 10.21684/2411-7897-2020-6-1-256-280**

#### **Введение**

Электронная торговля в современном цифровом мире, размер виртуальной экономики которого составляет от 4,5 до 15,5% глобального ВВП [4, с. 5], развивается достаточно быстрыми темпами (ежегодный средний прирост — около 20% [36, с. 329]), ее доля в общем объеме международных торговых операций также неуклонно растет. Так, по оценкам Глобального института McKinsey, пропорция трансграничных операций с товарами, осуществляемых на торговых интернет-платформах, достигла 12% (включая как сделки B2B, осуществляемые между бизнес-структурами, так и B2C, реализуемые между бизнес-агентами и конечными потребителями [28]), а стоимостной объем онлайн-покупок в мире уже превысил 4 трлн \$ [26]. К 2030 г. глобальная электронная коммерция может добавить от 1,3 до 2,1 трлн \$ к объему операций международной торговли, причем на цифровые транзакции будет приходиться от 6 до 10% трансграничных операций с товарами [28].

Примечательно, что за последнее десятилетие мировой экспорт информационно-коммуникационных технологий (ИКТ) и услуг, которые можно предоставлять

с использованием цифровых технологий, растет гораздо быстрее, чем глобальный экспорт услуг в целом, что свидетельствует о всё большей цифровизации мировой экономики и, как следствие, повышении значимости трансграничной электронной торговли. Так, в 2018 г. объем экспорта услуг, предоставляемых с использованием цифровых технологий, достиг 2,9 трлн \$, составив 50% мирового экспорта услуг [2, с. 8]. Таким образом, операции трансграничной электронной коммерции становятся из-за роста своего стоимостного объема всё более привлекательными для налогообложения и налогового регулирования.

В данном исследовании мы сделаем акцент на косвенное налогообложение трансграничных операций электронной торговли, определив основные отличия взимания налогов в трех основных группах торгуемых продуктов: материально-вещественных товаров, цифрового контента и электронных услуг. Нашей целью при этом станет определение основных подходов к косвенному налогообложению трансграничных операций электронной коммерции с точки зрения как национального, так и межгосударственного регулирования, которые помогают контролировать развитие данной сферы международной торговли, при необходимости стимулируя ее динамику в условиях замедления темпов глобального экономического роста.

В отечественной научной литературе в изучаемой авторами статьи области уже сделан определенный задел. Среди работ по косвенному налогообложению операций электронной торговли, изданных на русском языке, отметим в первую очередь статьи Е. В. Соколовской [13, 14], исследовавшей сходную проблему трансграничного налогообложения. Вызовы традиционным принципам налогообложения в результате развития системы товарооборота, основанной на интернет-операциях, включая очевидность корректировки существующих подходов к косвенному налогообложению электронной коммерции, а также проблемы, связанные с определением природы приобретенных онлайн товаров и услуг, которые напрямую влияют на налогообложение соответствующих хозяйственных операций, рассмотрены в публикации Е. Ю. Проницовой и Е. А. Азизовой, изучавших правовые аспекты налогового регулирования трансграничной электронной торговли [12]. Упомянем также статью Е. А. Митрофановой, исследователя, который при анализе вопросов становления и состояния правового регулирования налогообложения электронной коммерции в зарубежных странах обращает внимание на специфику механизма взимания косвенных налогов [7]. Вопросам налогового регулирования операций электронной коммерции в интеграционных сообществах, таких как Европейский союз, с акцентом на обложение НДС была посвящена соответствующая статья Н. А. Алексеева [1].

К теме статьи ранее обращались и сами авторы. Отдельные моменты косвенного налогообложения трансграничных операций электронной торговли уже были рассмотрены А. И. Погорлецким в работах [9, 10], а в совместной публикации А. И. Погорлецкого и М. В. Кешнер выявлены особенности налогового администрирования в современном цифровом мире [8].

Статистической и фактологической базой исследования послужили отчеты и данные международных организаций, таких как Конференция ООН по торговле и развитию (ЮНКТАД), Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), Всемирная торговая организация (ВТО), Банк международных расчетов, Европейская комиссия (ЕК), Евразийская экономическая комиссия (ЕЭК), а также ряда аналитических агентств и консалтинговых компаний, включая Исследовательскую службу Конгресса США (CRS), Национальное бюро экономических исследований (NBER), McKinsey, Moody's и др.

### **Методология исследования**

В статье будут применяться такие теоретические методы исследования, как анализ, синтез, классификация, обобщение и аналогия, а также количественные методы исследования, в основе которых лежит анализ статистических данных, позволяющий выявить общие закономерности в изучаемом явлении и сделать соответствующие выводы. Результаты исследования помогут усовершенствовать действующую систему налогообложения и налогового администрирования в части косвенных налогов, применяемых к операциям трансграничной электронной торговли. При этом акцент будет сделан как на методы налогового регулирования, применяемые на национальном уровне, так и на межгосударственное взаимодействие в сфере косвенного налогообложения экспортно-импортных операций электронной коммерции.

Основу исследования составил также формально-юридический метод. При анализе теоретической и нормативной базы, а также специальной литературы были применены методы сравнительного правоведения и толкования права. При решении поставленных задач, находящихся на стыке отраслевых наук (экономики и права), использован междисциплинарный подход.

Предмет исследования — трансграничные операции электронной торговли, включая сделки с материально-вещественными продуктами (товарами), цифровым контентом и виртуальными услугами, оказываемыми дистанционно. Основное внимание при этом акцентировано на сделки B2B и B2C, преимущественно розничные.

Объект исследования — косвенное налогообложение международных онлайн-сделок B2B и B2C, предполагающее взимание с операций с товарами таможенных пошлин, акцизов и почтовых сборов, а также применение ко всем таким транзакциям НДС либо налогов с продаж.

В ходе исследования мы ставим перед собой следующие задачи:

- раскрыть принципы и особенности косвенного налогообложения экспортно-импортных операций электронной торговли с точки зрения национальных систем налогообложения;
- выявить особенности налогообложения международных транзакций электронной торговли в начале 2020-х гг. под воздействием глобальных вызовов начала нового десятилетия, включая ранее непредвиденные;
- выделить основные направления международной координации косвенного налогообложения трансграничной электронной коммерции.

Приступая к исследованию, мы сформулируем следующую гипотезу: бурное развитие трансграничной электронной торговли в современном мире делает данную сферу международных экономических отношений достаточно привлекательной для усиления фискальной роли косвенного налогообложения на национальном уровне, но трудности, которые испытывает мировая экономика в начале третьего десятилетия XXI в. (геополитические противоречия, торговые войны и непредсказуемые события негативного характера — «черные лебеди», — к которым, в частности, относится пандемия коронавируса COVID-19), заставляют задуматься о приоритете регулирующей роли косвенных налогов для поддержки глобального роста экономики и торговли.

### **Принципы и особенности косвенного налогообложения экспортно-импортных операций электронной торговли**

Косвенное налогообложение трансграничных операций электронной торговли построено на двух основополагающих принципах международного налогообложения — *принципе места (страны) происхождения* и *принципе места (страны) потребления* продукта (материально-вещественного товара, заказанного и оплаченного через торговые онлайн-площадки и виртуальные платежные системы, а затем доставляемого экспедиторами; электронной услуги либо цифрового контента, поставляемых дистанционно в виртуальной форме после соответствующей покупки и оплаты онлайн). Действие данных принципов и их влияние на страны, участвующие в международной торговле, применительно к НДС подробно рассмотрено, к примеру, А. Разиным (А. Razin) и Е. Садкой (Е. Sadka) [31]. В национальных налоговых системах не только взимание НДС, но и уплата ряда других косвенных налогов — например акцизов и таможенных пошлин, — которыми облагаются внешнеэкономические сделки, может быть основана на принципах страны происхождения и страны потребления товаров, услуг и цифрового контента [15, с. 63-69].

С точки зрения правового регулирования косвенное налогообложение экспортно-импортных сделок электронной коммерции имеет отличительную характерную специфику в части операций с материально-вещественными продуктами (товарами). В данном случае наряду с *налоговым правом*, устанавливающим систему косвенных налогов и сборов (мер нетарифного регулирования с точки зрения торговой политики), используется также *таможенное право*, устанавливающее порядок применения таможенных пошлин (тарифные меры регулирования). Причем странам — членам ВТО, помимо выполнения требований организации и взятых на себя обязательств по национальным таможенным тарифам, при правовом регулировании трансграничных сделок электронной торговли следует учитывать — наравне с национальным таможенным законодательством (а также таможенными кодексами интеграционных союзов) — и нормативно-правовую базу ВТО (т. н. *право ВТО*). В рамках международной торговой системы, созданной под эгидой ВТО, в настоящее время таможенные тарифы подлежат обязательному согласованию,

что исключает их использование в качестве мер одностороннего регулирования экспортно-импортных операций с товарами, являющихся объектом трансграничной электронной торговли [11, с. 221-239].

К числу *косвенных налогов*, оказывающих наибольшее влияние на международные сделки электронной торговли, относятся налоги на добавленную стоимость (либо их аналоги в ряде стран, где НДС отсутствует, такие как налоги с продаж) и акцизы. К *сборам*, носящим целевой характер, следует отнести т. н. почтовый сбор, применяемый рядом стран для финансирования издержек национальных почтовых операторов, связанных с доставкой товаров, купленных в зарубежных интернет-магазинах. Отдельно как инструменты тарифного регулирования международной торговли, не входящие в арсенал мер собственно налоговой политики, стоят *таможенные пошлины*, устанавливаемые для товаров таможенным законодательством.

Приведенная далее таблица 1 систематизирует комплекс косвенных инструментов налогообложения трансграничных операций электронной торговли: в ней подчеркнуты особенности налогообложения объектов электронной коммерции (товаров, электронных услуг и цифрового контента) в странах происхождения и потребления данных объектов в зависимости от характера транзакций. При этом за основу взяты доминирующие в современном цифровом мире в пропорции 90:10 [32] сделки B2B и B2C.

Основные отличия в налогообложении будут между товарами, доставляемыми экспедиторами, и виртуальными объектами международной торговли, такими как электронные услуги и цифровой контент, поставляемыми конечным зарубежным потребителям дистанционно. В первом случае к числу основных применяемых косвенных налогов будут относиться НДС (или налоги с продаж), акцизы, таможенные пошлины и почтовые сборы, причем они могут частично применяться как в странах происхождения, так и в странах потребления товаров, а налоговая политика регулирования при этом дополняется еще и таможенной политикой. Во втором случае таможенное регулирование полностью отсутствует, используется комплекс мер налогового регулирования.

Нужно отметить, что если на начальном этапе развития трансграничной торговли электронными услугами и цифровым контентом, предполагающими полную виртуальность и дистанционность, страны — источники доходов, в которые осуществлялась конечная поставка таких продуктов, не имели в большинстве случаев возможности взимать импортный НДС, то к настоящему времени сложившаяся мировая практика кардинально изменилась. Так, решения, принятые еще в самом начале 2000-х гг. в Европейском союзе (ЕС), обязывают иностранных дистанционных продавцов вставать на налоговый учет в качестве плательщиков НДС в ЕС, если цифровые продукты и электронные услуги предназначены для конечного потребления в странах данного интеграционного сообщества [30]. В рамках реализации первого пункта действий (Action 1) Плана

Таблица 1  
**Особенности косвенного налогообложения трансграничных операций электронной торговли**  
 Table 1  
**Peculiarities of indirect taxation of cross-border e-trade transactions**

Юрисдикция налогообложения	Объект налогообложения	Применяемые косвенные налоги и сборы, субъекты налогообложения					
		Сделки В2В				Сделки В2С	
		Внутрифирменные (сделки между головной компанией и ее зарубежным филиалом)		С независимыми контрагентами, включая сделки между материнскими и дочерними компаниями		Экспорт	Импорт
	Экспорт	Импорт	Экспорт	Импорт	Экспорт	Импорт	
Страна происхождения продукта	Материально-вещественные продукты (товары)	Экспортные таможенные пошлины (при наличии), уплачиваемые продавцом	—	Экспортные таможенные пошлины (при наличии), уплачиваемые продавцом; возврат НДС продавцу	Экспортные таможенные пошлины (при наличии), уплачиваемые продавцом; возврат НДС продавцу	Экспортные таможенные пошлины (при наличии), уплачиваемые продавцом; возврат НДС продавцу	—
		—	—	Возврат НДС продавцу	Возврат НДС продавцу	Возврат НДС продавцу	—
Страна потребления продукта	Материально-вещественные продукты (товары)	—	Импортные таможенные пошлины и акцизы, уплачиваемые покупателем	—	Импортные таможенные пошлины и акцизы и импортные таможенные пошлины, уплачиваемые покупателем	—	Импортный НДС, акцизы, импортные таможенные пошлины и почтовые сборы, уплачиваемые покупателем или экспедитором
		—	—	—	Импортный НДС, акцизы и импортные таможенные пошлины, уплачиваемые покупателем	—	Импортный НДС, уплачиваемый продавцом

BEPS<sup>1</sup>, принятого под эгидой ОЭСР и «Группы двадцати» (G20) в 2013 г., во всех заинтересованных странах мира (к настоящему времени их уже 110) осуществляется переход от налогообложения по принципу физического присутствия в стране (*nexus rules*) к налогообложению, основанному на факте поставки продукции в страну ее потребления [19]. С точки зрения косвенного налогообложения это позволяет взимать НДС с экспортера цифровых продуктов и электронных услуг даже без его физического присутствия в стране, в которую они поставляются дистанционно (по факту делая НДС импортным с точки зрения страны потребления).

Обратим внимание также на *субъектов* косвенного налогообложения. В сделках электронной коммерции с товарами, заказанными в интернет-магазинах, тяжесть бремени уплаты налогов (НДС / налогов с продаж, акцизов, таможенных пошлин и почтовых сборов) лежит в основном на покупателях, что с точки зрения торговой политики призвано стимулировать экспорт и ограничивать импорт. Напротив, при торговле виртуальными продуктами (электронными услугами и цифровым контентом) действующие налоговые системы пока нацелены на фискальные меры регулирования: страны-экспортеры не всегда компенсируют своим национальным субъектам цифровой экономики НДС, взимаемый в странах потребления с продавцов-импортеров, которые не стремятся переложить этот налог на покупателей. В целом, характеризуя *регулирующую и фискальную роли косвенного налогообложения* сделок трансграничной электронной коммерции, можно сделать следующие выводы:

- налоговые поступления от операций с товарами в формате B2B (преимущественно оптовая торговля между компаниями) существенно, учитывая их общую долю в стоимостном объеме глобальных операций электронной коммерции, превышают налоговые поступления от сделок B2C (розничная торговля); при этом для доходов бюджетов стран-импортеров важное значение имеют поступления НДС и таможенных пошлин, которые в сделках B2B оплачивают компании-покупатели, а в сделках B2C — либо розничные покупатели, либо интернет-площадки, либо почтовые операторы (в зависимости от национальных особенностей налоговой системы и организации таможенной службы страны назначения товара);
- налоговые поступления бюджетам стран-импортеров от операций с электронными услугами и цифровым контентом обеспечивает НДС, для выплаты которого дистанционный продавец должен встать на налоговый учет в юрисдикции поставки своих продуктов конечным потребителям;
- принимая во внимание невысокую пропорцию трансграничной электронной торговли в общем объеме операций международной торговли (около 12% всех операций с товарами [28], 11% сделок в сегменте B2C [27] и

---

<sup>1</sup> План противодействия размыванию налоговой базы и вывода прибыли в низконалоговые юрисдикции (Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting). Его первый пункт предполагает учет воздействия вызовов цифровизации на налогообложение [19].

только 1% сделок с цифровым контентом [39, с. 93], а также пока еще несущественную долю сделок с электронными услугами из-за сохраняющейся жесткости национального регулирования), фискальная значимость налогообложения трансграничных транзакций электронной коммерции оказывается несущественной;

- учитывая опережающий характер роста операций электронной торговли в мире темпами свыше 10% в год [27] над ростом стоимостного объема операций международной торговли, темпы которой к 2019 г. сократились всего лишь до 0,3% [26], целесообразно использовать регулируемую (главным образом стимулирующую) роль налогов для того, чтобы через поддержку высоких темпов роста электронной коммерции, включая ее трансграничный сегмент, улучшать динамику международных операций, а также роста мировой экономики в целом;
- при принятии решений об активизации фискальной роли косвенных налогов для обложения трансграничных операций электронной торговли товарами (НДС, акцизы, почтовые сборы), следует учесть отрицательный опыт ряда стран мира, в которых введение данных налогов применительно к розничной трансграничной электронной коммерции привело не к пополнению бюджета за счет дополнительных доходов, а к сокращению объема покупок в зарубежных интернет-магазинах и убыткам национальных почтовых операторов в результате нежелания потребителей платить соответствующие налоги и сборы (особенно характерен соответствующий опыт Швеции [9, с. 237-238]).

#### **Налогообложение трансграничной электронной коммерции в условиях глобальных вызовов начала 2020-х гг.**

Особенностью развития мировой экономики, международной торговли и трансграничной электронной коммерции в начале третьего десятилетия XXI в. является возросший уровень глобальной неопределенности, связанный как с геополитическими факторами, следствием которых стали торговые войны, в частности торговое противостояние США и КНР — двух движущих сил развития цифровой экономики и электронной коммерции в сегменте B2C (таблица 2), — так и с непредвиденными событиями («черными лебедями»).

В начале 2020 г. таким «черным лебедем», способным отрицательным образом повлиять на ситуацию в мировой экономике в целом и в международной торговле и электронной коммерции в частности, стала пандемия «уханьского» коронавируса COVID-19, возникшего в Китае в конце 2019 г. Как свидетельствуют первые прогнозы, в результате воздействия пандемии на экономику Китая можно ожидать замедления роста не только китайской, но и мировой экономики в первой половине 2020 г., что скажется как на производителях, так и на потребительском спросе [17, 20], а следовательно, и на международной торговле, включая ее электронную составляющую. Каким же образом на это должна отреагировать налоговая политика?

Таблица 2

Топ-10 стран мира в сфере электронной торговли (2017 г.)

Table 2

Top 10 countries by e-commerce sales, 2017

№	Страна	Объем продаж					Средние расходы за год*, \$
		Все сделки		Сделки B2B		Сделки B2C, млрд \$	
		млрд \$	% ВВП	млрд \$	% всех сделок		
1	США	8 883	46	8 129	90	753	3 851
2	Япония	2 975	61	2 828	95	147	3 248
3	Китай	1 931	16	869	49	1 062	2 574
4	Германия	1 503	41	1 414	92	88	1 668
5	Республика Корея	1 290	84	1 220	95	69	2 983
6	Великобритания	755	29	548	74	206	4 658
7	Франция	734	28	642	87	92	2 577
8	Канада	512	31	452	90	60	3 130
9	Индия	400	15	369	91	31	1 130
10	Италия	333	17	310	93	23	1 493
<i>Итого (топ-10 стран)</i>		<i>19 315</i>	<i>36</i>	<i>16 782</i>	<i>87</i>	<i>2 533</i>	<i>2 904</i>
<i>Итого (все страны мира)</i>		<i>29 367</i>	<i>—</i>	<i>25 516</i>	<i>—</i>	<i>3 851</i>	<i>—</i>

Примечание: \* в расчете на одного онлайн-покупателя.

Источник: [27].

Note: \*per one online customer.

Source: [27].

Как представляется, наиболее разумным решением для поддержки и национальной экономики, и глобальной системы мирохозяйственных связей, в том числе международной торговли, было бы задействовать налоги не как фискальный механизм мобилизации дополнительных поступлений в бюджет для покрытия издержек пандемии COVID-19, а в качестве инструмента стимулирования, способствующего преодолению негативных последствий спада, вызванных коронавирусом. Поскольку Китай — значимое звено в цепи мирового производства товаров массового потребительского спроса, самый емкий мировой рынок потребления в сегменте электронной торговли B2C, а также он очень

важен для трансграничных операций В2В, то необходимо ослабить бремя косвенных налогов, взимаемых как при пересылке в КНР товаров, так и при трансграничной поставке цифрового контента и электронных услуг (импортные НДС, акцизы и таможенные пошлины для товаров, включая НДС по принципу места потребления цифровых продуктов и электронных услуг). Другим странам мира, которым угрожает спад внешнеторговых операций с Китаем, тоже стоило бы снизить бремя косвенного налогообложения при трансграничных поставках товаров из Поднебесной, а также китайских цифровых продуктов и услуг, приобретаемых онлайн. С учетом дальнейшего развития событий в налоговой политике можно было бы провести следующие изменения: отменить временные фискальные послабления в трансграничной электронной торговле при быстром восстановлении экономики КНР, мировой экономики и международной торговли от наметившегося спада либо продлить режим умеренного налогообложения трансграничных операций электронной торговли до выхода глобальной экономики на устойчивую траекторию роста.

Предшествующим опытом, на который можно было бы ориентироваться, является комплекс налоговых мер стимулирования, реализованных в Китае в ходе преодоления последствий атипичной пневмонии в 2003 г. (к их числу относилось снижение ставок налога на прибыль для авиакомпаний). Кроме того, опыт налогового регулирования в России в 2004 г. (снижение ставки НДС) и во время глобальной рецессии 2008-2009 гг. (снижение ставки налога на прибыль) свидетельствует о положительном эффекте данных действий. Похоже, что власти Китая в самом начале 2020 г. осознали необходимость подобных мер налогового воздействия на национальную экономику с целью ее стимулирования [5]. Вместе с тем другим странам мира также следовало бы действовать консолидированно с КНР, чтобы не допустить спада в международной торговле (включая ее трансграничные электронные транзакции) и, как следствие, замедления роста глобального ВВП.

Конечно, в оценке угрозы глобальной пандемии COVID-19 в 2020 г., как и в случае атипичной пневмонии в 2002-2003 гг., немалую роль сыграли психологические факторы, обусловившие в том числе и паническое снижение зарубежных заказов в китайских интернет-магазинах. Однако карантинные меры в самом Китае, затрудняющие реализацию онлайн-заказов на товары из-за приостановки производств и измененной работы дистрибьюторских сетей, требуют повышенного внимания прежде всего к восстановлению прежнего потребительского спроса и производственной активности, в том числе и с использованием налогового инструментария (главным образом за счет снижения НДС и таможенных пошлин). В свою очередь, налоговые стимулы трансграничным сделкам В2В и В2С с цифровым контентом и электронными услугами (включая снижение или отмену НДС для их экспортеров) способны расширить соответствующий сбыт виртуальной продукции для изолированных карантинном гражданами КНР и зарубежных стран.

Учитывая, что пандемия COVID-19 уже инициировала изменения в предпочтениях потребителей в КНР, вызвав всплеск спроса на бесконтактные покупки продуктов в интернет-магазинах, дистанционные услуги и цифровые продукты

(особенно медицинские консультации, обучающие курсы и тренинги, сетевые и стратегические игры, приложения для удаленной работы и онлайн-конференций), а также повлекла заметный рост прибыли компаний сектора ИКТ [6], возможные потери бюджета от сокращения поступления косвенных налогов в рамках стратегии стимулирования электронной коммерции могут быть нивелированы дополнительными доходами от налогов на прибыль, взимаемых с производителей и коммерческих распространителей товаров, электронных услуг и цифрового контента. В трансграничных операциях электронной коммерции это, помимо всего прочего, являлось бы еще одним убедительным аргументом для отказа от превалирующего в настоящее время налогообложения прибыли на основе физического присутствия (*nexus rules*) в пользу перехода на принцип удержания налога у источника ее образования в стране реализации цифровых продуктов и электронных услуг, как то и предлагает план действий ОЭСР [35]. При этом основополагающий принцип, в соответствии с которым взимается НДС при трансграничной поставке цифровых продуктов и услуг, — принцип места (страны) назначения (*destination principle*) — определял бы еще и подходящее налогообложение, где данный принцип при подсчете прибыли в юрисдикции — источнике доходов — ранее не применялся.

#### **Международная координация косвенного налогообложения трансграничной электронной коммерции**

В части межгосударственной координации косвенных налогов в сфере трансграничной электронной торговли интерес представляют действия в данном направлении по линии ВТО, ЮНКТАД, ОЭСР, а также координация косвенного налогообложения в ЕС и Евразийском экономическом союзе (ЕАЭС). Можно констатировать, что в наибольшей степени косвенное налогообложение операций трансграничной электронной коммерции оказывается затронутым процессами координации (гармонизации) налогов в рамках интеграционных союзов.

Всемирная торговая организация (ВТО), основной деятельностью которой является поддержка международной торговли путем сокращения тарифных и нетарифных барьеров, существенную часть своей работы отводит вопросам снижения таможенных сборов, в том числе и для операций электронной торговли. Кроме того, активность ВТО нацелена на сокращение нетарифных барьеров в международной торговле (включая налоговые), число которых в последнее время существенно возросло [21], что препятствует нарастанию положительной динамики торговых операций. Тем не менее в ежегодном отчете ВТО о международной торговле за 2019 г., в фокусе которого находились электронные услуги, акцент в освещении соответствующих проблем налогообложения был сделан на подходящие налоги для продавцов услуг и лишь частично — на необходимость поиска общего подхода к взиманию НДС [40, с. 102-103].

В свою очередь ЮНКТАД решает в настоящее время проблему измерений операций международной электронной торговли для возможности их обложения налогами, в том числе косвенными [34]. Это важно для определения и прогнозирования налоговой базы при взимании с трансграничных транзакций косвен-

ных налогов, но при этом конкретные предложения сбора НДС или акцизов — не в компетенции ЮНКТАД.

Косвенные налоги пока еще не относятся к сфере приоритетных интересов ОЭСР — главной на сегодняшний день международной организации в налоговой сфере, которая концентрирует свои усилия преимущественно на вопросах межстрановой координации прямого налогообложения. Тем не менее под первый пункт действий Плана BEPS (вызовы цифровизации для налогообложения [19]) попадают проблемы, связанные с необходимостью согласований на межгосударственном уровне налоговых последствий трансграничных операций электронной коммерции, включая применение по отношению к ним косвенных налогов, в особенности НДС.

Деятельность ЕС в части регулирования налогообложения операций электронной торговли касается нескольких моментов. Во-первых, при становлении глобальной системы налогообложения косвенными налогами электронной коммерции ЕС настоял на унификации правил применения НДС к онлайн-транзакциям. Основным смысл при этом заключался в нейтрализации налоговых преимуществ дистанционных продавцов, реализующих поставки товаров, цифровых продуктов и электронных услуг из юрисдикций с минимальным налогообложением (в том числе из стран, в которых НДС или отсутствует, или его ставки незначительны). Под давлением ЕС в 1998 г. в Оттаве на форуме министров финансов стран ОЭСР было принято решение о применении НДС для операций с виртуальным контентом (цифровые продукты и электронные услуги) на основе принципа места (страны) потребления [10, с. 375]. В целях обложения НДС цифровые продукты и услуги электронного характера уравнивались по своему сущностному виртуальному характеру, налог должен уплачивать их продавец (экспортер) в стране конечного потребления (импорта). С этой целью была введена постанова на налоговый учет в странах Евросоюза дистанционных продавцов виртуальной продукции, даже если они не имели физического присутствия в ЕС (не создавали *пехус*). Позднее подобной практике стали следовать и другие страны мира, включая Россию (в которой взимается т. н. «налог на Google» [9, с. 233]).

Во-вторых, налогообложение трансграничных электронных операций предполагает их включение в программу европейской налоговой координации [16, с. 33], предусматривающей унификацию ставок НДС и акцизов государств — членов данного интеграционного сообщества. Работа в данном направлении в ЕС ведется достаточно давно, но ставки как НДС, так и акцизов в странах-участниках пока существенно отличаются. Для дистанционных продавцов, предлагающих цифровые товары и электронные услуги потребителям стран Евросоюза, эта разница делает, в частности, наиболее привлекательной постанова на налоговый учет в Люксембурге, где стандартная ставка НДС (17%) минимальна.

В целом обеспечение эффективного налогообложения в контексте развития цифровой экономики занимает важное место в политической повестке дня в Европейском союзе, и налогообложение электронной торговли здесь рассматривается как элемент более широкой концепции развития цифровой экономи-

ки [33]. Приобретение товаров и услуг без географических и временных ограничений, характерных для традиционной стационарной торговли, делают положения принятой в ЕС в 2006 г. директивы по НДС [23] недостаточными для обеспечения должного администрирования налога. Устранение препятствий для электронной коммерции на внутреннем рынке стало одним из четырех столпов Плана действий по НДС, представленного Европейской комиссией в 2016 г. [37].

В качестве средства достижения обозначенной цели и как часть Цифровой стратегии единого рынка [18] был принят пакет НДС для электронной торговли (the VAT e-commerce package)<sup>1</sup> с поэтапным механизмом вступления в силу: с 1 января 2019 г. и с 1 января 2021 г. соответственно. Задачами принятых норм стало выравнивание условий между традиционной и электронной коммерцией, устранение искажений, которые существуют в настоящее время в пользу предприятий из государств, не являющихся членами ЕС, снижение затрат на соблюдение требований и упрощение обязательств по НДС для бизнеса, а также сведение к минимуму риска осуществления мошеннических схем с НДС [29].

Координация косвенных налогов в ЕАЭС отчасти похожа на данный процесс в ЕС. Договор о ЕАЭС обозначил основные принципы косвенного налогообложения: национальный режим в сфере косвенных налогов; гармонизацию ставок акцизов на отдельные, наиболее чувствительные для потребления товары; совершенствование администрирования косвенных налогов; обложение НДС торговли товарами по принципу страны назначения, а также по месту реализации работ и услуг. Работа по координации косвенного налогообложения трансграничной электронной коммерции в ЕАЭС ведется с 2014 г. и является программным положением цифровой повестки союза с горизонтом сценарного прогнозирования 2025 г. (таблица 3).

В 2019 г. подготовлен проект доклада о развитии цифровой (интернет) торговли в ЕАЭС [2], который сфокусирован на существующих проблемах и решениях в сфере развития цифровой торговли, предложениях для повышения зрелости экосистемы цифровой торговли ЕАЭС и создания лучших условий для вхождения на трансграничные рынки.

В целях решения обозначенных проблем на уровне Консультативного комитета по налоговой политике и администрированию при ЕЭК согласован вопрос о необходимости разработки проекта концепции налогообложения электронной торговли услугами и товарами в ЕАЭС, а также подготовлены соответствующие изменения и дополнения в статьи 71, 72 Договора о Евразийском экономическом союзе и в приложение № 18 к нему. Изменения в Договор о ЕАЭС направлены: на создание равных условий взимания НДС в свободных экономических зонах в отношении товаров, ввозимых из стран-участников и товаров третьих стран; усиление налогового контроля за «лжеэкспортом» и «лжеимпортом» товаров;

---

<sup>1</sup> Пакет НДС для электронной торговли включает документы от 5 декабря 2017 г: постановление Совета (ЕС) 2017/2454 [25], директиву Совета (ЕС) 2017/2455 [22], регламент Совета (ЕС) 2017/2459 [24].

Таблица 3

**Координация косвенного налогообложения трансграничной электронной коммерции в ЕАЭС**

Table 3

**Coordination of indirect taxation of e-trade in EAEU**

Планируемые мероприятия 2018-2025 гг.	Достигнутый результат 2014-2019 гг.	Сохраняющиеся барьеры (включены в т. н. согласованный список препятствий)
Исключение двойного налогообложения/необложения при переходе на взимание по принципу места (страны) назначения	Взимание косвенных налогов во взаимной торговле товарами осуществляется по принципу места (страны) назначения, предусматривающему применение нулевой ставки НДС и/или освобождение от уплаты акцизов при экспорте товаров, а также их налогообложение косвенными налогами при импорте	Различия налоговых систем, а также осуществляемых на национальном уровне мероприятий по их развитию
Разработка порядка взимания НДС при оказании услуг в электронной форме	—	Налоговый суверенитет государств — членов ЕАЭС
Унификация методики исчисления и перечня подакцизных товаров	—	Ограничение, касающееся гармонизации ставок акцизов по наиболее чувствительным товарам
Выравнивание ставок акцизов на импортируемую и производимую продукцию	—	—
Принятие проекта международного договора об установлении в ЕАЭС механизма обеспечения прослеживаемости товаров	—	—
Завершение работы по сближению в ЕАЭС ставок акцизов на алкогольную и табачную продукцию	—	—
Ускорение работы над разработкой и внедрением правил налогообложения электронной торговли	—	—

совершенствование взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков путем возможности запроса информации о заявлениях о ввозе товаров и уплате косвенных налогов; закрепление механизма взимания НДС при оказании услуг между головным офисом и его филиалом (представительством) [3].

Из негативных моментов координационного процесса следует отметить сохраняющуюся значительную инертность государств — членов ЕАЭС. Так, по приведенным в таблице 3 барьерам решения Коллегии ЕЭК о выполнении странами-участниками обязательств в рамках функционирования внутреннего рынка ЕАЭС приняты, но не исполнены. До настоящего времени не завершена работа по гармонизации ставок акцизов на алкогольную и табачную продукцию, что может вызывать злоупотребления в области электронной торговли данной продукцией внутри ЕАЭС. Согласно распоряжению Евразийского межправительственного совета от 29 мая 2015 г. № 14, завершить работу по согласованию проектов соответствующих соглашений необходимо было до 1 декабря 2015 г. В соответствии с распоряжением Совета ЕЭК проведен ряд совещаний Группы высокого уровня о разногласиях, сдерживающих подписание двух проектов соглашений о принципах ведения налоговой политики в области акцизов на алкогольную и табачную продукцию в ЕАЭС. По итогам совещаний согласован уровень индикативной ставки акцизов (на алкоголь и на сигареты), состоялось наделение Совета ЕЭК полномочиями по утверждению (изменению при наличии обоснованной экономической целесообразности) индикативных ставок акцизов, закрепление консультативного механизма в случае волатильности курсов национальных валют, перенесение срока применения индикативной ставки и диапазонов отклонений с 2022 на 2024 г. Вместе с тем до сих пор остается несогласованным один ключевой вопрос — диапазоны отклонений от индикативных ставок в отношении табачной продукции, — что может стимулировать недобросовестных дистанционных продавцов из стран с низкими акцизами предлагать данную продукцию онлайн в государства ЕАЭС с высоким уровнем табачных акцизов.

### **Обсуждение**

Как представляется, сделанная нами первичная оценка влияния косвенного налогообложения трансграничной электронной торговли на ее дальнейшее развитие способна содействовать принятию компетентных решений в области формирования и модификации национальной налоговой, а также торговой политики. Для дальнейших исследований в сфере оценки мер косвенного налогообложения на трансграничные операции электронной торговли, в том числе с использованием методов количественного анализа, желательно иметь более точную статистику внешнеэкономических сделок онлайн-торговли товарами, цифровым контентом и электронными услугами.

В данной связи нужно поддержать стремления ЮНКТАД по созданию соответствующей методологии оценки и сбора, а также по публикации достоверной информации в сравнительно коротком временном интервале [34]. Также среди данных национальной налоговой статистики, включая информационную

базу министерств финансов, таможенных и налоговых служб, необходимо выделять сведения по поступлениям НДС, акцизов и таможенных сборов от трансграничных транзакций электронной торговли. Это существенно облегчило бы оценку регулирующего воздействия мер как налоговой, так и торговой политики на трансграничные сделки электронной коммерции с использованием экономико-математического инструментария.

Кроме того, желательна детальное исследование воздействия пандемии COVID-19 на систему мирохозяйственных связей, международную торговлю и трансграничную электронную коммерцию, которое уместно провести по мере устранения эпидемиологической угрозы и выхода китайской экономики на устойчивую траекторию роста [32]. В последнем случае можно было бы предложить готовый налоговый инструментарий регулирования на непредвиденные события в трансграничной торговле (включая ее электронный сегмент), причем не только национального, но и межгосударственного уровня.

### **Заключение**

Как подчеркивает наше исследование, в мире к настоящему времени в рамках национальных налоговых систем уже сложилась система косвенного налогообложения трансграничных операций трансграничной электронной коммерции, ядром которой стали НДС, таможенные сборы и акцизы. Вместе с тем на глобальном уровне косвенное регулирование транзакций электронной торговли пока еще находится в стадии становления. Наибольшие успехи в данном направлении пока сделаны в интеграционных сообществах, особенно в Евросоюзе, который первым начал применять НДС, взимаемый по принципу места (страны) назначения с онлайн-операций при дистанционных поставках цифровых продуктов и электронных услуг.

На наш взгляд, по отношению к операциям трансграничной электронной коммерции, в силу их достаточно высокой динамики, но пока незначительного объема в совокупных сделках международной торговли, наиболее уместно применять налоговое регулирование стимулирующего характера. Учитывая замедление роста мировой экономики и международной торговли в начале 2020-х гг., предположим, что умеренное косвенное налогообложение сделок электронной коммерции могло бы способствовать оживлению потребительского спроса и производственной активности, особенно перед лицом действия непредвиденных событий, мешающих поступательному мировому развитию.

### **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Алексеев Н. А. Особенности налогового регулирования операций электронной коммерции в странах Европейского союза / Н. А. Алексеев // Известия Санкт-Петербургского государственного электротехнического университета «ЛЭТИ». 2006. № 8. С. 99-102.

2. Доклад о развитии цифровой (интернет) торговли ЕАЭС. М.: Евразийская экономическая комиссия, 2019. URL: [https://docs.eaeunion.org/pd/ru-ru/0113644/pd\\_06032019\\_doc.pdf](https://docs.eaeunion.org/pd/ru-ru/0113644/pd_06032019_doc.pdf) (дата обращения: 15.02.2020).
3. Доклад о реализации основных направлений интеграции в рамках Евразийского экономического союза. М.: Евразийская экономическая комиссия, 2018. URL: [http://www.eurasiancommission.org/ru/Documents/Доклад о реализации основных направлений интеграции-2018.pdf](http://www.eurasiancommission.org/ru/Documents/Доклад%20о%20реализации%20основных%20направлений%20интеграции-2018.pdf) (дата обращения: 15.02.2020).
4. Доклад о цифровой экономике, 2019 год. Создание стоимости и получение выгод: последствия для развивающихся стран. Обзор. Женева: Организация Объединенных Наций, 2019. [https://unctad.org/en/PublicationsLibrary/der2019\\_overview\\_ru.pdf](https://unctad.org/en/PublicationsLibrary/der2019_overview_ru.pdf) (дата обращения: 15.02.2020).
5. Зампред китайского ЦБ: экономика быстро восстановится после победы над коронавирусом // Финмаркет. 2020. 7 февр. URL: <http://www.finmarket.ru/news/5167100> (дата обращения: 15.02.2020).
6. Как китайские IT-компании выиграли от эпидемии коронавируса // Вести. Экономика. 2020. 10 февр. URL: <https://www.vesti.ru/doc.html?id=3238250> (дата обращения: 15.02.2020).
7. Митрофанова Е. А. Особенности правового регулирования налогообложения электронной коммерции: опыт зарубежных стран / Е. А. Митрофанова // *Налоги-журнал*. 2019. № 4. С. 39-41.
8. Погорлецкий А. И. Международные аспекты цифрового налогового контроля / А. И. Погорлецкий, М. В. Кешнер // *Цифровые технологии налогового администрирования: монография / И. А. Майбуrows и др.; под ред. И. А. Майбуrows, Ю. Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2019. С. 92-104.*
9. Погорлецкий А. И. Налогообложение трансграничных операций электронной коммерции: особенности, проблемы и возможности / А. И. Погорлецкий // *Вестник Томского государственного университета. Экономика*. 2019. № 46. С. 229-250.
10. Погорлецкий А. И. Электронная коммерция и гармонизация налоговых систем в мировой экономике / А. И. Погорлецкий // *Финансовый мир*. 2002. № 1. С. 369-380.
11. *Право ВТО: теория и практика применения / под ред. Л. П. Ануфриевой. М.: Инфра-М, 2016.*
12. Проничева Е. Ю. Виртуальный мир: вызов современному налогообложению / Е. Ю. Проничева, Е. А. Азизова // *Закон*. 2014. № 9. С. 96-101.
13. Соколовская Е. В. Косвенное налогообложение трансграничных сделок в электронной торговле / Е. В. Соколовская // *Экономика и управление*. 2017. № 8 (142). С. 37-47.
14. Соколовская Е. В. Косвенное налогообложение электронной торговли в открытой экономике / Е. В. Соколовская // *Эволюция международной торговой системы: проблемы и перспективы: материалы Международной конференции. СПб., 2017. С. 428-436.*
15. Сутырин С. Ф. *Налоги и налоговое планирование в мировой экономике / С. Ф. Сутырин, А. И. Погорлецкий. СПб.: Изд-во В. А. Михалова; Полиус, 1998.*
16. *Энциклопедия теоретических основ налогообложения / под ред. И. А. Майбуrows, Ю. Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2016.*
17. Moody's: вспышка коронавируса в Китае приведет, в первую очередь, к снижению потребительских расходов // Финмаркет. 2020. 4 февр. URL: <http://www.finmarket.ru/database/news/5164950> (дата обращения: 15.02.2020).

18. A Digital Single Market Strategy for Europe: Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions. Brussels, 2015. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A52015DC0192> (дата обращения: 15.02.2020).
19. Action 1: Tax Challenges Arising from Digitalisation // Organisation for Economic Co-operation and Development. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/> (дата обращения: 15.02.2020).
20. Areddy J. T. Coronavirus closes China to the world, straining global economy / J. T. Areddy // The Wall Street Journal. 2020. 3 Feb. URL: <https://www.wsj.com/articles/coronavirus-closes-china-to-the-world-straining-global-economy-11580689793> (дата обращения: 15.02.2020).
21. Carstens A. Global market structures and the high price of protectionism: overview panel remarks / A. Carstens // Bank for International Settlements. URL: <https://www.bis.org/speeches/sp180825.pdf> (дата обращения: 15.02.2020).
22. Council Directive (EU) 2017/2455 of 5 December 2017 amending Directive 2006/112/EC and Directive 2009/132/EC as regards certain value added tax obligations for supplies of services and distance sales of goods // Official Journal of the European Union. 2017. No. L 348. Pp. 7-22. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=OJ:L:2017:348:TOC>
23. Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax // Official Journal of the European Union. 2006. No. L 347/1. Pp. 1-118. URL: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2006/112/oj>
24. Council Implementing Regulation (EU) 2017/2459 of 5 December 2017 amending Implementing Regulation (EU) No 282/2011 laying down implementing measures for Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax // Official Journal of the European Union. 2017. No. L 348/32. Pp. 32-33. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:32017R2459&from=EN>
25. Council Regulation (EU) 2017/2454 of 5 December 2017 amending Regulation (EU) No 904/2010 on administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax // Official Journal of the European Union. 2017. No. L 348/1. Pp. 1-6. URL: <https://eur-lex.europa.eu/eli/reg/2017/2454/oj?locale=en>
26. Europe continues to dominate global e-commerce ranking: press release // United Nations Conference on Trade and Development. 2019. 3 Dec. URL: <https://unctad.org/en/pages/PressRelease.aspx?OriginalVersionID=544> (дата обращения: 15.02.2020).
27. Global e-commerce sales surged to \$29 trillion // United Nations Conference on Trade and Development. 2019. 29 March. URL: <https://unctad.org/en/pages/newsdetails.aspx?OriginalVersionID=2034> (дата обращения: 15.02.2020).
28. International trade and e-commerce // Congressional Research Service Report. 2019. 1 May. URL: <https://crsreports.congress.gov/product/pdf/IF/IF11194> (дата обращения: 15.02.2020).
29. Modernising VAT for cross-border e-commerce // European Commission. URL: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/modernising-vat-cross-border-e-commerce\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/modernising-vat-cross-border-e-commerce_en) (дата обращения: 15.02.2020).
30. Proposal for a Council Directive Amending Directive 77/388/EEC as regards the value added tax arrangements applicable to certain services supplied by electronic means // Official Journal of the European Communities. 2000. URL: [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52000PC0349\(02\)&from=EN](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52000PC0349(02)&from=EN)

31. Razin A. International fiscal policy coordination and competition: an exposition / A. Razin, E. Sadka // NBER Working Papers. 1991. No. 3779. DOI: 10.3386/w3779
32. Remarks by Commissioner Gentiloni Presenting the Winter 2020 Economic Forecast // European Commission. 2020. 13 Feb. URL: [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/speech\\_20\\_246](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/speech_20_246) (дата обращения: 15.02.2020).
33. Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy // European Commission. 2014. 28 May. URL: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen\\_info/good\\_governance\\_matters/digital/report\\_digital\\_economy.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/good_governance_matters/digital/report_digital_economy.pdf) (дата обращения: 15.02.2020)
34. Review of progress and pending challenges in measuring domestic and cross-border e-commerce 2016-2019 // United Nations Conference on Trade and Development, Working Group on Measuring E-Commerce and the Digital Economy. 2019. 3-4 Dec. URL: [https://unctad.org/meetings/en/SessionalDocuments/tdb\\_edc\\_WorkingGroup2019\\_BN01\\_en.pdf](https://unctad.org/meetings/en/SessionalDocuments/tdb_edc_WorkingGroup2019_BN01_en.pdf) (дата обращения: 15.02.2020).
35. Secretariat Proposal for a «Unified Approach» under Pillar One: public consultation document // Organisation for Economic Co-operation and Development. 2019. 9 Oct. — 12 Nov. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf> (дата обращения: 15.02.2020).
36. Terzi N. The impact of e-commerce on international trade and employment / N. Terzi // Encyclopedia of E-Commerce Development, Implementation, and Management. 2016. Pp. 2271-2287. URL: <https://www.igi-global.com/chapter/the-impact-of-e-commerce-on-international-trade-and-employment/149118> (дата обращения: 15.02.2020).
37. Towards a Single EU VAT Area — Time to Decide: Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on an Action Plan on VAT. Brussels, 2016. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=COM%3A2016%3A148%3AFIN>
38. World economic situation. prospects. fact sheet // United Nations Conference on Trade and Development. 2020. 16 Jan. URL: [https://unctad.org/en/PublicationChapters/wesp2020\\_factsheet\\_en.pdf](https://unctad.org/en/PublicationChapters/wesp2020_factsheet_en.pdf) (дата обращения: 15.02.2020).
39. World Trade Report 2018. The Future of World Trade: How Digital Technologies are Transforming Global Commerce. Geneva: The World Trade Organization, 2018. URL: [https://www.wto.org/english/res\\_e/publications\\_e/world\\_trade\\_report18\\_e\\_under\\_embargo.pdf](https://www.wto.org/english/res_e/publications_e/world_trade_report18_e_under_embargo.pdf) (дата обращения: 15.02.2020).
40. World Trade Report 2019. The Future of Services Trade. Geneva: The World Trade Organization, 2019. [https://www.wto.org/english/res\\_e/booksp\\_e/00\\_wtr19\\_e.pdf](https://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/00_wtr19_e.pdf) (дата обращения: 15.02.2020).

**Alexander I. POGORLETSKIY<sup>1</sup>**

**Mariya V. KESHNER<sup>2</sup>**

UDC 336.227 + 336.226.3 + 336.24 + 341.1/8

**INDIRECT TAXATION OF CROSS-BORDER E-TRADE:  
FEATURES OF NATIONAL AND INTERGOVERNMENTAL  
REGULATION**

<sup>1</sup> Dr. Sci. (Econ.), Professor, Department of World Economy,  
St. Petersburg State University  
a.pogorletskiy@spbu.ru; ORCID: 0000-0003-4495-5557

<sup>2</sup> Cand. Sci. (Jur.), Associate Professor,  
Department of International and European Law, Kazan State University  
mvkeshner@kpfu.ru; ORCID: 0000-0003-3649-2206

**Abstract**

The contemporary research in the field of economic and legal assessment of e-trade development, published in Russia, provides a general description of the situation and prospects for the development of international online transactions. At the same time, the aggregate features of taxation of cross-border e-commerce (which is the paper's subject) are highlighted, without focusing on indirect methods of tax regulation (which are the object of the paper). Based on previous theoretical, methodological and practical studies, the authors systematize the knowledge about cross-border e-commerce operations' indirect tax regulation both at the national and interstate level, defining the main approaches to taxation in this area. They also propose to focus on the priority of the regulatory (stimulating) role of taxes in their application as tools for influencing international online trading transactions.

The main provisions of the paper reveal the principles and features of collecting value-added tax (VAT), excise, customs, and postal duties in the field of export-import e-trade operations with goods, digital content, and electronic services in national tax systems. In

---

**Citation:** Pogorletskiy A. I., Keshner M. V. 2020. "Indirect taxation of cross-border e-trade: features of national and intergovernmental regulation". Tyumen State University Herald. Social, Economic, and Law Research, vol. 6, no. 1 (21), pp. 256-280.  
DOI: 10.21684/2411-7897-2020-6-1-256-280

---

addition, this paper characterizes the main directions of international coordination of cross-border e-commerce indirect taxation.

The authors have proven their hypothesis that the rapid development of cross-border e-trade in the modern world makes this field of international economic relations attractive enough to enhance the fiscal role of indirect taxation at the national level; however, the difficulties for the global economy early in the third decade of the 21<sup>st</sup> century require prioritizing the regulating (stimulating) role of indirect taxes to support global economic and trade operations growth, including its electronic segment.

### **Keywords**

Cross-border e-commerce, cross-border e-trade, custom duties, excises, indirect taxation, international taxation, tax coordination, tax incentive, tax regulation, value added tax.

**DOI: 10.21684/2411-7897-2020-6-1-256-280**

### **REFERENCES**

1. Alekseev N. A. 2006. "Features of tax regulation of e-commerce transactions in the European Union countries". *Izvestiya SPbGETU "LETI"*, no. 8, pp. 99-102. [In Russian].
2. EAEC Digital (Internet) Trade Development Report. 2019. Moscow: Evraziyskaya ekonomicheskaya komissiya. Accessed 15 February 2020. [https://docs.eaunion.org/pd/ru-ru/0113644/pd\\_06032019\\_doc.pdf](https://docs.eaunion.org/pd/ru-ru/0113644/pd_06032019_doc.pdf) [In Russian].
3. Report on Implementation of the Main Directions of Integration within the Eurasian Economic Union. 2018. Moscow: Evraziyskaya ekonomicheskaya komissiya. Accessed 15 February 2020. [http://www.eurasiancommission.org/ru/Documents/Доклад\\_о\\_реализации\\_основных\\_направлений\\_интеграции-2018.pdf](http://www.eurasiancommission.org/ru/Documents/Доклад_о_реализации_основных_направлений_интеграции-2018.pdf) [In Russian].
4. Digital Economy Report 2019. Value creation and benefits: implications for developing countries. Review. 2019. Geneva: UN. Accessed 15 February 2020. [https://unctad.org/en/PublicationsLibrary/der2019\\_overview\\_ru.pdf](https://unctad.org/en/PublicationsLibrary/der2019_overview_ru.pdf) [In Russian].
5. "Deputy Governor of the Chinese Central Bank: economy will recover quickly after victory over coronavirus". *Finmarket*, 7 February 2020. Accessed 15 February 2020. <http://www.finmarket.ru/news/5167100> [In Russian].
6. "How did Chinese IT companies benefit from the coronavirus epidemic?". *Vesti. Ekonomika*. 10 February 2020. Accessed 15 February 2020. <https://www.vesti.ru/doc.html?id=3238250> [In Russian].
7. Mitrofanova E. A. 2019. "Features of legal regulation of e-commerce taxation: experience of foreign countries". *Nalogi-zhurnal*, no. 4, pp. 39-41 [In Russian].
8. Pogorletskiy A. I., Keshner M. V. 2019. "International aspects of digital tax control". In: Mayburov I. A. et al. *Digital Tax Administration Technologies: Monograph*, edited by I. A. Mayburov and Yu. B. Ivanov. Pp. 92-104. Moscow: YUNITI-DANA. [In Russian].
9. Pogorletskiy A. I. 2019. "Taxation of cross-border e-commerce transactions: features, challenges and opportunities". *Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta. Ekonomika*, no. 46, pp. 229-250. [In Russian].

10. Pogorletskiy A. I. 2002. "E-commerce and harmonization of tax systems in the world economy". *Finansovyy mir*, no. 1, pp. 369-380. [In Russian].
11. Anufrieva L. P. (ed.). 2016. *WTO Law: Theory and Practice of Application*. Moscow: Infra-M. [In Russian].
12. Pronicheva E. Yu., Azizova E. A. 2014. "Virtual world: a challenge to modern taxation". *Zakon*, no. 9, pp. 96-101. [In Russian].
13. Sokolovskaya E. V. 2017. "Indirect taxation of cross-border transactions in electronic commerce". *Ekonomika i upravlenie*, no. 8 (142), pp. 37-47 [In Russian].
14. Sokolovskaya E. V. 2017. "Indirect taxation of electronic commerce in an open economy". *Proceedings of the International Conference "Evolyutsiya mezhdunarodnoy trgovoy sistemy"*, pp. 428-436. Saint Petersburg. [In Russian].
15. Sutyryn S. F., Pogorletskiy A. I. 1998. *Taxes and Tax Planning in the Global Economy*. Saint Petersburg: Izdatelstvo V. A. Mikhailova; Polius. [In Russian].
16. Mayburov I. A., Ivanov Yu. B. (eds.). 2016. *Encyclopedia of theoretical foundations of taxation*. Moscow: YUNITI-DANA. [In Russian].
17. "Moody's: the coronavirus outbreak in China will primarily reduce consumer spending". *Finmarket*. 4 February 2020. Accessed 15 February 2020. <http://www.finmarket.ru/database/news/5164950> [In Russian].
18. *A Digital Single Market Strategy for Europe: Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions*. 2015. Brussels. Accessed 15 February 2020. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A52015DC0192> (дата обращения: 15.02.2020).
19. "Action 1: Tax Challenges Arising from Digitalisation". Organisation for Economic Co-operation and Development. Accessed 15 February 2020. <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>
20. Areddy J. T. 2020. "Coronavirus closes China to the world, straining global economy". *The Wall Street Journal*. 3 February. Accessed 15 February 2020. <https://www.wsj.com/articles/coronavirus-closes-china-to-the-world-straining-global-economy-11580689793>
21. Carstens A. "Global market structures and the high price of protectionism: overview panel remarks". Bank for International Settlements. Accessed 15 February 2020. <https://www.bis.org/speeches/sp180825.pdf> (дата обращения: 15.02.2020).
22. Council Directive (EU) 2017/2455 of 5 December 2017 amending Directive 2006/112/EC and Directive 2009/132/EC as regards certain value added tax obligations for supplies of services and distance sales of goods. *Official Journal of the European Union*, no. L 348, pp. 7-22. Accessed 15 February 2020. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=OJ:L:2017:348:TOC>
23. Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax. *Official Journal of the European Union*, no. L 347/1, pp. 1-118. Accessed 15 February 2020. <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2006/112/oj>
24. Council Implementing Regulation (EU) 2017/2459 of 5 December 2017 amending Implementing Regulation (EU) No. 282/2011 laying down implementing measures for Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax. *Official Journal of the European Union*, no. L 348/32, pp. 32-33. Accessed 15 February 2020. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:32017R2459&from=EN>

25. Council Regulation (EU) 2017/2454 of 5 December 2017 amending Regulation (EU) No. 904/2010 on administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax. Official Journal of the European Union, no. L 348/1, pp. 1-6. Accessed 15 February 2020. <https://eur-lex.europa.eu/eli/reg/2017/2454/oj?locale=en>
26. “Europe continues to dominate global e-commerce ranking: press release”. United Nations Conference on Trade and Development. 2019. 3 December. Accessed 15 February 2020. <https://unctad.org/en/pages/PressRelease.aspx?OriginalVersionID=544>
27. “Global e-commerce sales surged to \$29 trillion”. United Nations Conference on Trade and Development. 2019. 29 March. Accessed 15 February 2020. <https://unctad.org/en/pages/newsdetails.aspx?OriginalVersionID=2034>
28. “International trade and e-commerce”. Congressional Research Service Report. 2019. 1 May. Accessed 15 February 2020. <https://crsreports.congress.gov/product/pdf/IF/IF11194>
29. “Modernising VAT for cross-border e-commerce”. European Commission. Accessed 15 February 2020. [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/modernising-vat-cross-border-ecommerce\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/modernising-vat-cross-border-ecommerce_en)
30. Proposal for a Council Directive Amending Directive 77/388/EEC as regards the value added tax arrangements applicable to certain services supplied by electronic means. Official Journal of the European Communities. 2000. Accessed 15 February 2020. [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52000PC0349\(02\)&from=EN](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52000PC0349(02)&from=EN)
31. Razin A., Sadka E. 1991. “International fiscal policy coordination and competition: an exposition”. NBER Working Papers, no. 3779. DOI: 10.3386/w3779
32. “Remarks by Commissioner Gentiloni Presenting the Winter 2020 Economic Forecast”. European Commission. 2020. 13 February. Accessed 15 February 2020. [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/speech\\_20\\_246](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/speech_20_246)
33. “Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy”. European Commission. 2014. 28 May. Accessed 15 February 2020. [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen\\_info/good\\_governance\\_matters/digital/report\\_digital\\_economy.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/good_governance_matters/digital/report_digital_economy.pdf)
34. “Review of progress and pending challenges in measuring domestic and cross-border e-commerce 2016-2019”. United Nations Conference on Trade and Development, Working Group on Measuring E-Commerce and the Digital Economy. 2019. 3-4 December. Accessed 15 February 2020. [https://unctad.org/meetings/en/SessionalDocuments/tdb\\_ede\\_WorkingGroup2019\\_BN01\\_en.pdf](https://unctad.org/meetings/en/SessionalDocuments/tdb_ede_WorkingGroup2019_BN01_en.pdf)
35. “Secretariat Proposal for a ‘Unified Approach’ under Pillar One: public consultation document”. Organisation for Economic Co-operation and Development. 2019. 9 October — 12 November. Accessed 15 February 2020. <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf>
36. Terzi N. 2016. “The impact of e-commerce on international trade and employment”. In: Encyclopedia of E-Commerce Development, Implementation, and Management, pp. 2271-2287. Accessed 15 February 2020. <https://www.igi-global.com/chapter/the-impact-of-e-commerce-on-international-trade-and-employment/149118>
37. Towards A Single EU VAT Area — Time To Decide: Communication From The Commission To The European Parliament, The Council And The European Economic And Social Committee On An Action Plan On VAT. 2016. Brussels. Accessed 15 February 2020. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=COM%3A2016%3A148%3AFIN>

38. "World economic situation. prospects. fact sheet". United Nations Conference on Trade and Development. 2020. 16 January. Accessed 15 February 2020. [https://unctad.org/en/PublicationChapters/wesp2020\\_factsheet\\_en.pdf](https://unctad.org/en/PublicationChapters/wesp2020_factsheet_en.pdf)
39. World Trade Report 2018. The Future of World Trade: How Digital Technologies are Transforming Global Commerce. Geneva: The World Trade Organization, 2018. Accessed 15 February 2020. [https://www.wto.org/english/res\\_e/publications\\_e/world\\_trade\\_report18\\_e\\_under\\_embargo.pdf](https://www.wto.org/english/res_e/publications_e/world_trade_report18_e_under_embargo.pdf)
40. World Trade Report 2019. The Future of Services Trade. Geneva: The World Trade Organization, 2019. [https://www.wto.org/english/res\\_e/booksp\\_e/00\\_wtr19\\_e.pdf](https://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/00_wtr19_e.pdf)