

ИННОВАЦИОННАЯ ЭКОНОМИКА

НАЛОГИ

ИНСТИТУТ
ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ПОЛИТИКИ
имени Е.Т. ГАЙДАРА

ВОПРОСЫ УЧЕТА
СОВРЕМЕННЫХ ТЕХНОЛОГИЙ
И ОСОБЕННОСТЕЙ ВЕДЕНИЯ
БИЗНЕСА



| Издательский дом ДЕЛО |

МОСКВА | 2013

УДК 336.226.1
ББК 65.261.41
В 74

Серия «Инновационная экономика»

Подготовка публикуемых в серии материалов была выполнена
Институтом экономической политики имени Е.Т. Гайдара
при поддержке ОАО «Роснано»
и Фонда инфраструктурных и образовательных программ

Авторский коллектив:

Глава 1 – Алексеев Майкл, Бондаренко Оксана Юрьевна, Киреева Ана-
стасия Викторовна, Конрад Роберт, Малинина Татьяна Александровна, Ша-
талов Станислав Сергеевич;

Глава 2 – Бондаренко Оксана Юрьевна, Малинина Татьяна Алексан-
дровна, Наминова Юлия Владимировна;

Глава 3 – Голдин Максим Петрович, Золотарева Анна Борисовна

**Вопросы учета современных технологий и особенностей веде-
ния бизнеса.** – М. : Издательский дом «Дело». – с. 154 – (Инновационная
экономика: налоги).

ISBN 978-5-7749-0839-4

В работе рассматриваются вопросы учета и квалификации для целей
налогообложения операций электронной коммерции и выплаты вознаграждения
в форме платы за успех в зарубежных странах и в России. Про-
анализирована правоприменительная практика по проблеме подтвержде-
ния расходов налогоплательщиков на приобретение товаров и услуг по
электронным каналам связи. Сформулированы предложения по совершенствованию
законодательства.

Работа обращена к исследователям, государственным служащим, за-
действованным в разработке и реализации инновационной политики, а
также к представителям инновационных компаний и инновационным
предпринимателям.

УДК 336.226.1
ББК 65.261.41

ISBN 978-5-7749-0839-4

© Институт экономической политики имени Е.Т. Гайдара, 2013

Содержание

Содержание	5
Введение	7
1. Налогообложение электронной коммерции: проблемы и нерешенные вопросы	10
1.1. Обзор проблем, связанных с электронной коммерцией	12
1.2. Международная координация в сфере регулирования и налогообложения электронной коммерции	21
1.3. Дискуссионные подходы к налогообложению электронной коммерции	30
1.4. Зарубежный опыт налогообложения электронной коммерции	41
1.5. Налогообложение электронной коммерции в России	50
1.6. Предложения по совершенствованию российского законодательства	59
2. Проблемы учета для целей налогообложения платы за успех	61
2.1. Понятие и сферы применения платы за успех	62
2.2. Вопросы учета и налогообложения платы за успех в зарубежной практике	80
2.3. Описание и анализ рисков применения платы за успех в российской практике	88
2.4. Выводы и результаты анализа	107

3. Отражение современных технологий и особенностей ведения бизнеса в действующем налоговом законодательстве и правоприменительной практике	110
3.1. Проблемы подтверждения расходов на приобретение электронных пассажирских билетов для целей налогообложения	110
3.2. Проблемы подтверждения расходов при оплате товаров и услуг платежными картами в сети Интернет	128
Список литературы	147

Введение

Для современной экономики и особенно для сферы инноваций характерно опережающее применение новых технологий, а также особенностей ведения бизнеса, выражающихся в использовании при заключении сделок моделей, инструментов и механизмов, которые отвечают экономическому содержанию отношений контрагентов и или их операций, но еще не нашли отражения в законодательстве. Таким образом, законодательное регулирование часто отстает от деловой практики, и такое положение может наблюдаться, в том числе в развитых странах. Это отставание создает определенные риски для предприятий, значимость которых зависит, в частности, от правоприменения в той или иной стране: там, где применение оценочных суждений, основанное на базовых принципах, включая приоритет экономического содержания над юридической формой, в том числе судебной системой, имеет традиции и накопленный опыт, соответствующие риски менее серьезны.

Развитие и широкое распространение новых технологий также поднимает концептуальные вопросы в области налогообложения и налогового администрирования. Привычные подходы нередко оказываются неэффективными в изменившихся условиях, в этой связи требуется их модификация или замена. При этом,

несмотря на то что, как правило, современные технологии и особенности ведения бизнеса не создают новых налоговых проблем, а лишь обостряют уже существующие, решение часто оказывается неочевидным и его поиск занимает немало времени. Такая ситуация, в частности, сложилась сегодня в сфере налогообложения электронной коммерции.

Указанные проблемы актуальны и для России.

В работе вопросы учета и квалификации для целей налогообложения современных технологий и особенностей ведения бизнеса исследуются на примерах операций электронной коммерции и выплаты вознаграждения по договорам в форме платы за успех. Российское законодательство — и гражданское и налоговое — не содержит специальных норм, регулирующих эти сферы, вместе с тем в действительности соответствующие сделки активно заключаются. Следует отметить, что поскольку возникающие проблемы могут либо не иметь достаточно эффективного решения на данном этапе развития администрирования и правоприменения, в том числе в международном масштабе, либо обуславливаться преимущественно правоприменительной практикой, законодательные изменения не всегда целесообразны.

Работа состоит из трех глав. Первая глава посвящена вопросам налогообложения электронной коммерции. В ней описаны новые бизнес-модели, возникающие в связи с распространением электронной коммерции, и соответствующие проблемы налогообложения и налогового администрирования, исследованы новые, в том числе дискуссионные, подходы к налогообложению, принятые и /или обсуждавшиеся в рамках международной координации в данной сфере, проанализирован зарубежный и российский опыт, представлены предложения по совершенствованию российского законодательства.

Во второй главе рассматривается понятие «плата за успех» и применение данного инструмента в международной практике, исследуются некоторые вопросы учета и налогообложения при применении платы за успех в зарубежных странах, представлены описание и анализ правовых и налоговых

рисков, связанных с использованием данного инструмента в России.

Третья глава продолжает и углубляет проблематику первой главы в части российской правоприменительной практики. На примере приобретения электронных пассажирских билетов, а также других товаров и услуг дистанционным способом рассмотрены проблемы подтверждения налогоплательщиками расходов по операциям в сети Интернет в условиях действующего регулирования, касающегося применения контрольно-кассовой техники, и соответствующие риски. По результатам анализа сформулированы предложения по совершенствованию законодательства.

1. Налогообложение электронной коммерции: проблемы и нерешенные вопросы¹

Мировая экономика постепенно приобретает новые черты: современные технологии порождают те или иные способы ведения бизнеса, нередко в глобальном масштабе. Одним из них стала электронная коммерция (электронная торговля, электронный бизнес) как общая форма оказания информационно-коммуникационных услуг, в том числе в сфере торговли.

Для новой экономики характерны операции, которые полностью осуществляются во время сеанса связи компьютера покупателя с компьютером продавца: и платеж за товар или услугу, и передача этого товара осуществляются виртуальным способом. Такого рода товары называются цифровыми (*digitized content*) — компьютерное обеспечение, музыка и видео в электронном формате, а также разнообразные услуги (в частности образовательные). Например, в соответ-

¹ Авторы выражают благодарность сотрудникам ИЭП им. Е. Т. Гайдара А. Левашенко и И. Соколову за предоставленные материалы, использованные при подготовке данной главы.

ствии с Директивой Европейского союза приблизительный перечень электронных услуг выглядит так¹:

- 1) реализация веб-сайтов, веб-хостинг, предоставление услуг по дистанционному управлению программным обеспечением и оборудованием;
- 2) реализация и обновление программного обеспечения;
- 3) реализация графических изображений, текстов и информации, а также предоставление доступа к базам данных;
- 4) реализация музыкальных произведений, фильмов и игр, а также предоставление доступа к просмотру передач о политике, культуре, спорте, науке или развлекательного содержания;
- 5) предоставление услуг дистанционного обучения.

Широкое использование сети Интернет оказало значительное влияние на способы ведения бизнеса: Интернет стал важным связующим инструментом совершения сделок. Однако при достаточно резком изменении деловой среды все еще действуют базовые законы, в том числе в сфере налогообложения. Традиционные правила налогообложения не всегда или не полностью можно применить к электронной коммерции, поэтому возникает ряд проблем, требующих внимания, а также, возможно, как внесения изменений в законодательство внутри страны, так и регулирования на международном уровне.

В России понятие «электронная коммерция» в законодательстве не закреплено, данное понятие является скорее экономическим. Его можно определить как технологию, обеспечивающую замкнутый круг операций, включающих заказ товара (работы, услуги), проведение платежей, участие в управлении², или, другими словами, бизнес, основанный на использовании информационных технологий.

¹ Council Directive 2002/38/EC, 7 May 2002. Annex L.

² См.: Электронная коммерция / под ред. Л. Д. Реймана. М.: ФИОРД-ИНФО, 2002.

1.1. ОБЗОР ПРОБЛЕМ, СВЯЗАННЫХ С ЭЛЕКТРОННОЙ КОММЕРЦИЕЙ

Рост электронной коммерции несколько замедлился в последние годы, однако она уже играет существенную роль в экономике стран — лидеров экономического развития. Так, в США в 2009 г. электронные розничные продажи оценивались в сумму свыше 155 млрд долл., что намного превышает объем традиционных розничных продаж¹.

Задолго до того как электронная коммерция достигла сегодняшних размеров, существовала дискуссия по вопросам ее налогообложения. Первоначально считалось, что электронная коммерция создаст серьезные проблемы для налогообложения сделок как внутри страны, так и международных; до настоящего времени налоговые поступления от электронной коммерции были достаточно ограничены. При этом проблемы, связанные со взиманием налогов с операций электронной коммерции, являются достаточно сложными. Ниже приводятся основные виды электронной коммерции и формулируются возникающие проблемы для налоговых систем, наиболее значимые из которых анализируются далее в данной главе.

Виды электронной коммерции. В целом можно выделить четыре различные категории сделок, связанных с электронной коммерцией:

- 1) «бизнес — бизнес» (B2B);
- 2) «бизнес — потребитель» (B2C)²;
- 3) «бизнес — работник» (B2E) и
- 4) «потребитель — потребитель» (C2C).

Также можно выделить сделки «правительство — бизнес» (G2B) и «бизнес — правительство» (B2G), но они могут вклю-

¹ <http://techcrunch.com/2010/03/08/forrester-forecast-online-retail-sales-will-grow-to-250-billion-by-2014>

² Сделки B2C часто включают электронные платежи от потребителей бизнесу, но данный элемент обычно рассматривается как часть сделок B2C.

чаться в категорию B2B. Например, в российской практике сделка может быть заключена от имени государства с применением сети Интернет при проведении аукционов при размещении заказов для государственных нужд. Согласно п. 3 ст. 32, а также ст. 41 Федерального закона от 21 июля 2005 г. № 94-ФЗ «О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд», в случае если начальная (максимальная) цена государственного или муниципального контракта (цена лота) не превышает 1 млн руб., открытый аукцион может проводиться в электронной форме на сайте в сети Интернет.

Из перечисленных в списке первые две категории потенциально несут в себе наиболее серьезную угрозу для традиционных налоговых систем.

Можно выделить следующие новые бизнес-модели, возникающие в связи с распространением электронной коммерции¹:

- 1) аутсорсинг: новые коммуникационные технологии позволяют организации передавать определенные функции другой компании, таким образом достигается уменьшение издержек;
- 2) поставка товаров: веб-системы, рационализирующие процессы заказа, продажи и оплаты за доставку сырья и материалов;
- 3) производство: использование новых информационных технологий приводит к уменьшению закупочных издержек производителей, а также облегчает доступ поставщиков к новым клиентам или рынкам и снижает их транзакционные издержки, что позволяет производителям увеличить прямые продажи потребителям;
- 4) розничные продажи: веб-сайты, предлагающие товары по низким ценам и обеспечивающие максимальное удобство и подбор характеристик продуктов в соответствии с требованиями клиентов. В настоящее время многие

¹ *Aristidou C.* Cyprus: E-commerce Taxation Treaty Characterization Issues: Direct Taxation. January 2010.

- функции автоматизированы, например, закупка, управление запасами, хранение на складах, перевозка грузов и т.д. Электронные рынки, такие как онлайн-аукционы, предоставляют потребителям новые способы покупки или сравнения цен;
- 5) доставка: специализирующиеся на доставке предприятия выигрывают от использования новых технологий, таких как онлайн-заказы и системы слежения, которые позволяют быстрее и точнее осуществлять доставку. Эти технологии позволяют бизнесу передавать соответствующие функции на аутсорсинг, чтобы лучше концентрироваться на своей основной деятельности;
 - 6) маркетинг, реклама и поддержка клиентов: предприятия могут передавать информацию о своих товарах или услугах большей аудитории более эффективным и менее затратным способом. Таким образом, малые и удаленные предприятия получают возможность выходить на новые рынки;
 - 7) информация: Интернет позволяет осуществлять практически мгновенную доставку информации в разных формах физическим лицам и организациям по всему миру, издержки на доступ и поиск информации существенно снижены. Каждый может извлечь выгоду от онлайн-обучения и интерактивных тренингов. Обращение с информацией облегчается с помощью систем обработки и хранения данных, а также аренды приложений с размещением всей серверной инфраструктуры у провайдера соответствующих услуг (*application service providers*);
 - 8) финансовые услуги: банковские услуги, брокерские услуги и услуги страхования жизни сегодня также оказываются через Интернет, а не только через традиционные финансовые институты. Кроме того, в настоящее время финансовые институты предлагают новые функции, связанные с защитой электронных сделок;
 - 9) цифровые продукты: программное обеспечение, музыкальные произведения, видеоизображения, игры, новости, электронные книги и т.д. могут обращаться на рынке и распространяться через веб-системы при помощи прямых покупок, аренды или оплаты за использование;

- 10) предприятия, оказывающие другие виды услуг, такие как путешествия или медицинское обслуживание, выигрывают от использования основанных на интернет-технологиях систем связи.

Часть из перечисленных бизнес-моделей относится к сделкам B2B, другая — к B2C, а некоторые — к обеим категориям сделок.

Вопросы налогообложения, возникающие в связи с электронной коммерцией. В принципе возникающие здесь вопросы, такие как идентификация налогоплательщика, источники дохода, место продаж и др., не являются чем-то совсем новым, а скорее их решение усложняется из-за иногда безграничной, мобильной и анонимной природы электронной коммерции. Вместе с тем электронная коммерция все же заставляет ответить на несколько концептуальных вопросов, так как классические подходы трудно применимы или вовсе неприменимы к ней. Примерами создающих сложности подходов можно считать: постоянное представительство — для установления местонахождения производителя, место продаж — для применения соответствующих ставок налогообложения, квалификацию доходов по их источникам, а также квалификацию продукции для использования льготных ставок налогообложения. Кроме того, электронная коммерция ставит серьезные вопросы администрирования и правоприменения. В целом можно выделить следующие основные проблемы¹.

1. Местонахождение и мобильность. Существующие налоговые системы чаще всего определяют налоговые последствия, основываясь на физическом местонахождении налогоплательщика. Электронная коммерция в свою очередь позволяет бизнесу действовать в условиях очень малого физического пространства. Также она позволяет фирмам формировать запасы так, чтобы было возможно мини-

¹ См. также: *Nellen A. Overview to E-Commerce Taxation: Guide to Understanding the Current Discussions and Debates, 2001.*

мизировать издержки хранения (таким образом сокращаются потребности физического присутствия). Еще модель электронной коммерции отличается меньшей степенью вертикальной интеграции и большая — аутсорсинга, что опять-таки позволяет сократить необходимое физическое пространство для продавца.

Более того, фирмы, тесно связанные с интернет-технологиями, могут быстро менять серверы, которые они используют. Так как серверы и некоторые другие активы (например базы данных) необязательно привязаны к какому-то определенному местоположению, а напротив, могут быть достаточно легко перемещены, не прерывая операционного цикла компании, местонахождение этих активов может быть не важно с точки зрения целей ее деятельности и, таким образом, облагать компанию налогами по месту нахождения таких активов не всегда логично.

Фактор местонахождения является значимым в вопросах налогообложения прежде всего на международном уровне, а в странах, где налоги или их существенные элементы могут устанавливаться регионами и или муниципалитетами, — также на региональном и местном уровнях. Так, в США налогообложение на уровне штатов усложняется решением Верховного суда от 1992 г. о том, что штат может требовать от продавца выступать налоговым агентом по налогу с продаж (*sales tax*) только в том случае, когда продавец физически находится на территории штата.

На международном уровне электронная коммерция сильно затрудняет определение того, имеет ли бизнес постоянное представительство в стране, и тем самым ставит под угрозу само существование подхода к налогообложению, основанного на определении постоянного представительства. Наличие или отсутствие постоянного представительства особенно неопределенно в отношении цифровых продуктов.

Кроме того, практика аутсорсинга ставит вопрос о природе взаимоотношений между компанией и поставщиком услуги с целью определить, является ли такой поставщик агентом компании, создающим налоговое присутствие (связь — *nexus*)

этой фирмы в заданной юрисдикции? Другими словами, в части электронной коммерции иногда остается неясным, когда государство может правомерно допускать, чтобы иностранное лицо участвовало во взимании налога с другого лица, когда это самое другое лицо подчиняется налоговой юрисдикции данного государства?

Мобильность электронной коммерции увеличивает конкуренцию между различными юрисдикциями, заставляя их искать способы привлечь бизнес. С одной стороны, такая мобильность позволяет выявить более обременительные налоговые системы, так как становится проще их избегать — ведь перенести бизнес тоже достаточно просто. С другой стороны, это вполне вероятно может привести к неоптимально низким налоговым ставкам, вызванным высокой конкуренцией между налоговыми юрисдикциями (т.е. горизонтальной налоговой конкуренцией). В частности, мобильность бизнеса и активов, ставшая возможной благодаря сети Интернет, позволяет проще избегать налогообложения через использование налоговых гаваней (офшоров).

В то же время вопросы местонахождения могут привести к двойному налогообложению компании, если различные юрисдикции используют разные правила определения источника дохода, места продаж, а также распределения доходов и расходов.

2. Природа продуктов. Электронная коммерция позволяет предоставлять некоторые типы товаров (например, газеты и музыкальные диски) в цифровой (нематериальной) форме, а не в традиционной материальной форме. При обращении цифровых товаров возникают вопросы: могут ли применяться местные налоги с продаж и где физически формируется доход для целей налогообложения?

Так, в США федеральный закон 1959 года запрещает штату облагать налогами чистый доход иностранных корпораций, полученный от деятельности внутри штата, если эта деятельность заключается в основном в привлечении заказов на продажу товаров в материальной форме (*tangible personal*

property), если такие заказы подтверждаются, заполняются и доставляются из-за границы штата. Этот закон неприменим в случае, если значимой экономической деятельностью становится трансфер услуг и товаров в нематериальной форме.

Природа продуктов также может ставить следующие вопросы в рамках налогообложения доходов: как определить тип создаваемого дохода и как следует отчитываться об этом доходе, а также подпадают ли цифровые товары под традиционные правила учета запасов?

3. Новые маркетинговые техники. Интернет сильно упростил для физических лиц ведение бизнеса, значительного по масштабу. Например, физические лица могут предлагать товары практически по всему миру через сайты аукционов, такие как *E-bay*. Налогообложение подобного типа операций и дохода от этих операций крайне затруднено отчасти в связи с малым объемом одной сделки и тем фактом, что продавец часто является незарегистрированным. Кроме того, Интернет увеличил количество бартерных сделок, в особенности это касается обмена баннерами веб-сайтов (реклама веб-сайта, размещенная на другом сайте).

Эти новые техники поднимают вопросы налогообложения на всех уровнях. С точки зрения налогообложения доходов, вопросы заключаются, в том числе, в следующем: будет ли передача баннера посреднику для размещения на его интернет-странице учитываться в качестве запасов (*inventory*), какой объем отчетности должен требоваться при малоценных бартерных сделках, как такие сделки следует измерять? На международном уровне проблема заключается в том, что источник полученного дохода (из какой конкретно страны получен доход?) может быть неизвестен. На региональном и местном уровнях, в частности в США, возникают следующие вопросы: продали ли физические лица достаточно товаров для того, чтобы быть обязанными перечислять в бюджет налог с продаж, и если да, то как обеспечить, чтобы они это делали?

Еще один вопрос касается сбора посредниками акцизов (*excise tax*). В случае замены или устранения посредников

из процесса сделки, когда покупатели напрямую взаимодействуют с иностранным производителем, а не с отечественным розничным продавцом, существует риск неуплаты акциза вовсе.

4. Новые виды активов, создаваемые посредством коммерческого использования Интернета. К таковым, например, относятся: доменное имя (*URL*), веб-сайты, создаваемые в многопользовательских играх виртуальные активы. Для целей налогообложения доходов вопросы здесь заключаются в том, как трактовать затраты на создание или приобретение таких активов, а также прибыли или убытки, возникающие при передаче актива? Продавцы таких активов могут столкнуться с неопределенностью в законе относительно того, как квалифицировать прибыль или убыток от реализации актива: капитальный (*capital income*) или обычный доход (*ordinary income*)?
5. Работники, находящиеся в удаленном доступе. Работники интернет-компании могут быть разбросаны по региону, стране или даже миру, в отличие от традиционных компаний, где штат расположен в одном месте. В этом случае возникает вопрос: создает ли нахождение работника в определенном месте налоговые обязательства для работодателя в этом месте? Кроме того, городские власти могут заключить, что работодатель должен уплатить сбор за выдачу лицензии на ведение коммерческой деятельности (*business license tax*), что обусловлено нахождением в городе работающего по найму сотрудника, или в случае когда физическое лицо не является наемным работником указанного работодателя, то тогда это лицо обязано уплатить сбор. Сотрудник также может работать в разных местах, что ведет к неясности относительно того, где должен быть уплачен подоходный налог, если налог уплачивается по месту работы?
6. Стремление к оптимальному использованию Интернета может поставить под сомнение привычные правила. Так, использование Интернета вызывает ряд вопросов, касающихся налогообложения некоммерческих организаций

в США. Например, освобожденная от налогообложения организация (*tax-exempt organization*) публикует список грантодателей на своем сайте. Является ли данная публикация рекламой, которая может привести к возникновению не связанного с основной деятельностью (*unrelated business activity*) налогооблагаемого дохода, или просто уведомлением о составе финансирующих организаций? Другой вопрос: подпадает ли некоммерческая организация, преимущественно осуществляющая операции в Интернете (например, специализирующаяся на обмене информацией), под определение освобожденной от налогообложения организации?

Кроме того, Интернет может сделать взаимодействие некоммерческих организаций и грантодателей более эффективным, однако существующие правила на это не рассчитаны. Речь идет о тех случаях, когда квитанция о перечислении средств некоммерческой организации является для донора основанием для получения вычета и уменьшения таким образом налога. Возникает вопрос: будет ли распечатанная с веб-сайта квитанция являться надлежащим доказательством для получения налогового вычета?

7. Природа сделок. Интернет позволяет совершать сделки без каких-либо бумажных документов и использовать электронные деньги. Эти ситуации ставят перед налоговыми органами следующие вопросы администрирования и правоприменения: был ли предоставлен надлежащий отчет о совершенных сделках, есть ли необходимость в налоговой проверке, необходимы ли новые правила отчетности?

В то же время некоторые исследования обсуждают целесообразность льготного налогообложения электронной коммерции как развивающейся отрасли¹. С одной стороны, говорится о необходимости соблюдения принципа налоговой

¹ См., напр.: Sandemann R. On the Possibility and Desirability of Taxing E-Commerce, 2004.

нейтральности по отношению к традиционной розничной торговле. Кроме того, существуют опасения, как рост электронной коммерции повлияет на налоговые поступления в государственный бюджет?

С другой стороны, сторонники льготного налогообложения электронной коммерции приводят в качестве основного аргумента положительные сетевые эффекты (сетевые экстерналии), при которых пользователь товара или услуги оказывает влияние на ценность этого товара или услуги для других пользователей. Интернет — хороший пример проявления сетевого эффекта: ценность возрастает при возрастании количества пользователей, так как подключение каждого дополнительного абонента означает возможность связаться с большим числом лиц.

Многие из перечисленных в данном разделе вопросов требуют более тесного сотрудничества, координации и обмена информацией между налоговыми администрациями на всех уровнях, которые в настоящее время представляются еще не достаточно развитыми.

1.2. МЕЖДУНАРОДНАЯ КООРДИНАЦИЯ В СФЕРЕ РЕГУЛИРОВАНИЯ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ЭЛЕКТРОННОЙ КОММЕРЦИИ

Позиции международных организаций по вопросам регулирования электронной коммерции, а также налогообложения соответствующих операций и доходов от них демонстрируют отсутствие на данном этапе однозначных и согласованных подходов к решению существующих проблем. В то же время продолжается работа по поиску решений и идет их обсуждение¹.

Так, в отчете Всемирной торговой организации подчеркивается важность развития электронной коммерции и, в том числе, ее регулирования в рамках международного права².

¹ Некоторые дискуссионные подходы к налогообложению электронной коммерции рассмотрены в следующем разделе данной работы.

² WTO Development Report. 2001.

Также отмечается, что необходимо согласовывать правила налогообложения прибыли по трансграничным операциям с Общим соглашением по торговле услугами (GATS)¹.

В мире существует более ста различных систем, регулирующих продажу продукции по Интернету², и операции электронной коммерции, а также доходы от них нередко облагаются соответствующими налогами дважды или не облагаются ими вовсе. Странам достаточно сложно координировать друг с другом меры по налогообложению компаний, работающих в сфере электронной торговли (коммерции), в силу, в том числе, действия факторов международной налоговой конкуренции. Налоговые ставки различны в разных странах, и предприятия, как уже говорилось, могут воспользоваться преимуществами, которые предоставляет Интернет, и переместиться в страны с более низкими налогами. При этом государствам, имеющим более высокие налоговые ставки и не предоставляющим льготы, становится труднее получать поступления от прямых и косвенных налогов³.

Пока свидетельств того, чтобы в каком-нибудь государстве произошло сколько-нибудь значительное сокращение налоговых поступлений, которое можно было бы приписать электронной коммерции, не усматривается⁴, страны осторожно относятся к предложениям по изменению действующих принципов налогообложения.

Недостаток активности на национальном уровне явился, в том числе, следствием ведущей роли, которую приняла на себя Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) в установлении руководящих принципов и норм в сфере налогообложения международных операций элект-

ронной коммерции. Другие международные организации, такие как Всемирная торговая организация, Всемирный банк и Международный валютный фонд, также участвовали в формировании международных правил налогообложения, но, по общему признанию, именно ОЭСР — наиболее влиятельная международная организация в части совершенствования международного налогообложения доходов. Модельная конвенция ОЭСР, впервые опубликованная в 1963 г., используется странами, как входящими, так и не входящими в ОЭСР, для согласования условий, применения и толкования двусторонних соглашений об избежании двойного налогообложения.

ОЭСР сыграла важную роль в процессе выработки текущих решений для сферы электронной коммерции на основе уже существующих налоговых правил и механизмов. Были предложены новые подходы в рамках таких традиционных для налоговых систем понятий, как постоянное представительство и квалификация дохода, которые в настоящее время вошли в Комментарии к статьям Модельной конвенции ОЭСР в отношении налогов на доходы и капитал¹.

Постоянное представительство. Международная практика налогообложения устанавливает критерий фиксированного места осуществления регулярной предпринимательской деятельности иностранной организации на территории другого государства (постоянное представительство). Благодаря появлению Интернета осуществление трансграничных коммерческих операций стало возможным с помощью компьютерного сервера. По этой причине возникла точка зрения, согласно которой договорное определение постоянного представительства (обычно определяется как постоянное место деятельности, через которое осуществляется предпринимательская деятельность) следует распространить и на компьютерный сервер.

В настоящее время Комментарии к статьям Модельной конвенции ОЭСР² предусматривают, что сервер образует постоянное представительство, если:

¹ Piazolo D. E-Commerce and the Multilateral Framework // Wirtschaftspolitische Blätter. 2001. Vol. 48. No. 6.

² Global Business Dialogue. 2001.

³ Piazolo D. Multilateral and European Responses to E-Commerce. EIOP, 2001.

⁴ Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce? Final Report of the Technical Advisory Group on Monitoring the Application of Existing Treaty Norms for Taxing Business Profits. OECD, 2005.

¹ Model Tax Convention on Income and on Capital (as it read on 22 July 2010). OECD, 2010.

² См.: Комментарий к ст. 5.

- а) выполняет необходимые для осуществления трансграничных операций функции (частично или полностью);
- б) находится в собственности у фирмы-нерезидента или арендуется ею. Договор об аренде, позволяющий предприятию использовать место на сервере в Интернете, не требует физического присутствия;
- в) установлен в определенном месте на достаточный временной период, т. е. его нельзя постоянно перемещать.

При этом в ряде случаев налогоплательщик должен убедиться, что компьютерное оборудование используется не только для рекламы, сбора информации или в качестве «зеркала», т. е. альтернативного ресурса, с которого можно скачать программное обеспечение. Для этого требуется определить, какие функции электронного предприятия следует считать основными и как с ними соотносятся функции сервера.

Согласно новым правилам, для возникновения постоянного представительства в виде сервера нет необходимости в человеческом участии в эксплуатации сервера, доступ к которому и обслуживание которого могут осуществляться издалека. Точка же зрения, согласно которой веб-сайт сам по себе может образовывать постоянное представительство, была отвергнута. Наконец, в Комментариях указано, что провайдеры интернет-услуг (*internet service providers*) по общему правилу также не образуют постоянное представительство, поскольку хозяйствующий субъект-нерезидент не вступает в сделку с покупателем, а всего лишь предоставляет место для веб-сайта компании, которая занимается коммерцией.

Решение об образовании сервером постоянного представительства воспринимается неоднозначно. Так, ОЭСР при первом рассмотрении вопроса обратила внимание на простоту перемещения серверов¹. Министерство финансов США (*Treasury Department*) в изданном в декабре 1996 г. документе для обсуждения пришло к заключению, что образование сервером постоянного представительства вряд ли соответство-

¹ Electronic Commerce: The Challenges to Tax Authorities and Taxpayers. OECD, 1997.

вало бы традиционным принципам налогообложения¹. А налоговые управления Великобритании, Сингапура, Ирландии и Гонконга официально заявили, что по их национальному налоговому законодательству серверы ни при каких обстоятельствах не будут образовывать постоянные представительства.

Существует несколько аргументов против привязки международного налогообложения доходов к месту нахождения сервера². Во-первых, сервер — просто компьютер, подключенный к сети Интернет. Серверов, которые в принципе могли бы играть роль постоянного представительства, миллионы, и для налоговых органов следить за соблюдением нового правила о сервере — постоянном представительстве или принимать меры принуждения в случае несоблюдения этого правила может оказаться весьма непростой задачей.

Во-вторых, поскольку, согласно позиции ОЭСР, принципиально то, что сервер *делает*, по сути, наиболее значимыми оказываются функции находящегося на этом сервере программного обеспечения. Но для программного обеспечения, как всякого цифрового товара, характерны высокие постоянные затраты на производство, при этом почти нулевые затраты на копирование и распространение по сети. Программное обеспечение может перемещаться на любой из имеющихся в мире серверов, и между местонахождением такой программы и юрисдикцией, в которой происходит добавление стоимости или потребление товара или услуги, может не существовать никакой связи.

В-третьих, правило об образовании сервером постоянного представительства открывает возможности для международного налогового планирования с разрушением базы в высоконалоговых юрисдикциях, поскольку серверы или необходимое

¹ Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce. U. S. Department of the Treasury, Office of Tax Policy, 1996.

² Так, например, А. Кокфилд в своих работах защищал позицию, согласно которой сервер ни при каких обстоятельствах не должен образовывать постоянное представительство. См.: *Cockfield A. Balancing National Interests in the Taxation of Electronic Commerce Business Profits*, 74 Tul. L. Rev. 1999; *Cockfield A. Transforming the Internet into a Taxable Forum: A Case Study in E-Commerce Taxation*, 85 Minn. L. Rev. 2001.

программное обеспечение можно перемещать в юрисдикции, где прибыль облагается по низким ставкам или не облагается вовсе.

В-четвертых, можно говорить о том, что признание сервера постоянным представительством означает значительное отступление от традиционных международных принципов налогообложения, поскольку обычные постоянные представительства — строительные площадки, магазины, заводы — зафиксированы во временном и географическом смысле и не могут перемещаться без значительных расходов.

В-пятых, непонятно, как налогоплательщики или налоговые органы будут, и будут ли вообще, относить прибыли к серверам, что может вести к международному двойному налогообложению, если налоговые ведомства не могут достичь договоренности по этому вопросу¹.

В правительственных докладах некоторых стран — членов ОЭСР говорится о том, что они как чистые импортеры в сфере электронной коммерции могут лишиться части поступлений от налогов на доходы от нее, поскольку у занимающихся ею предприятий отпала необходимость традиционного физического присутствия на их территории². В связи с этим налогообложение находящихся в пределах их юрисдикции серверов представлялось одним из спосо-

бов восстановления равновесия¹. Другие страны, такие как Испания и Португалия, предлагали еще более решительные изменения в Модельную конвенцию ОЭСР, в том числе расширение определения постоянного представительства, чтобы под него попадали в некоторых случаях и коммерческие веб-сайты².

Таким образом, поддержку идеи образования сервером постоянного представительства можно рассматривать как защитную реакцию стран, опасавшихся разрушения своей налоговой базы и считавших, что налогообложение прибыли, относящейся к серверу, предотвратит или уменьшит это разрушение. С данной точкой зрения нельзя согласиться, поскольку нет свидетельств существенного разрушения налоговой базы стран-источников, и даже если исходить из того, что такое разрушение произошло, в рамках ОЭСР высказывается мнение в пользу того, что в большинстве случаев отнесение прибыли к серверу — постоянному представительству должно быть ограниченным³.

Чтобы помочь ходу процесса, США и другие страны в конце концов согласились принять правило об образовании сервером постоянного представительства, несмотря на то что изначально выступали против него⁴.

Квалификация дохода. Как в национальных законодательствах, так и в международных договорах для разных видов трансграничных доходов предусматривается различный

¹ В ситуации когда трансграничная торговля цифровыми товарами и электронными услугами достигла значительных масштабов, более важным представляется вопрос о размере прибыли, которая подлежит отнесению к определенной юрисдикции, которая создает, перемещает или продает соответствующий актив. ОЭСР опубликовала несколько черновых документов по этой теме, чтобы дать толчок к обсуждению и поиску консенсуса. См., напр.: Attribution of Profit to a Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transactions. Discussion Paper. OECD, Technical Advisory Group on Monitoring the Application of Existing Treaty Norms for the Taxation of Business Profits, 2001.

² См., напр.: Tax and the Internet: Discussion Report of the Australian Tax Office Electronic Commerce Project. Australian Tax Office, 1997; Dhaliwal H. Electronic Commerce and Canada's Tax Administration. A Response by the Minister of National Revenue to His Advisory Committee's Report on Electronic Commerce, 1998.

¹ См., напр.: *Hinnekens L.* Looking for an Appropriate Jurisdictional Framework for Source-State Taxation of International Electronic Commerce in the Twenty-First Century. 1998.

² *McIntyre M. J.* U. S. Taxation of Foreign Corporations in the Digital Age. 55 Bull. Int'l Fis. Doc. 498. 2001.

³ Attribution of Profit to a Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transactions. Discussion Paper. OECD, Technical Advisory Group on Monitoring the Application of Existing Treaty Norms for the Taxation of Business Profits, 2001.

⁴ Clarification on the Application of the Permanent Establishment Definition in E-commerce: Changes to the Commentary on Article 5. OECD, Committee on Fiscal Affairs, 2001. Par. 14.

налоговый режим¹. Например, доходы от предпринимательской деятельности облагаются (при отсутствии в иностранном государстве постоянного представительства) в стране резидентства получателя этих доходов, причем облагается чистый доход. А доход в виде роялти облагается, как правило, в той стране, где использовалась интеллектуальная собственность (например, в стране резидентства потребителя этой интеллектуальной собственности), и здесь налог может удерживаться с валового дохода.

В сфере продуктов, охраняемых авторским, издательским правом, в частности с программным обеспечением, транзакции часто оформляются как лицензионное соглашение, хотя конечная цель операции — продажа. Прибыли, получаемые с продаж, отражаются как доходы в виде прироста капитальной стоимости (*capital gain*), которые относятся к доходам от активной деятельности, в то время как при лицензионных соглашениях фирма получает роялти, которое является частью инвестиционного дохода (*investment income*), относимого к доходам от пассивной деятельности. Это разделение существенно, так как, среди прочего, важно определить источник дохода и соответствующим образом закрепить за той или иной страной право налогообложения. Кроме того, в зависимости от вида дохода могут различаться налоговые ставки, способ сбора налогов и расчет налоговой базы.

Использование цифровых технологий привело к возникновению проблем в вопросах разграничения видов доходов. При трансграничных операциях по пересылке цифровых товаров (оказанию электронных услуг) часто затруднительно определить, произошла ли передача продукции, были ли оказаны услуги или было предоставлено право использования нематериального актива. Границы между различными категориями доходов зачастую оказываются размытыми.

ОЭСР приняла во внимание эти трудности и постаралась обеспечить национальные налоговые органы руковод-

ством по квалификации подпадающих под двусторонние соглашения об избежании двойного налогообложения доходов от продажи товаров и оказания услуг в рамках электронной коммерции. Применительно к операциям электронной коммерции с программным обеспечением ОЭСР внесла поправки в Комментарий к статьям Модельной конвенции¹ с целью разграничить лежащее в основе программы авторское право и программное обеспечение, включающее копию защищенной авторским правом программы. Теперь Комментарий разъясняет, что передача в рамках электронной коммерции всякой цифровой продукции должна подпадать под одинаковый режим как платежи за программное обеспечение (*software payments*) и что технологический способ передачи (покупка программы на диске или передача онлайн) не имеет значения.

При поддержке ОЭСР был подготовлен доклад, где рассматриваются 28 категорий дохода, которые могут возникать при операциях электронной коммерции². Содержащиеся в докладе выводы впоследствии нашли отражение в Комментариях к статьям Модельной конвенции ОЭСР. Трансграничные операции по продаже товаров и оказанию услуг приводят к возникновению доходов от предпринимательской деятельности, поскольку «платеж производится, по существу, за приобретение данных, пересылаемых в виде цифрового сигнала, и, таким образом, не представляет собой роялти»³. Роялти, однако, может возникать, когда цифровые товары загружаются, чтобы использовать в коммерческих целях авторское право, относящееся к этим цифровым товарам. Новые правила преследуют цель подчинить сходную по существу экономическую деятельность одному режиму. Например, и трансграничная доставка *CD* с записью музыки иностранному потребителю, и передача по Интернету музыкального MP3-файла

¹ См.: Комментарий к ст. 12.

² OECD Technical Advisory Group on Treaty Characterization of Electronic Commerce Payments. Report to Working Party No. 1 of the OECD Committee on Fiscal Affairs, 2001.

³ См.: Комментарий к ст. 12.

¹ *Cockfield A.* The Rise of the OECD as Informal 'world tax organization' through the Shaping of National Responses to E-commerce Tax Challenges. *Yale Journal of Law and Technology*, Spring 2006.

другому иностранному потребителю, согласно новым правилам ОЭСР, облагаются налогом как доходы от предпринимательской деятельности, а не как роялти.

1.3. ДИСКУССИОННЫЕ ПОДХОДЫ К НАЛОГООБЛОЖЕНИЮ ЭЛЕКТРОННОЙ КОММЕРЦИИ

Одно из явных преимуществ нынешних правил налогообложения перед альтернативными подходами заключается уже в том, что именно нынешние правила являются действующей международной нормой. Как показывает практика проведения налоговых реформ, смена привычных налоговых концепций редко оказывается легкой¹.

Изменение действующих норм международных договоров о налогообложении доходов, вероятно, оказалось бы более сложным и потребовало бы более длительного срока, чем изменение чисто национального комплекса норм. Даже если достаточно большое число государств согласится заменить существующие правила, останется вопрос, как это изменение могло бы быть осуществлено. Помимо изменений в национальном законодательстве, которые потребовались бы во многих странах, была бы очевидная необходимость изменения или замены международных договоров.

Внесение изменений в двусторонние договоры по налогообложению через новый переговорный процесс потребовало бы длительного времени. Договоры между странами ОЭСР не изменялись уже в среднем на протяжении двух десятков лет. В течение необходимого переходного периода новые правила должны были бы сосуществовать со старыми, что создавало бы повышенные риски двух крайностей — двойного налогообложения и отсутствия налогообложения.

Альтернативным решением могли бы стать многостороннее соглашение или процесс, предусматривающие создание

единой системы налогообложения электронной коммерции. Этому, правда, прецедентов не было, и не следует исходить из того, что государства примут такой подход даже при наличии всеобщего согласия по существу подлежащих внесению изменений.

Вышесказанное не означает, что замена или внесение существенных поправок в действующие правила налогообложения доходов от трансграничных операций невозможны. Такие изменения возможны, но их осуществление, вероятно, потребует много времени. При оценке любой альтернативы постоянному представительству должны, таким образом, приниматься во внимание не только ее собственные достоинства, но и вопросы, связанные с переходом от действующих правил к новым.

Кроме того, некоторые исследователи полагают, что развитие новых отдельных инструментов для налогообложения электронной коммерции не оправдывает себя, наоборот, выгоднее применять уже существующие базовые правила налогообложения и по-новому интерпретировать их¹.

Поскольку электронная коммерция создает серьезные проблемы для применения традиционных правил налогообложения доходов, специалистами из разных стран предлагались некоторые новые подходы². Рассмотрим один из наиболее интересных, на наш взгляд, предлагавшихся подходов, а именно подход, обычно называемый подходом по критерию разрушения налоговой базы (*base erosion approach*).

Описание подхода. Было предложено правило связи (*nexus rule*), которое основано на критерии, получает ли иностранное предприятие от плательщика внутри страны платеж, на сумму которого этот плательщик вправе уменьшить налоговую базу в целях национального налогообложения (независимо

¹ Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce? Final Report of the Technical Advisory Group on Monitoring the Application of Existing Treaty Norms for Taxing Business Profits. OECD, 2005.

¹ Piazzolo D. E-Commerce and the Multilateral Framework // Wirtschaftspolitische Blätter. 2001. Vol. 48. No. 6.

² Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce? Final Report of the Technical Advisory Group on Monitoring the Application of Existing Treaty Norms for Taxing Business Profits. OECD, 2005.

от того, где осуществляется деятельность, приводящая к созданию продукции или оказанию услуги)? По этому правилу страна-источник вправе облагать все такие трансграничные платежи налогом, удерживаемым у источника выплаты¹.

Этот подход скорее не заменяет, а дополняет традиционные правила привязки налогообложения к постоянному представительству. Страны сохраняют право облагать налогом все предприятия-нерезиденты с постоянным представительством в данной юрисдикции. В то же время стране потребления также предоставляется право облагать налогом, удерживаемым у источника, производимые с ее территории платежи продавцу-нерезиденту. При этом подходе продавец может представлять налоговую декларацию в стране потребления услуги, как если бы доход мог относиться к постоянному представительству в этой стране, тогда взимаемый у источника налог возмещается. Трансграничные платежи потребителей — частных лиц продавцу-нерезиденту не подлежат рассматриваемому налогообложению у источника, поскольку эти потребители — частные лица не принимают сумму таких платежей к вычету и не включают ее в стоимость продаваемых товаров.

Предлагался и такой вариант, при котором описанная система использовалась бы вместо принципа постоянного представительства². Сторонники этого варианта признают теоретическую возможность применения подхода по критерию разрушения налоговой базы при сохранении действующей концепции постоянного представительства. Тем не менее они считают, что одновременное применение рассматриваемого подхода и существующих принципов (постоянное представительство) было бы невозможно.

По этой причине они предлагали подход, который применялся бы вместо концепции постоянного представительства,

а не в дополнение к ней. При этом предлагалось установление налога с низкой ставкой, удерживаемого с разрушающих налоговую базу платежей, который предпочтительнее было бы сделать окончательным (*final withholding tax*), т. е. исключив вариант налогообложения чистого дохода.

Обоснование. Основной целью рассматриваемого подхода является предотвращение возможного в рамках электронной коммерции чрезмерного перемещения налоговой базы страны — источника дохода (т. е. страны потребления услуги) к стране резидентства компании, оказывающей услугу. Сторонники подхода указывают, что все большее применение современных технологий предприятиями может позволять нерезидентам осуществлять в значительных объемах продажи на рынке той или иной юрисдикции, не имея в ней физического присутствия, достаточного для образования постоянного представительства (и без создания местного филиала), из-за чего, возможно, будет разрушаться налоговая база этой юрисдикции.

Соответствие концептуальным основам. По поводу расширения прав страны — источника дохода облагать удерживаемым у источника налогом выплаты нерезидентам можно утверждать, что эта идея следует в русле подхода, уже применяемого в соответствии с Модельной конвенцией ОЭСР к доходам в виде процентов, которые получают такие финансовые организации, как банки, и которые могут облагаться налогом в стране-источнике независимо от наличия у организации постоянного представительства в этой стране. Здесь, однако, можно привести следующий контраргумент: действующие правила, позволяющие налогообложение выплачиваемых банкам процентов у источника, на практике создают трудности, из-за чего многие страны предусмотрели в своих международных соглашениях об избежании двойного налогообложения особое исключение для этой категории процентов. К тому же доходы, получаемые компаниями, осуществляющими операции электронной коммерции, как правило, экономически не сходны с такими пассивными доходами, как дивиденды, проценты и роялти. Кроме того, пример с процентами для обоснования налогообложения

¹ См. также: Doernberg R. Electronic Commerce and International Tax Sharing. 16 Tax Notes Int'l 1013. March 30, 1998; E-commerce: transfer pricing and business profits taxation. OECD, 2005.

² Report of the High-Powered Committee on Electronic Commerce and Taxation (as constituted by the Central Board of Direct Taxes, India). July 2001.

у источника всех видов доходов представляется не более убедительным, чем пример с доходами от международной перевозки (к которым, согласно действующим правилам, налогообложение у источника не применяется) для обоснования отказа от налогообложения у источника всех видов доходов.

Наконец, при налогообложении доходов от электронной коммерции окончательным удерживаемым у источника налогом этот налог удерживался бы с валовых сумм платежей, что противоречит концепции налогообложения доходов, предполагающей учет для целей налогообложения всех необходимых для бизнеса расходов. Возможно, применение низкой ставки налога было бы приближением к налогообложению чистых доходов по полной ставке, но это было бы в лучшем случае лишь грубым приближением.

Таким образом, удерживаемый у источника налог с трансграничных платежей при электронной коммерции был бы, по сути, пошлиной на соответствующие операции. Эта форма налогообложения по природе неэффективна, поскольку не учитывает различия в структуре затрат у отдельных налогоплательщиков и часто ведет к чрезмерному налогообложению одних доходов и недостаточному налогообложению других.

Основное различие между двумя предлагавшимися вариантами подхода по критерию разрушения налоговой базы — возможность представления налоговой декларации, как если бы доход относился к постоянному представительству. Эта возможность явилась бы частичным решением проблемы концептуального несоответствия окончательного удерживаемого у источника налога с валового платежа принципам налогообложения доходов.

Нейтральность. Считается, что налогообложение должно быть нейтральным по отношению к разным формам бизнеса (например, по отношению к обычной и электронной коммерции, по отношению к разным видам электронной коммерции и т. д.). Подход по критерию разрушения налоговой базы был бы нейтральным по отношению к видам продукции и формам коммерции, если бы применялся ко всем трансграничным операциям, как рекомендуется некоторыми его сто-

ронниками. Принцип нейтральности нарушался бы, если бы подход применялся лишь к каким-то определенным подмножествам международных операций (например, к операциям, относимым к электронной коммерции).

Однако этот подход не был бы полностью нейтральным, поскольку применялся бы лишь к операциям между предприятиями и не применялся бы к операциям предприятий непосредственно с потребителями — частными лицами. Если у иностранных поставщиков товаров и услуг национальному предприятию будет удерживаться окончательный налог у источника, рассматриваемый подход, видимо, не будет нейтральным и по отношению к иностранным и национальным поставщикам товаров и услуг предприятиям.

Эффективность. При подходе по критерию разрушения налоговой базы удержание налога производится только с тех трансграничных платежей, по которым у плательщика есть право на вычет из базы налогообложения доходов. Если право на такие вычеты поставить в зависимость от удержания, это, вероятно, даст налоговому агенту дополнительный стимул удерживать налог.

Преимущество подхода в части стимулирования исполнения обязанностей налогового агента нужно оценивать в сопоставлении с издержками, связанными с этим исполнением, и с проблемами, возникающими и у налоговых органов и у предприятий. Требование удержания налога значительно обременило бы местные предприятия — потребителей услуг. Сбор налога и предоставление сведений требовались бы в отношении множества отдельных операций. Кроме того, удерживать налог требовалось бы с платежей за товары и услуги, поставляемые только из-за границы, но для покупателя может оказаться трудным, а то и невозможным определить, откуда территориально происходит покупка у продавцов онлайн.

Возможность представления налоговой декларации, как если бы доход относился к постоянному представительству, также имела бы существенные последствия для администрирования. Множество предприятий, которые просто экспортируют в страну, при таком варианте представляли бы декларацию. Кроме того, в большинстве случаев, когда был бы

выбран этот вариант, все связанные с этим расходы поставщики несли бы за пределами страны, и налоговые органы этой страны не имели бы возможности проверить отчетность или констатировать наличие работников на каком-то физическом объекте внутри страны. Таким образом, затраты на администрирование в части определения суммы налога и контроля за его уплатой существенно возросли бы.

Более того, поскольку предприятия должны были бы уплачивать удерживаемый у источника налог с производимых им платежей, не имея возможности возместить сумму этого налога до представления декларации, подход по критерию разрушения налоговой базы значительно обременил бы иностранные предприятия. Такая система может оказывать существенное влияние на движение денежных средств предприятий, особенно тех, которые специализируются на товарах и услугах с высокой стоимостью, но получают незначительную прибыль.

Определенность и простота. Значительное достоинство подхода по критерию разрушения налоговой базы — упрощение (через устранение) существующей квалификации доходов и правил об источнике дохода. Квалификация доходов давно представляет собой сложную проблему. Налоговые администрации на протяжении десятилетий прилагали немало усилий, чтобы отличить плату за товар от роялти, продажу товара — от оказания услуги и плату за оказание услуги — от роялти. Выше говорилось, что подобные вопросы актуальны и для электронной коммерции. Подход по критерию разрушения налоговой базы вовсе устранил бы эту проблему, если бы на все разрушающие базу платежи был распространен единый режим.

При замене используемой ныне привязки налогообложения к постоянному представительству подход по критерию разрушения налоговой базы также в значительной степени устранил бы необходимость правил об источнике, которые в настоящее время применяются для отнесения того или иного дохода к юрисдикции. Исключением, видимо, остались бы случаи наличия реального постоянного представительства.

Между тем подход по критерию разрушения налоговой базы, устранив традиционные, мог бы вызвать новые проблемы квалификации доходов. Например, если для разных товаров и услуг применять разные ставки удерживаемого у источника налога (с учетом разной рентабельности деятельности или по иным соображениям), возникнут проблемы квалификации, связанные с расчетом рентабельности, сходные с ныне существующими. Кроме того, если подход применяется лишь к операциям B2B, но не к операциям непосредственно с потребителями — частными лицами, понадобятся правила для разграничения этих двух категорий операций.

Таким образом, подход по критерию разрушения налоговой базы соответствовал бы принципам определенности и простоты при условии применения в своей наиболее чистой форме, т. е. с единой ставкой налога для всех трансграничных операций, по которым разрешается вычет платежей из налоговой базы покупателя. Эти принципы не будут соблюдаться в той же степени, если для операций будут устанавливаться такие различия, как разные ставки удерживаемого у источника налога в зависимости от категории товаров (услуг). Чтобы определить, будет ли подход по критерию разрушения налоговой базы определенным и простым, нужно понять, как именно он будет применяться. Следует ответить, например, на следующие вопросы:

- а) должны ли свидетельства об удержании налога (*withholding certificates*) предусматриваться для каждой отдельной операции?
- б) когда, где и кому налогоплательщик должен передавать удерживаемые суммы?
- в) реалистично ли ожидать установления единообразной ставки удерживаемого у источника налога?

Действенность и справедливость. Обложение налогом, удерживаемым у источника, — действенный для сбора налога механизм, однако серьезным недостатком остается невозможность его использования в отношении операций B2C. Кроме того, вариант с представлением декларации, как если бы

доход относился к постоянному представительству, существенно снизил бы действенность указанного механизма, поскольку такую декларацию, подаваемую предприятием-нерезидентом, не имеющим физического присутствия в стране, было бы сложно проверить. Наконец, то обстоятельство, что подход мог бы применяться только к платежам B2B, создавало бы возможности по минимизации налога: например, поощряло бы продажи непосредственно потребителям вместо продаж местным дистрибьюторам.

Окончательный удерживаемый у источника налог был бы предусмотрен исключительно с платежей предприятиям-нерезидентам и независимо от рентабельности¹, что представляется несправедливым, особенно в отношении вновь созданных предприятий, которые могут не получать прибыли в течение нескольких лет. Вариант с представлением декларации, как если бы доход относился к постоянному представительству, мог бы смягчить эту проблему, но это зависело бы от числа налоговых периодов (лет), в течение которых такой вариант обязывал бы предприятие декларировать размер дохода (прибыли).

Гибкость. С одной стороны, окончательный удерживаемый у источника налог позволяет проявлять определенную гибкость, поскольку государство всегда могло бы установить нужную ставку налога для разных товаров и услуг или даже вывести некоторые из них из-под этого режима налогообложения. Такие корректировки, однако, могут снизить определенность системы и расширить возможности налогового планирования. С другой стороны, можно возразить, что невозможность применения этого варианта к операциям B2C показывает, что он не является подходящим ответом на преобразование в технологической и коммерческой сферах.

При этом вариант с представлением налоговой декларации, как если бы доход относился к постоянному представительству, добавил бы гибкости.

¹ Как отмечалось выше, разные ставки налога в зависимости от рентабельности предприятия-продавца окажут отрицательное влияние на определенность и простоту подхода.

Совместимость с международными торговыми правилами. Возможно, подход по критерию разрушения налоговой базы был бы воспринят как дискриминационный по отношению к иностранным продавцам, и правомерность его применения была бы оспорена на основании ст. III Генерального соглашения по таможенным тарифам и торговле (GATT), поскольку при этом подходе импортируемые товары подвергались бы более обременительному налогообложению, чем товары с происхождением внутри страны. При действующих правилах налогообложения этого не происходит по двум причинам: 1) постоянные представительства уплачивают налог по аналогии с национальными предприятиями и 2) налоги на доход не устанавливаются применительно к конкретным товарам.

Если бы платежи при трансграничной покупке товаров облагались удерживаемым у источника налогом, явно зависящим от конкретного покупаемого товара, такой налог оказался бы де-юре дискриминационным, поскольку покупка такого же товара внутри государства не предполагала бы такого налогообложения (несмотря на то обстоятельство, что прибыли национального продавца подлежали бы обложению налогом на доход). Удерживаемый у источника налог не был бы сравним с НДС, поскольку последний распространяется на операции с участием национальных и иностранных продавцов единообразно. Таким образом, НДС не является дискриминирующим по признаку происхождения товара.

Необходимость наличия общепринятых правил. Подход по критерию разрушения налоговой базы не соответствует существующим международным правилам налогообложения и потребовал бы внесения радикальных изменений во все существующие международные соглашения по налогообложению. Даже сторонники этого подхода предупреждают, что двойного налогообложения можно будет избежать только в случае общего международного согласия. В ближайшем будущем этого общего согласия вряд ли можно ожидать. Переходный период с сопутствующими ему проблемами может оказаться чрезвычайно длительным. Любое одностороннее

применение подхода по критерию разрушения налоговой базы почти наверняка привело бы к двойному налогообложению в тех юрисдикциях, где смягчение двойного налогообложения достигается методом зачета уплаченных налогов. Согласно большинству международных договоров, смягчение двойного налогообложения допускается только по тем налогам, обложение которыми производится в соответствии с международным договором. Риск двойного налогообложения повысится, если та или иная юрисдикция сочтет, что этот налог не подпадает под действие соглашения об избежании двойного налогообложения.

Сторонники подхода по критерию разрушения налоговой базы указывают на необходимость принятия этого подхода для обеспечения справедливого распределения налоговых поступлений. Однако поддержание существующего баланса между налогообложением в стране резидентства компании-продавца и в стране — источнике дохода не является принятым или признаваемым на международном уровне принципом налогообложения. Если бы значительное число государств продолжало считать, что существующие правила обеспечивают наиболее приемлемый раздел поступлений, эти государства, вероятно, отвергли бы подход по критерию разрушения налоговой базы.

Более того, если «чрезмерное перемещение налоговой базы» — главный аргумент в пользу перехода к этому подходу, переходить к нему было бы неразумно до появления явных свидетельств обсуждаемого перемещения. Не следует предпринимать столь фундаментальную перестройку, не удостоверившись в том, что основной довод в пользу этой перестройки представляет собой нечто большее, чем просто ожидание или беспокойство¹.

¹ Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce? Final Report of the Technical Advisory Group on Monitoring the Application of Existing Treaty Norms for Taxing Business Profits. OECD, 2005.

1.4. ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ЭЛЕКТРОННОЙ КОММЕРЦИИ

КОСВЕННЫЕ НАЛОГИ

Обложение косвенными налогами операций электронной коммерции в США и Европейском союзе. Как известно, в налоговой системе США отсутствует налог на добавленную стоимость, но применяется налог с продаж (*sales tax*). В настоящее время он является основным косвенным налогом, взимаемым штатами и местными территориальными образованиями с электронной коммерции. Кроме того, операции электронной коммерции облагаются налогом на использование (*use tax*).

Налог с продаж должен быть уплачен с розничных продаж в юрисдикции штата, резидентом которого является покупатель, при этом налоговым агентом выступает продавец: налог включается им в стоимость товара, а затем перечисляется налоговым органам. Правила обложения каждый штат устанавливает самостоятельно, а это значит, что ставки, порядок уплаты и отчетности в каждом штате и даже в каждом городе могут различаться (по данным Национальной федерации розничной торговли США, в Соединенных Штатах существует около 7,5 тыс. юрисдикций по этому налогу). Ставки налога с продаж варьируют от 0,125 до 8%¹.

Необходимо отметить, что налог с продаж, как правило, взимается при реализации товаров и услуг внутри штата, т. е. продажи за пределы штата, в том числе по сети Интернет, под обложение данным налогом не подпадают.

Для устранения конкурентного преимущества компаний, занимающихся электронной торговлей с другими юрисдикциями, большинство штатов США и местных территориальных образований ввело налог на использование, который должен уплачиваться уже не продавцом, а покупателем, если последний приобретает товар или услугу у продавца-

¹ <http://www.salestaxinstitute.com/resources/rates>

нерезидента. Налог на использование, как правило, уплачивается по тем же ставкам, что и налог с продаж, который подлежал бы уплате, если бы покупатель приобрел товар или услугу на территории штата, где он является резидентом¹.

Таким образом, электронная коммерция может вызывать снижение поступлений косвенных налогов в тех штатах, где сосредоточены преимущественно продавцы, а не покупатели цифровых товаров и электронных услуг.

В Европейском союзе реализация товаров и услуг, в том числе в рамках электронной коммерции, подлежит обложению налогом на добавленную стоимость. В соответствии с Директивой 2002/38/ЕС от 7 мая 2002 г. обложение НДС продукции, реализуемой с помощью электронных средств связи, т. е. электронных услуг², происходит по месту нахождения покупателя³. Это означает, в частности, следующее⁴:

- а) при реализации за пределы ЕС европейские компании, осуществляющие электронную коммерцию, не должны уплачивать НДС;
- б) компании — нерезиденты ЕС, осуществляющие электронные продажи конечным потребителям (сделки категории B2C) на территории Евросоюза, обязаны взимать НДС с соответствующих продаж и отчитываться по нему так же, как это делают европейские компании.

Для этого компании-нерезиденты должны зарегистрироваться в качестве плательщика НДС в любой стране Ев-

¹ См. там же.

² В Директиве 2002/38/ЕС такие сделки получили название услуг, оказываемых электронным способом (*electronically supplied services*).

³ В США, по сути, обложение операций электронной коммерции косвенными налогами также происходит по месту нахождения покупателя, только используется иной, нежели в ЕС, механизм: вместо применения продавцом-нерезидентом ставки налога с продаж, которая действует по месту резидентства покупателя, последняя применяется покупателем при уплате налога на использование.

⁴ http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/e-commerce/article_1610_en.htm

ропейского союза по своему выбору, однако налог они все равно будут взимать по ставке страны местонахождения покупателя, а не по ставке страны регистрации в качестве плательщика НДС. Таким образом, действующий в Евросоюзе порядок обложения НДС реализации электронных услуг конечным потребителям скорее всего является нейтральным по отношению к европейским компаниям и компаниям-нерезидентам¹.

Для компаний-нерезидентов, предоставляющих электронные услуги конечным потребителям на территории ЕС, Директивой 2002/38/ЕС предусмотрена упрощенная процедура регистрации в качестве плательщика НДС, позволяющая взаимодействовать с налоговой администрацией страны регистрации в электронной форме, не требующей физического присутствия. В дальнейшем — при подаче налоговых деклараций и т. п. — работа также ведется исключительно в электронной форме. С налоговыми органами стран местонахождения покупателей продавцу взаимодействовать необязательно: налог по всем сделкам данной компании на территории Евросоюза уплачивается в юрисдикции ее регистрации в качестве плательщика НДС, а затем поступления распределяются по странам местонахождения покупателей на основе информации, предоставленной компанией-нерезидентом.

Для упрощения исполнения указанных требований компаниями-нерезидентами Европейская комиссия также инициировала работу по совершенствованию функционирования системы обмена информацией, касающейся налога на добавленную стоимость (*VAT information exchange system — VIES*), чтобы она позволяла осуществлять онлайн подтверждение статуса лица (т. е. является он зарегистрированным плательщиком НДС или нет) в режиме реального времени. Предполагается, что налоговые администрации стран регистрации

¹ Следует отметить, что, поскольку европейские компании взимают налог по ставке страны, в которой они учреждены, а не по ставке страны резидентства покупателя, рассматриваемый порядок может не быть нейтральным, если потребители услуг компании-нерезидента концентрируются преимущественно в странах с относительно высокой ставкой НДС.

компаний-нерезидентов в качестве плательщика НДС на территории Евросоюза будут использовать данную систему и сообщать таким компаниям статус их покупателя, чтобы они могли определить, реализуется услуга потребителю или бизнесу.

Следует отметить, что описанные принципы, включая процедуры регистрации и взаимодействия налоговых органов с нерезидентами — плательщиками НДС на территории Евросоюза, одобрены ОЭСР. Вместе с тем, как отмечает Европейская комиссия¹, данный порядок обложения НДС операций электронной коммерции будет действенным только при значительной степени его добровольного соблюдения бизнесом. При этом считается, что компании предпочитают работать по закону и соблюдать требования, чтобы быть уверенными в том, что их права уважаются и находятся под защитой.

Кроме того, рассмотренный порядок не лишен ряда технических проблем, в частности, связанных с определением местонахождения покупателя, что актуально не только для компаний-нерезидентов, оказывающих электронные услуги конечным потребителям на территории Евросоюза, для определения ставки налога, но и для европейских компаний для определения того, следует ли начислять НДС. Так, местонахождение покупателя можно узнать, когда он расплачивается кредитной картой, тогда есть данные, где она выпущена. Но покупатель может жить в одной стране, а счет иметь — в другой. Иногда приходится полагаться на сведения, предоставляемые покупателем. В то же время следует обратить внимание, что развитие современных технологий не только усложняет бизнес-среду, но и создает новые возможности для проверки информации. Например, для подтверждения местонахождения покупателя могут использоваться инструменты геопозиционирования. Европейская комиссия оставляет детализированные руководства по вопросам, как следует работать с информацией от покупателей и как ее можно

¹ http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/e-commerce/article_1610_en.htm

проверить, на уровне национальных налоговых администраций по запросу налогоплательщиков¹.

НАЛОГ НА ДОХОДЫ КОРПОРАЦИЙ

Налогообложение трансграничных операций: Германия vs. США. Рассмотрим следующий пример², который является хорошей иллюстрацией к описанным выше проблемам в части налогообложения доходов от операций электронной коммерции. Предположим, что американская компания «Альфа» разработала программу для создания компьютерной мультимедиа. Потребитель может купить ее по Интернету, скачать и установить на свой компьютер, однако из-за сложности программы и слишком большого объема требующейся памяти покупателя неохотно этим пользуются. Поэтому компания «Альфа» решила дополнительно распространять программу через провайдера услуг (*application service provider*) — немецкую компанию «Бета», которой предоставила исключительную лицензию на соответствующую деятельность на европейском рынке на два года. В результате задачей провайдера становится обеспечение покупателя местом для хранения данных при использовании программы, технической поддержкой и помощью онлайн.

Компания «Бета» должна заплатить за предоставление программы и право быть провайдером соответствующих услуг единовременный платеж в сумме 28 тыс. ед., а также отчислять квартальные платежи — 17% валовых поступлений за использование программы, которые «Бета» получит от потребителей. Пусть в первом году действия соглашения такие поступления компании «Бета» составили 210 тыс. ед.

Пусть также, согласно расчетам компании «Альфа», для возврата инвестиций в разработку программы было достаточно получить с провайдера единовременный платеж

¹ См. там же.

² Seitz G. International Income Taxation of Cross-Border Electronic Commerce Transactions — A United States-German-New Zealand Case Study. Center for Business and Corporate Law Research Paper Series, 2005.

в сумме 8 тыс. ед. и квартальные платежи в размере 7% соответствующих поступлений от потребителей услуг.

Чтобы более эффективно действовать на зарубежном рынке, компания «Альфа» несколько лет назад создала сервер в Германии. Около 15% скачиваний всего программного обеспечения приходятся на этот сервер и приносят 20% доходов компании. Сервер предоставляет все необходимое для осуществления сделок: рекламу, предложения, процесс осуществления заказа, оплаты и хранение программ для доставки по сети.

После уплаты единовременного платежа компания «Бета» получает по зашифрованной электронной почте лицензию и инструкции по скачиванию программы с европейского сервера компании «Альфа».

Возникают вопросы: какое из государств, вовлеченное в трансграничную электронную коммерцию, имеет право облагать налогом доход компании «Альфа» и как рассчитать соответствующий налог? Для ответа на них прежде всего следует определить источник и тип дохода, а также признать или не признать компьютерный сервер в качестве постоянного представительства.

США — страна, резидентом которой является «Альфа», взимает налоги в соответствии с принципом страны происхождения независимо от того, где был получен доход. Страна — источник дохода, т. е. Германия имеет право взимать налог только с определенных видов дохода компании «Альфа». Когда полученные платежи за услугу квалифицируются как прибыль (*business profits*), налог будет взиматься в Германии, только если у компании «Альфа» есть там постоянное представительство, к которому отнесены эти платежи. Если указанные условия не выполняются, доход будет обложен налогом исключительно в США. Причем независимо от юрисдикции налог потребует уплаты с чистого дохода, т. е. за вычетом соответствующих расходов.

Если же платежи квалифицировать как роялти, то использования программы на территории Германии достаточно, чтобы компания «Альфа» подпадала под налогообложение в этой стране. При этом по закону неважно, присутствует ли

физически в Германии компания «Альфа», предоставившая компании «Бета» лицензию. По общему правилу, «Альфа» должна заплатить налог по ставке налога на доходы в Германии с валовой суммы платежей, и данный налог является окончательным, однако соглашение об избежании двойного налогообложения между США и Германией предусматривает, что в таких случаях, как описываемый, в силу исключительного права налогообложения роялти налог в Германии возникать не должен, соответственно уплаченный у источника выплаты налог будет возмещен по требованию компании «Альфа».

Как указывалось выше, в процессе развития электронной коммерции грани между прибылью и роялти постепенно стираются, и в этой связи ОЭСР внесла изменения в Комментарий к ст. 12 Модельной конвенции в отношении налогов на доходы и капитал, куда были включены рекомендации по разграничению прибыли и роялти. Особое внимание здесь уделяется тому, за что в действительности был произведен платеж (имеется в виду изменение прав на передачу актива или изменение самого нематериального актива). Когда использование копирайта сводится к скачиванию, хранению и совершению действий с программой на компьютере покупателя, компания получает прибыль. Наоборот, когда потребитель платит исключительно за разрешение использовать копирайт, воспроизводя и распространяя продукт, но не используя его в собственных целях, доход квалифицируется как роялти.

В рассматриваемом примере платежи от компании «Бета» компании «Альфа» производятся как за саму программу, так и за лицензию на деятельность провайдера услуг и имеют смешанный характер. При этом платеж за предоставление программы компании «Бета» (если его можно выделить¹) однозначно квалифицируется как прибыль, а вот решение в отношении платежей за лицензию не является столь очевидным.

С одной стороны, покупатель не может скачать программу, чтобы сделать ее копию или внести в нее изменения,

¹ Об этом см. далее.

а может только использовать ее на сервере компании «Бета» ограниченное контрактом время. Также компания «Бета» не является дистрибьютором, который платит правообладателю за возможность воспроизводства и дальнейшей продажи программы, и с этой точки зрения платежи за лицензию в пользу компании «Альфа» также должны квалифицироваться как прибыль, а не как роялти.

С другой стороны, бизнес-модель позволяет компании «Бета» сделать программу доступной широкому кругу пользователей за пределами внутренних, обусловленных контрактом с компанией «Альфа» целей, и по экономическим последствиям это не отличается от положения дистрибьютора. Кроме того, «Бета» — единственный провайдер данной программы в Европе. Наконец, компания «Бета» не сможет постоянно распоряжаться программой, а ограничена контрактом с компанией «Альфа». После того как срок договора истечет, никакой актив не будет передан, следовательно, сделку можно квалифицировать как аренду, а соответствующие платежи — как роялти.

Таким образом, для целей налогообложения рассматриваемое соглашение между компаниями «Альфа» и «Бета» следует разбить на две отдельные трансакции: предоставление программы и разрешение быть провайдером соответствующих услуг. При отсутствии иных данных разделение можно провести, принимая во внимание критерий прибыльности (*profitability*) инвестиций компании «Альфа» в разработку программы. Исходя из описанных выше условий примера и из того, что платежи за лицензию на деятельность провайдера услуг квалифицируются все-таки как роялти, получим следующие результаты:

- а) 22,7 тыс. ед. ($8000 + 0,07 \times 210\,000$) — это прибыль, относящаяся к предоставлению программы;
- б) 41 тыс. ед. ($28\,000 - 8000 + (0,17 - 0,07) \times 210\,000$) — это роялти, относящееся к деятельности провайдера.

Следующим вопросом в рамках рассматриваемого примера является признание сервера постоянным представителем

ством компании «Альфа» в Германии. Исходя из содержания Комментариев к Модельной конвенции ОЭСР¹, немецкий сервер компании «Альфа» следует считать постоянным представительством, так как она создала его не по временным причинам, а с целью занять место на европейском рынке, по крайней мере в среднесрочном периоде. Он представляет собой фиксированное место, через которое «Альфа» осуществляет свой бизнес: как сказано выше, данный сервер дает 15% всех скачиваний программного обеспечения и 20% всех доходов компании.

Подведем итоги. Доходы в виде платежей за предоставление компанией «Альфа» компании «Бета» компьютерной программы (22,7 тыс. ед.) сначала будут обложены налогом на доходы корпораций в Германии за вычетом расходов, которые можно отнести к серверу — постоянному представительству компании «Альфа» в этой стране. Далее по соглашению об избежании двойного налогообложения «Альфа» сможет принять уплаченный в Германии налог к зачету против своих налоговых обязательств по налогу на доходы корпораций в США, но только в той сумме, которая представляла бы собой налоговые обязательства по правилам национального законодательства.

Доходы в виде платежей за лицензию на деятельность провайдера услуг (41 тыс. ед.), как было сказано ранее, формируют налоговую базу компании «Альфа» по налогу на доходы корпораций в США.

Предложения Индии по налогообложению электронной коммерции — альтернативный подход. В 2001 г. в Индии комиссией с участием правительственных чиновников, предпринимателей и юристов был подготовлен доклад о принципах налогообложения электронного бизнеса². Изложенные в нем идеи существенно отличаются от рассмотренных выше предложений ОЭСР и продиктованы прежде всего опасениями по поводу возможного разрушения налоговой базы импортеров электронных услуг — развивающихся стран.

¹ См. также раздел 1.2 данной работы.

² Report of the High-Powered Committee on Electronic Commerce and Taxation (as constituted by the Central Board of Direct Taxes, India), 2001.

Во-первых, при исчислении прямых налогов предлагается отказаться от понятия постоянного представительства и выработать ему альтернативу. При стремительном развитии электронной коммерции можно увеличивать продажи в стране, не присутствуя в ней физически, что приводит к росту налоговой базы в странах — экспортерах услуг и технологий (США) за счет ее сокращения в развивающихся странах — импортерах (Индия). Следовательно, применение традиционных принципов налогообложения к электронной коммерции может нарушить сложившийся баланс налоговых поступлений между странами — источниками дохода и странами местонахождения продавцов услуг.

Во-вторых, предлагается рассматривать платежи при транзакциях по продаже программного обеспечения и других цифровых продуктов по Интернету, а также онлайн-услуг не как оплату услуг, а как лицензионные выплаты (роялти). Такая интерпретация обычно позволяет стране — источнику дохода, оставаясь в рамках международных правил, облагать данный доход налогом у источника выплаты независимо от наличия постоянного представительства компании-продавца в данной стране. По мнению комиссии, процесс загрузки по сети программы, защищенной авторским правом, — это ее копирование, за которое продавец получает роялти. В то же время по существующим правилам такие платежи имеют место только в том случае, когда покупатель получает право на пользование не продуктом, а копирайтом.

Расширение понятия «роялти» не в последнюю очередь продиктовано желанием расширить налоговую базу страны — источника доходов, т. е. Индии. Кроме того, с квалификацией дохода связано определение стоимости: создается ли она там, где производится продукт и услуга, или еще и там, где на продукт возникает спрос со стороны покупателя.

1.5. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ЭЛЕКТРОННОЙ КОММЕРЦИИ В РОССИИ

Налоговый кодекс Российской Федерации не выделяет сделки, осуществляемые с использованием сети Интернет, это

означает, что налогообложение таких сделок должно производиться в общеустановленном порядке. Рассмотрим действующий режим обложения налогом на добавленную стоимость и налогом на прибыль организаций применительно к электронной коммерции.

НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

Согласно п. 1 ст. 146 НК РФ, объектом обложения НДС признается реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, передача имущественных прав, а также передача на территории Российской Федерации товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд. Для правильной уплаты НДС без сомнения важен характер предмета реализации — является ли он товаром, работой или услугой, так как это влияет на определение места реализации.

Кроме того, существенную роль может играть форма, в которой доставляется товар, так как фактическая покупка одного и того же товара формально может быть расценена как услуга. Данный вопрос приобретает особое значение при реализации цифровых продуктов российскими компаниями за рубеж, поскольку экспорт товаров облагается НДС по ставке 0% (подп. 1 п. 1 ст. 164 НК РФ), а экспорт услуг, местом реализации которых в соответствии со ст. 148 НК РФ признается Россия, — по ставке 18%, а также при поставке товара, в отношении которого может применяться пониженная ставка 10%. Например, при покупке в Интернете бумажного учебника и соответственно при его доставке курьером или почтой будет применяться ставка НДС, равная 10%, а при пересылке того же учебника в форме файла посредством компьютерных сетей ставка НДС может составить уже 18%, если это действие будет квалифицироваться как покупка не товара, а услуги¹.

¹ Аналогичная проблема встречается, в частности, в практике Германии. При реализации книг, газет и журналов НДС взимается по пониженной ставке 7%, при этом с электронных продаж тех же книг — по ставке 19%, так как последнее представляет собой не реализацию товара, а оказание услуги.

Исходя из содержания нормы п. 3 ст. 38 НК РФ товар — это имущество, т.е. речь идет о физическом восприятии вещи (предмет является материальным). В соответствии с п. 5 ст. 38 НК РФ услугой считается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности. При этом Налоговый кодекс РФ не содержит дополнительных пояснений для квалификации реализации цифровой продукции.

Напомним, что по пути признания электронной коммерции услугой на уровне законодательства пошел Европейский союз. В 1998 г. был опубликован доклад Европейской комиссии, посвященный применению НДС к операциям, связанным с торговлей через Интернет. В нем были установлены рамки для определения налогового режима и, в том числе, сделан вывод, что реализация цифровых (дематериализованных) продуктов должна рассматриваться как реализация услуг, а не товаров. В 2002 г. соответствующие положения были включены в Директиву 2002/38/ЕС.

Этот подход представляется разумным и может быть принят в российской практике.

Вместе с тем необходимо отметить, что целесообразно отказать от общего определения в законодательстве понятия «электронная коммерция» и пойти по пути перечисления цифровых продуктов, реализация которых по электронным каналам связи для целей налога на добавленную стоимость будет признаваться оказанием услуг. Во-первых, дать определение электронной коммерции, которое позволило бы четко отграничить ее от прочих видов деятельности, — непростая задача, и даже если удастся сформулировать определение, выделив характерные признаки именно электронных услуг, оно скорее всего окажется нефункциональным. Во-вторых, ОЭСР рассматривает как недостаток подхода к налогообложению электронной коммерции, когда такой подход предполагает необходимость ее определения¹.

¹ Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce? Final Report of the Technical Advisory Group on Monitoring the Application of Existing Treaty Norms for Taxing Business Profits. OECD, 2005.

Как ориентир для перечня продуктов, реализация которых электронным способом будет считаться для целей НДС оказанием услуг, может быть взят список электронных услуг, содержащийся в приложении L к европейской Директиве 2002/38/ЕС¹. Таким образом, этот перечень может выглядеть следующим образом:

- а) компьютерные программы, включая игры, и обеспечение доступа к ним;
- б) аудио- и видеофайлы (музыкальные произведения, фильмы);
- в) текстовые файлы и графические изображения (книги, газеты, журналы)²;
- г) создание сайтов в сети Интернет;
- д) хостинг;
- е) обеспечение доступа к информации в электронной форме и к базам данных (электронные библиотеки, статистические данные и др.);
- ж) дистанционное обучение.

Далее необходимо рассмотреть вопрос об определении места реализации услуг. Критерии, по которым услуга считается оказанной на территории Российской Федерации, содержатся в ст. 148 НК РФ. Эти критерии различаются в зависимости от типа оказываемой услуги.

Определенные интеллектуальные услуги, перечисленные в подп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ, считаются оказанными на территории Российской Федерации и, соответственно, подлежат

¹ См. предисловие к данной главе.

² Пунктом 11.1 ст. 2 Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 149-ФЗ «Об информации, информационных технологиях и о защите информации» в законодательное поле введено понятие «электронный документ» — это информация, представленная в электронной форме, т.е. в виде, пригодном для восприятия человеком с использованием электронных вычислительных машин, а также для передачи по информационно-телекоммуникационным сетям или обработки в информационных системах. По-видимому, именно данное понятие следует использовать в других отраслях законодательства для обозначения различных видов файлов.

обложению НДС в Российской Федерации при условии, что покупатель этих услуг осуществляет свою деятельность в России. Налоговый кодекс относит к данной категории, в частности, следующие услуги: консалтинговые, юридические, аудиторские, инжиниринговые, а также услуги по обработке информации. Если потребитель (покупатель) таких услуг не зарегистрирован на территории Российской Федерации, то услуги считаются оказанными по месту нахождения покупателя.

В том случае когда услуги не входят ни в одну из категорий, прямо указанных в ст. 148 НК РФ, они считаются реализованными там, где осуществляет деятельность продавец. Это требование закреплено в подп. 5 п. 1 ст. 148 НК РФ.

Таким образом, поскольку услуги в рамках электронной коммерции никак в ст. 148 НК РФ не обозначены, можно сделать вывод, что их реализация российской компанией будет облагаться НДС на территории России независимо от местонахождения покупателя услуги.

Как указывалось в разделе данной работы, посвященном зарубежному опыту налогообложения электронной коммерции, в Европейском союзе электронные услуги облагаются НДС по месту нахождения покупателя, а не продавца. Этот подход был выбран также потому, что таким образом можно попытаться решить вопрос с обложением данным налогом деятельности иностранных продавцов, работающих в сфере электронной коммерции на территории ЕС.

В российской практике этот аргумент представляется не имеющим в настоящее время большого значения. Для того чтобы попытка обложения НДС электронных услуг, оказываемых иностранными компаниями конечным потребителям на территории страны, была успешной, необходимо разработать и внедрить упрощенные процедуры регистрации в качестве налогоплательщика и взаимодействия с налоговыми органами исключительно в электронной форме, не требующие физического присутствия. На сегодняшний день еще не полностью решены вопросы электронного взаимодействия между налоговыми органами и российскими налогоплательщиками, поэтому ставить такую задачу в части иностранных компаний пока рано.

Кроме того, как отмечалось выше, возможности принуждения к исполнению норм, предполагающих обязательную регистрацию в качестве плательщика НДС на территории страны компаний-нерезидентов, оказывающих электронные услуги потребителям в данной стране, практически сведены к нулю; этот подход рассчитан на преимущественно добровольное соблюдение бизнесом. Налоговые органы серьезно ограничены тем, что иностранные компании ведут свою деятельность часто без какого-либо физического присутствия в стране, отслеживание операций физических лиц, которые по большей части и выступают конечными потребителями, в Интернете чрезвычайно затратно, а суммы отдельных сделок достаточно малы, чтобы возможные выгоды могли превысить затраты на администрирование.

Вместе с тем переход на обложение операций электронной коммерции налогом на добавленную стоимость по месту нахождения покупателя услуг в трансграничных сделках представляется целесообразным, поскольку приведет российское налоговое законодательство в соответствие с изменениями, принимаемыми в мире, и позволит лучше взаимодействовать с экономическими партнерами в данной сфере.

Так, в настоящее время в связи с разными правилами территориальности при оказании услуг реализация российскими компаниями электронных услуг конечным потребителям в Евросоюзе облагается НДС дважды — и в России, и в ЕС, если российская компания соблюдает описанные выше европейские требования. Эта проблема может быть решена в краткосрочной перспективе, если в ст. 148 НК РФ будут внесены соответствующие поправки.

Если же российский потребитель покупает электронные услуги у европейской компании, НДС не платится. Следует отметить, что для решения данной проблемы внесения поправок в налоговое законодательство недостаточно. Даже если местом реализации таких услуг по российским правилам будет место нахождения покупателя, европейская компания — продавец не будет уплачивать НДС в России, поскольку не является российским налогоплательщиком.

При этом, как было отмечено ранее, разработка и внедрение полностью электронных процедур регистрации в качестве плательщика НДС и взаимодействия компаний-нерезидентов с налоговыми органами не представляется сегодня первоочередной задачей. Это, однако, не означает, что данный вопрос не следует решать в дальнейшем. При разработке таких процедур можно ориентироваться на опыт Европейского союза, соответствующий реализации положений Директивы 2002/38/ЕС, при необходимости адаптируя его к техническим возможностям налоговых органов, а также к особенностям российского законодательного регулирования и правоприменения.

НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

Согласно ст. 246 НК РФ, плательщиками налога на прибыль организаций являются российские организации, иностранные организации, осуществляющие свою деятельность через постоянное представительство и /или получающие доходы от источников в Российской Федерации, указанные в ст. 309 НК РФ (дивиденды, проценты и др.). Поскольку доходы от оказания электронных услуг в налоговом законодательстве отдельно не поименованы, иностранные организации, занимающиеся электронной коммерцией, должны уплачивать налог на прибыль в России, только если их деятельность образует здесь постоянное представительство. Это соответствует международной практике.

Российские компании — субъекты электронной коммерции, согласно ст. 311 НК РФ, включают доходы, полученные от источников за пределами Российской Федерации, в налоговую базу по налогу на прибыль организаций, причем указанные доходы учитываются в полном объеме за вычетом расходов, произведенных как в России, так и за ее пределами. В целях устранения возможности двойного налогообложения п. 3 ст. 311 НК РФ гласит, что суммы налога, выплаченные российской организацией в соответствии с законодательством иностранных государств, засчитываются при уплате ею налога на прибыль в Российской Федерации,

однако сумма засчитываемого налога не может превышать сумму налога, подлежащего уплате в России.

При обложении налогом на прибыль иностранных организаций главной проблемой, так же как в зарубежной практике, становится вопрос о наличии или отсутствии постоянного представительства организации с учетом того, что, как неоднократно отмечалось ранее, специфика электронной коммерции практически исключает возможность применения критерия фиксированного места осуществления деятельности.

В норме п. 2 ст. 306 НК РФ под постоянным представительством иностранной организации в Российской Федерации понимается филиал, представительство, отделение, бюро, контора, агентство, любое другое обособленное подразделение или иное место деятельности этой организации, через которые организация регулярно осуществляет предпринимательскую деятельность на российской территории. Представляется, что приведенное определение к сфере электронной коммерции неприменимо, если только иностранная компания не откроет свое подразделение в России.

Когда иностранная организация является резидентом государства, в отношениях с которым у Российской Федерации действует соглашение об избежании двойного налогообложения, при определении наличия постоянного представительства приоритет имеют положения соответствующего международного договора. Вместе с тем в текущих соглашениях об избежании двойного налогообложения, в которых участвует Россия, в нормах о постоянном представительстве нет никаких особых положений, учитывающих специфику электронной коммерции.

Выше, в разделе, посвященном международной координации в сфере налогообложения электронной коммерции, указывалось, что для решения рассматриваемой проблемы ОЭСР рекомендует при определенных условиях считать постоянным представительством организации сервер, через который оказываются электронные услуги, однако этот подход является спорным.

Онлайн-сделки полностью совершаются в Интернете, и товары и услуги перемещаются в цифровом формате

от компьютера к компьютеру. Но при этом вопросы, насколько существенную роль в хозяйственной деятельности иностранного предприятия играет компьютерное оборудование (сервер) и насколько данное оборудование было вовлечено в процесс заключения сделки, должны рассматриваться — для установления активности, регулярности использования сервера и соответственно факта образования постоянного представительства — в каждом конкретном случае отдельно. Это часто предполагает применение оценочных суждений и достаточно затратно для администрирования.

В связи с неоднозначностью самого подхода в настоящее время представляется нецелесообразным его внедрение в российскую практику и внесение соответствующих изменений в национальное налоговое законодательство и международные соглашения.

Постоянными представительствами в отношении доходов, получаемых иностранными компаниями — продавцами электронных услуг, не могут быть признаны и провайдеры, а также российские организации, предоставляющие услуги по хостингу, так как они не участвуют непосредственно в отношениях по реализации и не контролируют денежные потоки в пользу иностранного продавца.

Таким образом, если речь идет об извлечении дохода от источников в Российской Федерации, в соответствии с п. 2 ст. 309 НК РФ доходы, полученные от продажи товаров, иного имущества, а также имущественных прав, осуществления работ, оказания услуг на территории России, которые не приводят к образованию постоянного представительства, обложению налогом у источника выплаты не подлежат.

Другими словами, в результате отсутствия принципов, определяющих признаки постоянного представительства применительно к иностранным субъектам электронной коммерции, налоговые последствия в Российской Федерации у таких субъектов могут не возникать.

1.6. ПРЕДЛОЖЕНИЯ ПО СОВЕРШЕНСТВОВАНИЮ РОССИЙСКОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

Отмечая наличие ряда проблем в области налогового регулирования электронной торговли (коммерции), мы обращали внимание на то, что в России фактически не облагаются налогами на прибыль организаций и на добавленную стоимость электронные услуги, предоставляемые иностранными компаниями.

Ввиду отсутствия в настоящее время однозначных и согласованных на международном уровне подходов к налогообложению электронной коммерции, которые могли бы быть достаточно эффективно использованы в российской практике, мы воздержимся от рекомендаций по данному направлению.

Вместе с тем определенные направления совершенствования российского законодательства в части, связанной с электронной коммерцией, могут быть предложены. В частности, следует ликвидировать двойное обложение налогом на добавленную стоимость электронных услуг. Эта проблема в особенности актуальна в области электронной торговли со странами Европейского союза.

Как отмечалось в данной главе, из-за несогласованности налоговых законодательств России и Евросоюза при продаже электронных услуг европейским конечным потребителям компаниями, зарегистрированными в России, налог на добавленную стоимость может взиматься дважды.

Для решения указанной проблемы предлагается подп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ дополнить абзацем следующего содержания:

«поставках по информационно-телекоммуникационным сетям программ для ЭВМ и электронных документов, оказании услуг по доступу к ним, а также по созданию сайтов в сети Интернет, хостингу, дистанционному обучению, доступу к электронным библиотекам и другим базам данных».

Кроме того, следует урегулировать проблему, связанную с необходимостью подтверждения расходов российского налогоплательщика при совершении покупок через Интернет. Эта проблема актуальна для случаев как покупки

электронных услуг иностранных и российских компаний, а также приобретения цифровых товаров, т.е. собственно электронной торговли (коммерции), так и для приобретения товаров в материальной форме, но при помощи Интернета.

С этой целью предлагается в Федеральный закон от 22 мая 2003 г. № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» внести поправки, предусматривающие освобождение организаций и индивидуальных предпринимателей от обязанности применять контрольно-кассовую технику и выдавать бланки строгой отчетности при расчетах платежными картами через Интернет, а также установление равнозначности документов по операциям с использованием платежных карт, в том числе предоставленных в электронной форме и распечатанных с веб-интерфейса, и кассовых чеков¹.

¹ Дополнительное обоснование указанных предложений представлено в главе 3 данной работы.

2. Проблемы учета для целей налогообложения платы за успех

Для современной экономики часто характерно опережающее развитие, когда определенный институт или инструмент в законодательном поле формально отсутствует, но активно применяется на практике. Это имеет место в таких областях, как электронная коммерция, венчурное финансирование и т. д.

Так, например, на прединвестиционной стадии компании обращаются к консультантам для поиска и оценки инвестиционных проектов и используют такой инструмент, как плата за успех (*success fee*). В зарубежной практике плата за успех как форма вознаграждения активно применяется в разнообразных сферах: в юриспруденции, венчурном финансировании, консалтинге, аудите, сопровождении сделок — и регулируется определенными законодательными нормами, в том числе с точки зрения учета и налогообложения. Однако в России отсутствуют правовые нормы, регулирующие применение данного инструмента, и, следовательно, могут возникать налоговые и иные риски для компаний, использующих плату за успех в своей практике.

2.1. ПОНЯТИЕ И СФЕРЫ ПРИМЕНЕНИЯ ПЛАТЫ ЗА УСПЕХ

ПЛАТА ЗА УСПЕХ В СФЕРЕ ЮРИСПРУДЕНЦИИ

Понятие «плата за успех» пришло в деловой оборот из адвокатской практики. Это достаточно распространенный способ оплаты услуг юриста, альтернатива традиционному, почасовому или фиксированному вознаграждению.

В целом можно выделить два вида платы за успех:

- 1) условный гонорар (*contingency fee*) — нет выигрыша, нет гонорара (*no win, no fee*);
- 2) премия за успех — нет выигрыша, гонорар меньше (*no win, less fee*).

Юрист и клиент подписывают договор, оговаривающий условия получения оплаты по результату (*contingent fee agreement*). В случае успешного исхода дела юрист получает фиксированную сумму или, как правило, процент от общей суммы, выигранной клиентом. В случае проигрыша юрист не получает гонорар или получает его в меньшей сумме. Иными словами, плата за успех — это вознаграждение, представляющее собой определенную соглашением между адвокатом и его доверителем долю от материальной выгоды (цены иска и т. п.), которую доверитель получит в случае разрешения дела в свою пользу.

Например, в Канаде гонорар может составлять от 20 до 45% предполагаемой в результате выигрыша дела суммы. Условия договора часто зависят от сложности дела, рисков, затрат и вероятности положительного исхода. В ряде провинций (Альберта, Онтарио, Квебек и др.) законны подобные соглашения, но в прочих провинциях, помимо платы за успех, юрист должен взимать почасовую плату¹.

¹ *Stevenson C.* Contingency Fees. Stevenson & Associates, <http://www.stevensonlaw.net/>

Выделяют следующие достоинства платы за успех по сравнению с традиционной формой вознаграждения¹:

- 1) создание экономического стимула действовать в интересах клиента;
- 2) открытие доступа к правосудию для малоимущих;
- 3) эффективное распределение риска между клиентом и адвокатом;
- 4) смягчение проблемы «принципал — агент».

Так как гонорар юриста тесно связан с исходом дела, он фактически становится партнером истца или даже соинвестором. Таким образом, он заинтересован в тщательном анализе иска и снижении судебных затрат. Напротив, при традиционной почасовой оплате клиент несет все риски судопроизводства².

В некоторых областях соглашения о плате за успех подтвердили свою эффективность в распределении рисков. Такие случаи, в частности, связаны с индивидуальными патентами и нарушениями патентного права, где издержки обеих сторон так же сильно влияют на исход дела, как и конкретные обстоятельства дела. В соответствии с опросом, проведенным Американской юридической ассоциацией интеллектуальной собственности (*AIPPLA*), в подобных делах оспариваемый объем средств составляет от 1 до 25 млн долл., в то время как общие издержки судопроизводства в среднем превышают 3 млн долл., 60% которых участники несут при предоставлении сведений. Если оспариваемый объем средств более 25 млн долл., то издержки удваиваются. Если же сумма иска менее 1 млн долл., то издержки судопроизводства могут ее превысить³.

¹ *Swett J.* Determining a Reasonable Percentage in Establishing a Contingency Fee: A New Tool to Remedy an Old Problem// *Tennessee Law Review*. Vol. 77. 2010.

² *Janicke P., Ren L.* Who Wins Patent Infringement Cases?// *American Intellectual Property Law Association Quarterly Journal*. Vol. 34. 2006.

³ <http://cleveland.injuryboard.com/miscellaneous/small-business-contingency-fee-representation-can-level-the-playing-field.aspx?googleid=204536>

Использование платы за успех в области патентных исков помогает распределять риски, что в итоге приводит к резкому росту случаев применения данного инструмента в этой области.

Способны ли соглашения о плате за успех поставить крупные и малые компании в равные условия? Возрастает количество патентных исков, финансируемых нетрадиционными институциональными инвесторами внутри бизнес-модели, в рамках которой они приобретают патенты только или преимущественно для того, чтобы защитить патент в суде. Соглашения о плате за успех могут способствовать реализации такой модели, так как институциональные инвесторы, объединяясь с юристами, могут эффективно распределять финансовые риски, связанные с решением по делу. И вряд ли можно утверждать, что посредством использования платы за успех истец в патентном иске сможет уравнивать конкурентные условия¹.

Соглашения о плате за успех часто критикуют и приводят следующие аргументы против них²:

- 1) нарушение этики судопроизводства;
- 2) намеренное затягивание дела;
- 3) появление почвы для коррупции;
- 4) рентоориентированное поведение юристов (возникновение «спекулятивного интереса», когда юристы берут много дел с небольшим возмещением ущерба вместо того, чтобы потратить больше времени на максимизацию суммы компенсации, которую может получить клиент).

Так, согласно некоторым исследованиям, использование платы за успех приводит к неэффективной работе адвоката, когда он прикладывает меньше усилий при работе над просты-

¹ U.S. Contingency Fees: A Level Playing Field? // WIPO Magazine Special Edition: IP Litigation Costs, 2010.

² Swett J. Determining a Reasonable Percentage in Establishing a Contingency Fee: A New Tool to Remedy an Old Problem // Tennessee Law Review, Vol. 77, 2010.

ми случаями и максимизирует их количество, в то же время почасовая оплата лучше стимулирует адвоката¹.

Соглашения об условных гонорарах и премиях за успех разрешены законом в большинстве стран, в частности в следующих: Австралии, Бразилии, Венгрии, Израиле, Исландии, Нигерии, Польше, Словакии, Словении, Финляндии, Чехии, Чили, Эстонии, Канаде, Бельгии, Доминиканской Республике, Греции, Ирландии, Японии, Новой Зеландии, Великобритании и США. В ряде случаев такие соглашения допустимы в Литве и Колумбии².

Плата за успех, как правило, недопустима в Германии и на Кипре, но при этом может применяться с некоторыми оговорками и/или быть по-другому сформулированной. Например, в Германии вознаграждение адвокату компенсируется в порядке распределения судебных расходов во всех случаях — в размере не менее, чем это определено в специальном законе, а в большем размере — если сторона сможет обосновать целесообразность и разумность соответствующих расходов.

Рассмотрим опыт отдельных стран.

*Великобритания*³. В XIX в. в Великобритании институт платы за успех был запрещен по причине того, что он использовался в качестве способа нарушить запрет на незаконное финансирование процессуальных расходов и неправомерную поддержку одной из тяжущихся сторон. В 1990 г. плата за успех снова была введена в деловую практику, однако подзаконное регулирование появилось только в 1995 г. В 2001 г. было разрешено взимать плату за успех с проигравшей стороны⁴ (ранее это было запрещено). В 2005 г. были

¹ Emons W. Expertise, contingent fees, and insufficient attorney effort // International Review of Law and Economics, 2000.

² Jitzer H. Risk, Reputations and Rewards: Contingency Fee Legal Practice in the United States. Stanford University Press, 2004.

³ Andrews N. English Civil Procedure Fundamentals of the New Civil Justice System. OUP, 2003.

⁴ Речь идет о компенсации проигравшей стороной выигравшей стороне той части расходов по оплате услуг адвоката, которая приходится на плату за успех.

приняты новые нормы регулирования подобных соглашений, что упростило порядок их подписания.

Вначале соглашения, предусматривающие плату за успех, использовались только в случаях банкротства и нанесения ущерба. Позже перечень сфер применения данного инструмента был расширен, но по-прежнему не включает уголовное и семейное право.

В настоящий момент соглашение о плате за успех можно заключать на следующих условиях:

- а) в случае проигрыша дела нет гонорара, плата за успех — в случае выигрыша;
- б) при проигрыше пониженный гонорар, в случае выигрыша — плата за успех;
- в) при выигрыше стандартный гонорар, при проигрыше — нет гонорара;
- г) в случае выигрыша стандартный гонорар; в случае проигрыша — пониженный.

*США*¹. В США активно применяется договор об оплате по результату (*contingency fee agreement*), когда независимо от взятых на себя рисков и объема работы юрист получает долю компенсации по делу своего клиента. Так же как в Великобритании, этот институт появился в XIX в., и его использование запрещено в области уголовного и семейного права.

Как правило, плата за успех используется при ведении дел о нанесении ущерба и реже в других случаях, при этом плата колеблется от 5 до 50% возмещенного ущерба. Средняя плата по договорам об оплате по результату составляет 33% суммы компенсации. Размер гонорара, как правило, не регулируется, однако в ряде штатов США есть ограничения на размер процента в исках, связанных с врачебной халатностью и некоторыми групповыми исками.

В связи со слабым регулированием договоров об оплате по результату возникают опасения, что уровень гонорара

¹ Moorhead R., Hurst P. Contingency Fees. A Study of their operation in the United States of America. Civil Justice Council, 2008.

может значительно превысить объем работы юриста над иском. Однако, по статистике, клиенты редко жалуются на размер гонорара по таким договорам, и действие рыночных механизмов не снизит размер платы, кроме как в групповых исках. Существует мнение, что регулирование соглашений об оплате по результату с помощью верхних ограничений на размер платы, с одной стороны, предотвратит взимание чрезмерно высокой платы, но, с другой стороны, может снизить количество обращений к юристам.

*Германия*¹. После Второй мировой войны плата за успех была допустима в ряде случаев, например, в исках об экспроприации собственности нацистами, чтобы предоставить бывшим владельцам возможность вернуть свою собственность. В 1992 г. Высший немецкий гражданский суд принял решение, что в ряде случаев практика использования платы за успех не нарушает закон. Однако в 1994 г. в Федеральное постановление об оказании адвокатских услуг была внесена поправка, в соответствии с которой плата за успех была признана нарушающей закон. Немецкие юристы могут рассчитывать либо на фиксированный гонорар, который зависит от цены иска, либо на почасовую оплату. Вместе с тем в некоторых случаях есть возможность обойти правила: компании могут оценивать покрытие рисков и издержек судопроизводства как условный гонорар в размере 20–30% цены иска.

Когда клиент — резидент другой страны, действуют другие правовые нормы. Следует различать два случая: когда стороны по договору не решили, правовую норму какой страны использовать, и когда они заранее договорились об этом. В первом случае действуют правовые нормы Германии, а во втором — плата за успех может быть допустима в соответствии с правовой нормой другой страны, но в пользу этого должны быть весомые аргументы. Когда юрист согласился работать за плату за успех, он может нарушить закон. Несмотря на то что контракт может оставаться в силе, часть гонорара может квалифицироваться как «нарушение принципа справедливости». Поводом для дискуссии является вопрос, необходимо ли Германии

¹ Emmert C. Contingency Fees in Germany//German American Law Journal, 2002.

смягчать ограничения на применение платы за успех в дополнение к действующей системе оказания адвокатских услуг?

*Франция*¹. Согласно параграфу 3 ст.10 Закона от 31 декабря 1971 г. №71–1130, реформирующего некоторые судебные и юридические профессии, не допускается работа на условиях только условного гонорара или по принципу «*quota litis*», т. е. на условиях авансирования адвокатом стоимости своей работы и затрат. В соответствии с судебной практикой во Франции данный запрет распространяется как на юридическую практику, так и на юридические консультации. Этот запрет заимствован из римского права и существует также в ряде стран Европейского союза.

Тем не менее законом разрешается комбинированная схема — фиксированная ставка (общая или почасовая), к которой добавляется процент в случае успешного разрешения дела. Это правило действует при условии заключения договора о гонораре в самом начале дела и по крайней мере до достижения результата, дающего право на получение вознаграждения.

*Гонконг*². В Гонконге отношение к соглашениям о плате за успех в целом такое же, как в Великобритании до 1995 г.: они являются недопустимыми в имущественных спорах. Однако действующие ограничения достаточно узкие, и в других областях подобные соглашения разрешены законом. Запрет распространяется только на соглашения, касающиеся судопроизводства. При этом допустимы соглашения между адвокатом из Гонконга и лицом из другой страны, если они имеют силу в юрисдикции той страны.

Стоит отметить, что инструмент, схожий с платой за успех, предусматривается Программой правовой помощи (*Legal Aid Scheme*). В случаях, подпадающих под эту программу, истец, которому оказывается правовая помощь и который выигрывает дело, платит в фонд процент от полученной компенсации. Наоборот, если дело проиграно, фонд оплачивает все судебные издержки.

¹ См.: Новая адвокатская газета. 2009. № 6.

² *Jeffries A.* Contingency Fees. The Position in Hong Kong, the Arguments, and the Comparison with England. Allen & Overy, October 2002.

*ЮАР*¹. В 1997 г. плата за успех была законодательно разрешена в ЮАР. По закону гонорар за услуги, превосходящий обычные расценки юриста, не должен превышать 100% его обычного гонорара. Если предъявлен иск, сумма которого поддается оценке, общий размер платы за успех не должен превышать 25% суммы, полученной истцом в результате выигрыша дела.

ПЛАТА ЗА УСПЕХ В СФЕРЕ КОНСАЛТИНГА И В СМЕЖНЫХ ОБЛАСТЯХ

Услуги финансовых компаний и других консультантов. Когда рынок консультационных услуг для сопровождения слияний и поглощений в банковской сфере находился в стадии формирования, наиболее оптимальной схемой для всех участников процесса считалась почасовая оплата. Как правило, продавец и покупатель обращались к консультантам лишь на самых сложных этапах переговорного процесса, поэтому компания получала фиксированную почасовую или помесечную плату.

Однако такие условия стали невыгодными по мере роста конкуренции, увеличения числа участников сделки и удлинения сроков переговорных процессов. Переговорный процесс может продолжаться 6, 8 и даже 10 месяцев, и его результаты не являются гарантированными. Мало кто готов платить за условия, которые, возможно, не устроят клиента².

Как правило, плату за успех получают консультанты со стороны продавцов, так как считается, что именно они играют ключевую роль в формировании окончательной цены вопроса. Покупатели реже нанимают консультантов, так как они уверены в том, что смогут представить свои интересы намного лучше, чем посторонняя компания-консультант.

Для консультантов со стороны продавцов плата за успех является основной статьей дохода, а невыплата этой премии грозит не только серьезными издержками репутации, но и весьма ощутимыми финансовыми потерями.

¹ Contingent Fees Bill 33B. 1997: <http://www.info.gov.za/view/DownloadFileAction?id=71713>

² См.: Банковское обозрение. 2007. № 3.

«Вознаграждение за успех комбинируется с ежемесячными платежами либо с платежами за каждую завершенную стадию», — говорит Марк ван дер Плас (*KPMG*). — Но следует при этом учитывать, что эти платежи отнюдь не покрывают наши внутренние затраты на сопровождение сделки. Их общая сумма существенно ниже суммы этих затрат. Таким образом, мы принимаем на себя определенный риск: если по каким-то причинам сделка не состоится, мы не получим плату за успех и, следовательно, понесем убытки». Такие риски и такая схема вознаграждения, по словам эксперта, характерны для инвестиционных банков в большинстве случаев¹.

Обычно плата за успех рассчитывается следующим образом: консультант продавца получает определенный процент от общей суммы сделки. Размер платы при этом может варьировать от 5 до 10% общей суммы сделки. Размер процента при формировании платы за успех не фиксирован, а обговаривается во время переговоров между клиентом и консультантом. При этом чем больше сумма сделки, тем меньше процент, на который может рассчитывать консультант.

Тем не менее существуют различные точки зрения в вопросе о перспективе применения платы за успех. Например, Союз немецких бизнес-консультантов считает плату за успех неперспективной и приемлемой только для небольших консалтинговых фирм. Часто молодые стартапы, например в области биотехнологий, не желают заключать консалтинговые договоры с зависящим от успеха вознаграждением, особенно если их предприятие финансируется венчурным капиталом².

Плата за успех применяется также в качестве формы оплаты услуг по подбору персонала, когда рекрутинговая компания получает гонорар после выхода кандидата на работу.

Плату за успех могут получать и аудиторы, но, как правило, не в рамках своих основных функций. Так, Ассоциацией аудиторов штата Нью-Джерси (США) с 1998 г. были приняты новые правила. В соответствии с ними аудиторы, имеющие лицензию на частную практику, могут получать такие виды

¹ См.: Банковское обозрение. 2007. № 3.

² DMS-Finance Netzwerk. <http://www.finance-dms.com>

гонораров, как плата за успех, комиссия, плата за производительность (*performance fee*), вознаграждение за привлечение <новых клиентов> (*referral fee*)¹.

Когда аудитор проверяет финансовую отчетность клиента, он не имеет права на любого рода условную плату, то же — при взаимодействии с аффилированными клиентами. Кроме того, он не может претендовать на условную плату, например при сопровождении сделки продажи бизнеса.

В то же время в соответствии с федеральным законодательством США аудитор может действовать как брокер и посредник в поиске клиентов или как инвестиционный консультант. Брокером считается любой агент, вовлеченный в бизнес, который связан с покупкой или продажей доли бизнеса. Инвестиционный консультант может помогать клиенту в продаже или покупке ценных бумаг, в частности взаимных фондов, аннуитета и инвестиций, чувствительных к налогообложению. Если аудитор рассчитывает на плату за успех, он должен иметь лицензию на брокерскую деятельность.

Инструмент платы за успех для финансового консультанта хорошо действует не только при сопровождении сделок корпораций, но и в такой сфере, как государственно-частное партнерство (ГЧП).

Рассмотрим опыт Индонезии, где применение данного инструмента связано с постоянным обновлением и изменением норм существующего законодательства².

Процесс осуществления проекта включает в себя следующие стадии³:

- 1) выбор проекта, подтверждение его экономического значения и определение порядка его срочности;

¹ *Hutcheon P.* Accountants Serving As Securities Industry Professionals: Some Cautionary Notes. New Jersey Lawyer, December 2000.

² Success Fee in PPP Projects: Key Lessons Learnt and Policy. Indonesia Infrastructure Initiative, 2009.

³ Support for Infrastructure Development (SID): Public-Private Partnership in the Road and Transportation Sectors (TA 4728-INO). Asian Development Bank. Manila, 2008.

- 2) выбор типа проекта, соответствующего связанным с ним расходам (часто определяется степенью жизнеспособности проекта и заинтересованностью правительства в развитии проекта как ГЧП);
- 3) определение источников и объемов государственного и частного финансирования;
- 4) определение ответственного за осуществление проекта лица. Если члены консорциума принадлежат к разным юрисдикциям, то ответственным лицом будет компания специального назначения («проектная компания» (*SPV*), созданная для реализации определенного проекта или для определенной цели) или концессионер;
- 5) отнесение активов и пассивов на баланс проектной компании;
- 6) реализация проекта.

При этом предполагается, что плата за успех будет произведена до начала реализации проекта, что означает, что все предыдущие этапы должны быть успешно завершены и консультант полностью контролирует заключение сделки.

Использование платы за успех в Индонезии определяется сложностью контракта и необходимостью привлечения консультанта. В таблице 2.1 приведены типы проектов ГЧП и соответствующие им формы контрактных отношений.

В соответствии с руководством Всемирного банка¹ плату за успех правомерно использовать, если:

- 1) возможно определить и измерить успех при достижении цели;
- 2) к успеху полностью или частично причастны консультанты;
- 3) не возникает конфликта интересов.

Так, если консультант несет ответственность по отношению к клиенту, основанную на доверии, и помогает достичь наи-

¹ Toolkit: A guide for hiring and managing advisors for private participation in infrastructure. Public Private Infrastructure Advisory Facility. World Bank, 2001.

лучшего финансового результата, однако при этом более быстрое заключение сделки принесет материальное вознаграждение консультанту, консультант окажется в центре конфликта интересов. В этом случае клиенту потребуется еще один консультант, который предложит независимую оценку стоимости сделки.

От использования такого инструмента, как плата за успех, выигрывают обе стороны — и клиент, и консультант. Однако степень готовности предполагаемого проекта ГЧП и состояние действующих институциональных и правовых норм могут повлиять на возможность применения платы за успех. Если в секторе, в котором осуществляется проект, еще не закончена структурная реформа или окончательно не установлены нормы ведения концессий и роли правительства в ГЧП, то консультант не сможет полностью контролировать итог сделки и будет не вправе получить плату за успех.

Существует несколько способов оценки успеха в достижении цели, в частности это¹:

1. Достижение целевого показателя, превышающего определенное значение. Рыночная стоимость проекта оценивается на основе дисконтированных будущих потоков платежей в рамках финансовой модели, оценка проводится независимыми экспертами. У консультанта есть стимул увеличить исходную оценку проекта или ожидаемые платежи. Область применения: прямая концессия или аренда госимущества, транспортная инфраструктура.

Недостатки подхода: прогнозирование стоимости проекта связано с рисками, требуется несколько консультантов. Более того, если полученный результат сделки превышает исходную оценку, нет никакой гарантии, что выступающий на торгах покупатель останется в этом бизнесе или что не понадобится переписывать условия концессионного договора, что часто происходит в области проектов ГЧП.

¹ См. там же.

Таблица 2.1. Плата за успех в контрактах ГЧП в Индонезии

Тип проекта	Описание	Плата за успех
Ответственность государственного сектора	«Разработка – предложение – строительство» Частные контракты вида «плата за услугу», включая контракты по результату (<i>performance-based</i>) «Разработка – строительство»	Нет Нет (частными контрактами занимается агентство напрямую) Нет (не нужна помощь консультанта, так как агентство действует напрямую)
	Долгосрочные соглашения об аренде	Да (на базе стоимости сделки и стоимости оказанных услуг)
Ответственность частного сектора	«Строительство – владение – передача прав собственности»	Да (на базе стоимости сделки и стоимости оказанных услуг)

Окончание табл. 2.1

Тип проекта	Описание	Плата за успех
Ответственность частного сектора	«Разработка – предложение – финансирование – управление» «Строительство – владение – управление»	Да (на базе стоимости сделки и стоимости оказанных услуг). Вмешательство государства происходит на начальной стадии В ряде случаев (в зависимости от объема сделки)

Источник: <http://www.fhwa.dot.gov/ppp/resources.htm>

2. Достижение положительного показателя. Более простой способ, не требующий анализа, предполагает расчет платы за успех в случае, если стоимость объекта концессии положительна.

Недостаток подхода: положительная стоимость объекта концессии может быть получена даже при неэффективной работе консультанта.

3. Аккордная плата/скользящая шкала. Консультанту могут заплатить фиксированную сумму или его гонорар может быть привязан к совокупной сумме инвестиций в проект. При этом комиссия консультанта будет варьировать в зависимости от общей суммы по проекту. Чтобы его гонорар не оказался слишком высоким, компаниям советуют ограничивать максимальный размер платы за успех.
4. Фиксированная плюс условная оплата. Задачи, которыми занимаются консультанты, обычно делятся на действия, напрямую влияющие на исход сделки, и действия, косвенно влияющие на результат. Это можно отразить в размере фиксированной и условной части гонорара.

Так, например, в Пакистане оплата услуг консультанта состоит из фиксированной части (*advisory fee*) и условной части, составляющей 20–25% заявки. При успешном завершении всех этапов подготовки проекта возможно привлечение консультанта, услуги которого оплачиваются правительством из бюджета¹. В ЮАР вознаграждение консультанта также состоит из фиксированной части и платы за успех, которая платится лицом, победившим на торгах после завершения проекта².

Доверительное управление и размещение ценных бумаг. Плата за успех активно используется доверительными

¹ Project Inception Guidelines for PPP Projects, 2008.

² Republic of South Africa Department of Environmental Affairs and Tourism. Provision and Operation of Polar Supply and Research Ship. Request for Information. 2008.

ми управляющими. Рассмотрим пример расчета премии за успех в Московском индустриальном банке¹. При заключении договора о доверительном управлении ценными бумагами и денежными средствами, предназначенными для инвестирования в ценные бумаги, вознаграждение доверительного управляющего состоит из основного вознаграждения (платы за управление) и премии за успех. Основное вознаграждение рассчитывается как произведение ставки платы за управление, определяемой в процентах годовых, и средней стоимости чистых активов в доверительном управлении. Плата за управление рассчитывается и взимается ежеквартально, но не ранее первого рабочего дня, следующего за отчетным кварталом, а также на дату досрочного вывода активов.

Премия за успех рассчитывается как произведение ставки премии за успех, определяемой в процентах, и суммы процента стоимости чистых активов за расчетный период, скорректированного на разность дополнительно изъятых из управления и переданных в управление активов.

Вознаграждение за успех рассчитывается по формуле²:

$$SF = (СЧА2 - СЧА1 + \Sigma A - \Sigma I) \times R/100,$$

где *SF* — вознаграждение за успех, руб.; *СЧА2* — стоимость чистых активов на дату окончания расчетного периода, руб.; *СЧА1* — стоимость чистых активов на дату начала расчетного периода, руб.; *A* — объем досрочного вывода активов из доверительного управления, руб.; *I* — объем дополнительного ввода активов в доверительное управление, руб.; *R* — ставка премии за успех, %.

Кроме того, плата за успех используется на рынке размещения ценных бумаг. Как правило, доход организатора размещения состоит из двух частей: фиксированных комиссионных, привязанных к объему эмиссии, и платы за успех,

¹ <http://www.minbank.ru/>

² http://www.minbank.ru/media/3B1E6683-C0A8-0004-014D-1D4157CDC313/3_.pdf

Таблица 2.2. Плата за успех в сфере венчурных инвестиций

Сфера	Посредник	Договор	Плата за успех	Процедура
Инвестиции. Виртуальная площадка – место встречи продавцов и покупателей, B2B, B2C	Эксперт-продавец	Независимое соглашение о продаже между компанией и экспертом, который становится торговым представителем клиента	10 – 20% суммы сделки	Подтверждение намерений (Фиксированная плата), подтверждение завершения сделки – перечисление платы эксперту
Доверительное управление имуществом	Управляющий менеджер	Фиксированная ставка – 1,5%	База для расчета – инвестиционный доход как процент от среднего денежного дохода (Y): если инвестиционный доход равен 3 – 12% Y, плата за успех составит 10% инвестиционного дохода; если 12 – 25% Y, то 20%; если 25 – 35% Y, – 25%; если >35% Y – 30%	Плата за успех рассчитывается раз в квартал. Условие – чистая стоимость активов на момент расчета превышает их стоимость до привлечения доверительного управляющего
Инвестиционный банкинг	Консультант	Условие – получение мандата от компании – объекта сделки	База для расчета – оценка компании: если она < 1 млрд евро, плата за успех составит 1%; если больше – 0,5%	Чаще всего банк выступает на стороне про-даца
Инвестиции	Компания-посредник	Соглашение с компанией (<i>engagement agreement</i>)	0,5% суммы инвестиций	Этап оценки проекта; этап подготовки; этап представления инвесторам

Окончание табл. 2.2

Сфера	Посредник	Договор	Плата за успех	Процедура
Бизнес-ангелы	Инвестор, соинвестор		База расчета – сумма по инвестиционному контракту: если она <100 тыс. евро, то плата за успех 5%; если 100 – 200 тыс. евро – 4%; 200 – 400 тыс. евро – 3%; 400 – 600 тыс. евро – 2%; > 600 тыс. евро – 1%	В базу для расчета включаются не только первоначальные, но и последующие инвестиции (общая сумма)
Венчурные инвестиции (фонд)	Инновационный менеджер	Осуществление управленческой функции по развитию инновационных проектов на договорных условиях с разработчиками проектов – эксперта, договоры	В различной форме по договоренности с разработчиками проекта	
Венчурная компания	Венчурный партнер	Договор публичной оферты	5% или посредник становится соинвестором	Инвестиции собственному партнеру или третьего лица. Поиск проектов и инвестиций, подготовка, постинвестиционное сопровождение

Источник: Сайты компаний в сети Интернет.

которая возникает в случае размещения бумаг ниже определенного уровня купонной доходности.

Эта практика существовала и до кризиса 2008 года, но сегодня ее стали применять более широко. В случае удачного размещения доход составляет 20–50% снижения ставки купона.

Вместе с тем вознаграждение организаторов размещения может состоять только из премии за успех. Такая ситуация сложилась на рынке размещения корпоративных облигаций¹.

Венчурные инвестиции. Инструмент платы за успех активно используется в области венчурных инвестиций. Услугами компании-посредника пользуются как инвесторы, так и компании, ищущие источник инвестиций. В таблице 2.2 приведены примеры из практики российских и международных компаний-посредников.

2.2. Вопросы учета и налогообложения платы за успех в зарубежной практике

УЧЕТ ПЛАТЫ ЗА УСПЕХ В СООТВЕТСТВИИ С ОБЩЕПРИНЯТЫМИ СТАНДАРТАМИ ФИНАНСОВОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

Рассмотрим пример, который показывает, каким образом плата за успех отражается в финансовой отчетности адвокатской фирмы в рамках Общепринятых стандартов финансового учета Великобритании (*UK GAAP*)². Рассмотрим соглашение между адвокатом и клиентом типа «нет выигрыша — нет платы», при котором в случае выигрыша дела в суде адвокат получит стандартную плату за услуги плюс плату за успех в размере 50% своей ставки, а в случае проигрыша — не получит ничего.

Особенность такого рода контрактов состоит в том, что право на вознаграждение не считается существующим, пока не наступило определенное событие, на которое продавец

¹ См.: Коммерсант. 2010. №128.

² Gee P. UK GAAP for Business and Practice. Business & Economics, 2006.

услуги (адвокат) не может в полной мере влиять, и следовательно, не признается доход. Это означает, что если положительное решение по делу клиента вынесено до представления финансовой отчетности, то доход должен быть признан и отражен в составе дебиторской задолженности в сумме фиксированной платы и платы за успех по справедливой стоимости (*fair value*).

Если к моменту составления финансовой отчетности решение по делу не было вынесено, доход не должен признаваться до следующего периода, даже если на момент подписания отчетности дело уже решено. Однако связанные с делом затраты могут быть отражены в составе неоконченного производства (*work in progress*) по наименьшей из двух величин: первоначальной стоимости или чистой стоимости реализации (*net realisable value*). Если при подписании финансовой отчетности известно, что затраты адвоката не подлежат возмещению, потребуются корректировка резерва (*provision*), создаваемого по условным фактам хозяйственной деятельности.

Такой же порядок отражения дохода в финансовой отчетности применяется при сопровождении консультантом сделки по продаже (объединению) бизнеса.

Таким образом, по общему правилу, доходы, получаемые при исполнении широкого ряда контрактов, регулирующих предоставление профессиональных услуг и консультаций третьим лицам, признаются в финансовой отчетности, когда фирма получает право на вознаграждение в обмен на услуги, предоставляемые в соответствии с контрактом. Доходы оцениваются по справедливой стоимости вознаграждения, т.е. по объему средств, которые платят клиенты, включая подлежащие возмещению затраты, но за исключением НДС. Если контакт не завершен, доход определяется в соответствии с природой задания, степенью его завершенности и условиями контракта. В случае платы за успех доход признается только при наступлении условного события и при гарантированном возмещении расходов.

В рамках Международных стандартов финансовой отчетности в соответствии с МСФО (*IAS 37*) «Резервы, условные обязательства и условные активы» условный актив

(*contingent asset*) — это возможный актив, который возникает из прошлых событий и наличие которого будет подтверждено только тем, наступит или не наступит одно или несколько будущих событий, возникновение которых неопределенно и которые не полностью находятся под контролем предприятия.

При этом условное обязательство (*contingent liability*) определяется следующим образом:

- а) возможное обязательство, которое возникает из прошлых событий и наличие которого будет подтверждено только тем, наступит или не наступит одно или несколько будущих событий, появление которых неопределенно и которые не полностью находятся под контролем предприятия;
- б) существующее обязательство, которое возникает из прошлых событий, но не признается в учете, так как:
 - не представляется вероятным, что урегулирование обязательства повлечет сокращение экономических выгод; или
 - величина обязательства не может быть измерена с достаточной степенью надежности¹.

Таким образом, вознаграждение в форме платы за успех у выплачивающей стороны, как правило, квалифицируется как условное обязательство, у получающей стороны — как условный актив.

Рассмотрим случай объединения бизнеса. В рамках Международных стандартов финансовой отчетности условное вознаграждение (*contingent consideration*) представляет собой выплату дополнительного вознаграждения по истечении определенного периода времени при достижении приобретаемым бизнесом определенных показателей. В 2008 г. была принята новая редакция стандарта МСФО (*IFRS*) 3, в соответствии с которой был изменен способ учета условных обязательств при объединении бизнеса (*business*

¹ IAS 37 «Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets».

combinations)¹. Условное обязательство признается на дату приобретения бизнеса, если можно надежно определить его справедливую стоимость. Условные активы в учете не признаются².

В рамках Общепринятых стандартов финансового учета США (*US GAAP*) по стандарту *SFAS* 5³ непредвиденное обстоятельство (*contingency*) — это условие, ситуация или обстоятельство, при которых возникает неопределенность относительно прибыли или убытка предприятия, которая будет разрешена, когда наступит одно или несколько событий. Разрешение неопределенности будет сопутствовать приобретению актива (условный актив) или появлению обязательства (условное обязательство).

В соответствии со стандартом *SFAS* 141⁴ при приобретении бизнеса используются две разные модели учета условных обязательств: для контрактных (например, гарантийных (*warranty*)) и неконтрактных (например, иски о нарушении патентных прав) обязательств. Контрактные обязательства оцениваются по справедливой стоимости на момент приобретения. Неконтрактные обязательства признаются в учете, только если с вероятностью более 50% обязательство будет существовать после приобретения бизнеса, и если признаются, оцениваются по справедливой стоимости.

НЕКОТОРЫЕ ВОПРОСЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПЛАТЫ ЗА УСПЕХ

Рассмотрим стандартный случай применения платы за успех в адвокатской практике. Истец платит гонорар адвокату

¹ IFRS 3 «Business combinations».

² IASB Issues Business Combinations Statement. Valuation Researcher, February 2008.

³ Statement of Financial Accounting Standards (SFAS) No. 5 «Accounting for Contingencies».

⁴ Statement of Financial Accounting Standards (SFAS) No. 141 «Business Combinations».

в случае выигрыша дела в размере определенного процента полученной от ответчика компенсации.

Анализ зарубежного опыта показывает, что в рамках учета платы за успех для целей налогообложения возникает ряд вопросов¹. Один из них — подлежит ли исключению из валового дохода истца сумма платы за успех, которая уплачивается адвокату, или учитывается в налоговой базе в качестве дохода, но подлежит вычету?² Применительно к этому вопросу в разных судебных округах США действуют разные правила.

Проблема возникает, когда хотя бы часть суммы, получаемой истцом в результате решения дела в его пользу, облагается налогом. В частности, возмещение физического ущерба (*personal injury*) не облагается налогом, но если компенсация включает в себя суммы, которые подлежат налогообложению (например штрафы), то имеет значение, из какой категории дохода выплачивается плата за успех. Таким образом, если все суммы возмещения истцу, включая соответственно плату за успех, причитающуюся адвокату, не подлежат налогообложению, то часть компенсации, приходящаяся на плату за успех, не отражается в налоговой декларации истца. Если же в составе сумм, получаемых истцом, есть налогооблагаемые, то сумма платы за успех, включаемая в налоговую базу, подлежит вычету, только если доход, из которого она выплачивается, уже квалифицирован.

Как правило, при росте суммы компенсации возрастает и налоговая ставка (в США действует прогрессивная шкала ставок налога на доходы как для физических, так и для юридических лиц). На практике имеют место случаи, когда плата за успех и общая сумма налога, которую должен выплатить истец, превышают чистую сумму компенсации (речь идет о случаях, когда вся компенсация или ее часть облагается налогом).

Интересно, что облагающиеся налогом компенсации, использующиеся для оплаты обычного (не условного) гоно-

¹ Gardner M. Taxation of Contingent Fees // Florida Bar Journal. 2003.

² Это имеет значение, поскольку в налоговой системе США существуют определенные ограничения на вычет расходов (см. числовой пример далее).

рара адвокату, нельзя исключать из валового дохода истца. Доход должен быть полностью указан в декларации, а судебные издержки указываются как сумма, подлежащая вычету. При этом в ряде судебных округов налогоплательщик может исключить из дохода часть суммы, представляющую плату за успех, независимо от вида иска и от того, облагается ли налогом компенсация.

Разные способы оплаты услуг адвоката приводят к ненейтральному налогообложению: плата за успех может исключаться из налогооблагаемого дохода, в отличие от фиксированных выплат.

В большинстве судебных округов США считается, что для фиксированной платы и платы за успех должны существовать одинаковые правила налогообложения — включение в доход, но вычет из налоговой базы. Вместе с тем это достаточно спорный вопрос: что именно передает налогоплательщик юристу при соглашении о плате за успех?

В налоговом законодательстве США судебный процесс всегда рассматривался как процесс установления уже существующей истины, а не процесс создания чего-то нового. То есть налогоплательщик с самого начала имеет право на сумму, полученную по итогам иска, которая включается в его доход, и потом по соглашению о плате за успех он передает часть этого дохода юристу. В этом смысле юрист всего лишь агент, а соглашение о плате за успех — соглашение, по условиям которого клиент пользуется услугами агента, чтобы получить доход, и принимает на себя часть обязательств лица, проигравшего дело, напрямую заплатив часть дохода агенту. Если рассматривать процесс с такой точки зрения, то будет видно, что плата агенту за то, что он помог получить компенсацию, будет включена в доход, но вычтена из налоговой базы, а не сразу не учтена в доходе.

Рассмотрим реальный пример — дело Кенсетов и представителя Налоговой службы США¹. В этом деле налогопла-

¹ Eldon R. Kenseth and Susan M. Kenseth. Petitioners-Appellants, v. Commissioner of Internal Revenue, Respondent-Appellee. In the United States Court of Appeals For the Seventh Circuit. No. 00–3705. August 7, 2001.

тельщик получил компенсацию за дискриминацию по возрасту¹ в размере 229 501 долл. Он заплатил 40% этой суммы (91 800 долл.) адвокату в соответствии с соглашением о плате за успех. Какую сумму налогоплательщик должен включить в доход при заполнении налоговой декларации?

Вопрос может быть решен двумя способами. Во-первых, налогоплательщик может не включать в валовой доход часть компенсации, которую получит адвокат. В этом варианте налоговая база составит 137 701 долл.

Во-вторых, налогоплательщик может внести в декларацию в качестве валового дохода весь объем компенсации, включая оплату услуг адвоката, но при этом оформить плату за успех как постатейный вычет (*itemized deduction*). При этом плата за успех подлежит вычету только для целей федерального налога на доходы, а не для расчета альтернативного минимального налога (АМТ), так как она относится к «прочим расходам». Более того, из суммы в размере 91 800 долл., подлежащей вычету, расходы в размере 5298 долл. не будут приняты для целей налогообложения, потому что размер вычета прочих расходов не должен превышать 2% валового дохода индивида, и в размере 4694 долл. — из-за ограничений на общий объем постатейного вычета. Таким образом, налоговая база в этом варианте составит 147 693 долл. (без учета альтернативного минимального налога²).

В практике США существуют также иные ограничения на учет для целей налогообложения сумм платы за успех. В соответствии с новой процедурой, принятой в 2011 г.³, 70% платы за успех, полученной консультирующей компанией при приобретении и реорганизации бизнеса, подлежит вычету для целей налогообложения у компании, которая

¹ Age Discrimination in Employment Act (ADEA) 1967 г.

² Система альтернативного минимального налога — параллельная и работает по правилам, отличным от системы основного налога. Не разрешен стандартный налоговый вычет, личное освобождение и определенные постатейные вычеты. Также некоторые виды доходов, не подлежащие обложению основным налогом, включаются в базу для расчета альтернативного минимального налога: http://taxes.about.com/od/1040/a/minimum_tax.htm

³ 26 CFR 601.105: Examination of returns and claims for refund, credit or abatement; determination of correct tax liability; Part I, §§ 263 (a), 1.263 (a) — 5.

наняла консультанта. При этом считается, что оставшиеся 30% гонорара являются неотъемлемой частью сделки.

Ранее вся сумма платы за успех относилась к этой категории (т. е. считалась неотъемлемой частью сделки и не подлежала вычету для целей налогообложения), однако это можно было изменить, если предоставлены документы, доказывающие, то часть гонорара относится к действиям, не отражающим суть сделки, успешное заключение которой и служит критерием выплаты гонорара. Подобные документы являлись предметом многочисленных споров между Налоговой службой и налогоплательщиками.

Неотъемлемой частью сделки считаются действия:

- а) приобретение активов (налогоплательщик может быть как покупателем, так и продавцом);
- б) приобретение прав собственности на бизнес налогоплательщиком;
- в) приобретение прав собственности на бизнес налогоплательщика;
- г) реструктуризация, рекапитализация или реорганизация структуры капитала предприятия;
- д) трансфер активов;
- е) формирование объекта, отделенного от владельца фактически, но неотделимого для целей налогообложения (*disregarded entity*);
- ж) приобретение капитала;
- з) выпуск акций;
- и) заем (выпуск облигаций);
- к) выписка опциона (права продавать или покупать ценные бумаги или собственность в определенное время и по определенной цене в соответствии с соглашением).

Соответственно выплата консультанту гонорара, обусловленного успешным завершением сделки с указанным содержанием, считалась неотъемлемой частью сделки.

В соответствии с новой процедурой для вычета сумм платы за успех при расчете налоговых обязательств, помимо описанного выше общего правила, может быть использован такой

аргумент: соответствующие суммы уплачиваются в процессе исследования предполагаемых обстоятельств или сопровождения сделки. Налогоплательщик должен предоставить отчет для возврата налога для налогового года, в котором была выплачена плата за успех. В отчете должно быть заявлено, что налогоплательщик выбирает освобождение от налога (*safe harbor*), указана сделка и суммы платы за успех, которые подлежат соответственно вычету и капитализации.

2.3. ОПИСАНИЕ И АНАЛИЗ РИСКОВ ПРИМЕНЕНИЯ ПЛАТЫ ЗА УСПЕХ В РОССИЙСКОЙ ПРАКТИКЕ

В гражданском обороте нередко заключаются договоры агентирования, комиссии, поручения, договоры об оказании различного рода услуг (юридических, консультационных и т. д.). При этом в таких договорах пристальное внимание налоговых органов могут привлекать формы оплаты услуг, в частности плата за успех. В данном разделе проведен анализ рисков применения платы за успех в российской практике для целей налогообложения и рассмотрены следующие вопросы:

- 1) решения судов о правомерности применения платы за успех в адвокатской практике и соответствующие риски применения платы за успех в гражданском обороте в целом;
- 2) законодательные инициативы по проблеме платы за успех в адвокатской практике;
- 3) дополнительные налоговые риски при учете платы за успех в целях налогообложения прибыли организаций.

РЕШЕНИЯ СУДОВ О ПРАВОМЕРНОСТИ ПРИМЕНЕНИЯ ПЛАТЫ ЗА УСПЕХ В АДВОКАТСКОЙ ПРАКТИКЕ И СООТВЕТСТВУЮЩИЕ РИСКИ ПРИМЕНЕНИЯ ПЛАТЫ ЗА УСПЕХ В ГРАЖДАНСКОМ ОБОРОТЕ В ЦЕЛОМ

Как известно, в настоящее время в России на уровне федерального законодательства понятия «плата за успех» не су-

ществует, однако в Кодексе профессиональной этики адвоката гонорар успеха признается как допустимая форма вознаграждения по имущественным спорам¹. Он может определяться пропорционально к цене иска в случае успешного завершения дела. Таким образом, вознаграждение зависит именно от суммы иска (до разрешения дела по существу). На практике весьма часто встречается и другая форма оплаты: адвокат получает определенный процент от суммы, присужденной его клиенту. Однако в обоих этих случаях именно вынесение оговоренного сторонами судебного акта будет давать адвокату право на дополнительное вознаграждение.

Отношения юриста и его клиента обычно складываются в рамках договора на оказание услуг (п. 2 ст. 779 ГК РФ). Конечно, может быть заключен, например, договор поручения, комиссии или агентирования (регулирующиеся гл. 49, 51 и 52 Гражданского кодекса РФ, соответственно) либо смешанный договор. Что касается адвокатов, то они заключают с клиентами соглашение об оказании юридической помощи, которое также является гражданско-правовым договором (ст. 25 Федерального закона от 31 мая 2002 г. № 63-ФЗ «Об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации»).

В рамках договора возмездного оказания услуг исполнитель должен оказать услуги по заданию заказчика путем совершения каких-либо действий или осуществления определенной договором деятельности, в то время как заказчик оплачивает эти услуги в сроки и в порядке, которые указаны в договоре (ст. 779, п. 1 ст. 781 ГК РФ). Существенным условием заключаемого с адвокатом соглашения об оказании юридической помощи также являются выплаты доверителем вознаграждения за оказываемую юридическую помощь (подп. 3 п. 4 ст. 25 Закона об адвокатской деятельности).

Гражданский кодекс Российской Федерации не предусматривает специального регулирования для договоров на оказание юридической помощи и соответственно не содержит прямого запрета на заключение договоров, включающих

¹ Пункт 3 ст. 16 Кодекса профессиональной этики адвоката (принят Первым Всероссийским съездом адвокатов 31 января 2003 г.).

в себя условие о плате за успех. Однако Высший Арбитражный Суд Российской Федерации и Конституционный Суд Российской Федерации с такими выводами не соглашаются. Более того, в случаях когда доверители не исполняли обязательства по договору, арбитражные суды, как правило, отказывали адвокатам в удовлетворении исковых требований, мотивируя решение позициями высших судов.

Первоначально не в пользу платы за успех высказался Высший Арбитражный Суд Российской Федерации. В пункте 2 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 29 сентября 1999 г. № 48 «О некоторых вопросах судебной практики, возникающих при рассмотрении споров, связанных с договорами на оказание правовых услуг» было указано, что если исполнитель требует выплаты вознаграждения на основании условия договора, ставящего размер оплаты услуг в зависимость от решения суда или государственного органа, которое будет принято в будущем (т. е. требует плату за успех), то такое требование не подлежит удовлетворению. В этом случае размер вознаграждения определяется исходя из фактически совершенных исполнителем действий (деятельности) и оплачивается по цене, которая при сравнимых обстоятельствах обычно взимается за аналогичные услуги.

Данную точку зрения Президиум ВАС РФ никак не обосновал. Суд также не указал, что условие о плате за успех действительно (ничтожно или оспоримо), а отметил лишь, что требование о взыскании такого рода платы «не подлежит удовлетворению». Судьи в округах очень быстро начали применять этот подход при рассмотрении дел, не признавая условия договора о плате за успех со ссылкой на позицию Президиума ВАС РФ. Обосновывалось это тем, что клиент оплачивает действия адвоката, а не суда¹.

¹ См., напр., постановления ФАС Московского округа от 11 мая 2006 г. по делу № КГ-А40/3650-06, от 23 августа 2004 г. по делу № КА-А41/7285-04, от 18 марта 2004 г. по делу № КГ-А40/1662-04, ФАС Поволжского округа от 26 сентября 2002 г. по делу № А65-6151/01-СГ1-17-18, ФАС Северо-Западного округа от 11 сентября 2003 г. по делу № А56-4987/03, ФАС Уральского округа от 20 ноября 2006 г. по делу № Ф09-3704/06-С3.

Дальнейшее развитие концепция неправомерности применения платы за успех получила в Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 23 января 2007 г. № 1-П «По делу о проверке конституционности положений пункта 1 статьи 779 и пункта 1 статьи 781 Гражданского кодекса Российской Федерации в связи жалобами общества с ограниченной ответственностью „Агентство корпоративной безопасности“ и гражданина В. В. Макеева». Суд проверял конституционность п. 1 ст. 779 и п. 1 ст. 781 ГК РФ с учетом смысла, придаваемого этим нормам правоприменительной практикой, которая не позволяет в суде взыскать вознаграждение по договору на оказание юридических услуг в процентах от выигранной суммы. В указанном постановлении Конституционный Суд Российской Федерации попытался аргументировать выводы, ранее высказанные Высшим Арбитражным Судом Российской Федерации в отношении платы за успех.

Так, по мнению судей Конституционного Суда Российской Федерации, интересы заказчика, зачастую не ограничиваясь предоставлением собственно правовых услуг исполнителем, заключаются в достижении положительного результата, что выходит за рамки предмета регулирования по договору. Достижение положительного результата не может рассматриваться как отвечающее требованиям, вытекающим из содержания гл. 39 ГК РФ. Стороны могут договариваться о порядке и сроках внесения платежей (аванс, рассрочка платежа, почасовая оплата, исчисление размера вознаграждения в процентах от цены иска), но не могут ставить выплату вознаграждения в зависимость от принятия судом конкретного судебного решения.

Как считают судьи, условие о плате за успех означает, что судебное решение будет являться объектом чьих-либо гражданских прав или предметом договора, а решение в таком качестве выступать не может. Включение в текст договора о возмездном оказании правовых услуг условия о выплате вознаграждения в зависимости от самого факта принятия положительного решения суда расходится с основными началами гражданского законодательства, допускающими

свободу сторон в определении любых условий договора, если они не противоречат законодательству, поскольку в данном случае это означает введение иного, не предусмотренного законом, предмета договора. При этом Конституционный Суд Российской Федерации признал, что гл. 39 ГК РФ не конкретизирована в нормативных правовых актах, следовательно, регулирование порядка выплаты вознаграждения может быть разъяснено путем внесения дополнений в действующее законодательство¹.

Таким образом, позиция высших судов заключается в следующем: правовая природа отношений, возникающих из договора возмездного оказания услуг, не предполагает удовлетворения требования исполнителя о выплате вознаграждения, если данное требование обосновывается условием договора, *ставящим размер, а равно обязанность оплаты услуг в зависимости от решения суда или государственного органа, которое будет принято в будущем.*

На наш взгляд, позиция Конституционного Суда Российской Федерации о неправомерности применения платы за успех распространяется только на те договорные отношения, где условием выплаты вознаграждения является принятие решения именно *судом или государственным органом.* Этот вывод находит подтверждение в Постановлении КС РФ № 1-П, в п. 2.2 которого указывается, что свобода договора имеет объективные пределы, определяемые основами конституционного строя и публичного правопорядка. В частности, речь идет о недопустимости распространения договорных отношений и лежащих в их основе принципов на те области социальной жизнедеятельности, которые *связаны с реализацией государственной власти.* Конституционный Суд Российской Федерации в данном случае, используя этот публично-правовой аргумент, имеет в виду все гражданско-правовые договоры, а не только договор возмездного оказания правовых услуг.

На практике во исполнение указанной позиции Конституционного Суда Российской Федерации судьи в округах обыч-

¹ Законодательные инициативы по проблеме платы за успех в адвокатской практике рассмотрены ниже.

но отказывают во взыскании платы за успех¹. Более того, условие о плате за успех судьи признают ничтожным как не соответствующее требованиям закона или иных правовых актов в силу ст. 168 ГК РФ². Некоторые судьи самостоятельно определяют разумный размер вознаграждения исходя из средней стоимости аналогичных услуг в случае, если договором предусмотрена плата за успех³.

Таким образом, условие о плате за успех, которая выплачивается в случае принятия положительного решения судом или государственным органом, может быть оспорено в суде, что повлечет за собой отказ во взыскании платы, а также неприятие к учету для целей налогообложения расходов организаций на соответствующие вознаграждения.

Вместе с тем, проанализировав судебную практику, мы столкнулись и с иными трактовками платы за успех. Так, например, в Постановлении Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 15 февраля 2010 г. по делу № А56–37142/200-

¹ См., напр., постановления ФАС Северо-Западного округа от 21 мая 2008 г. по делу № А05–7488/2006–22, от 28 апреля 2008 г. № А21–7579/2006, от 11 марта 2008 г. по делу № А56–57195/2005; ФАС Восточно-Сибирского округа от 9 января 2008 г. по делу № А33–4830/07-Ф02–9475/07; ФАС Дальневосточного округа от 1 апреля 2008 г. по делу № Ф03–А59/08–1/717; Арбитражного суда Ростовской области от 28 января 2010 г. по делу № А53–25987/2009; Шестого арбитражного апелляционного суда от 16 февраля 2011 г. по делу № 06АП–6101/2010; Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 7 сентября 2010 г. по делу № А42–1170/2010; Второго арбитражного апелляционного суда от 5 марта 2011 г. по делу № А29–9505/2008; Восьмого арбитражного апелляционного суда от 17 марта 2011 г. по делу № А81–5924/2010, от 13 августа 2010 г. по делу № А81–697/2010; Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 1 марта 2011 г. по делу № А12–6763/2010.

² См., напр., постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 9 января 2008 г. по делу № А33–4830/07-Ф02–9475/07, ФАС Дальневосточного округа от 1 апреля 2008 г. по делу № Ф03–А59/08–1/717.

³ См., напр., постановления ФАС Волго-Вятского округа от 30 августа 2007 г. по делу № А31–289/2006–14, ФАС Северо-Западного округа от 14 января 2008 г. по делу № А05–4179/2007, ФАС Восточно-Сибирского округа от 13 декабря 2007 г. по делу № А74–1228/07-Ф02–9241/07, ФАС Дальневосточного округа от 24 января 2008 г. по делу № Ф03–А51/07–2/6226.

9 суд трактует установленную в соглашении фиксированную сумму платы за успех как легитимную. Из материалов дела следует, что между сторонами возникли отношения по договору возмездного оказания юридических услуг, одним из способов оплаты которых являлась фиксированная сумма, «гонорар успеха», которая оплачивалась после принятия судом первой инстанции заключительного судебного акта по делу в пользу ответчика. Доводы подателя жалобы со ссылкой на Постановление КС РФ №1-П и Информационное письмо Президиума ВАС РФ №48 не были приняты судом во внимание, поскольку в данных актах указывается на невозможность удовлетворения требований исполнителя по договору возмездного оказания услуг, если данное требование обосновывается условием, ставящим размер вознаграждения в зависимости от судебного акта, который будет принят в будущем. В данном деле размер вознаграждения определен сторонами в договоре до предполагаемого судебного процесса в фиксированной сумме — 130 тыс. руб. Указание на решение суда при выплате оставшейся части платы за успех исполнителю представляет собой *способ определения срока исполнения обязательства* в соответствии со ст.190 ГК РФ в случае инициирования судебного процесса, а не способ определения размера гонорара. Иными словами, указание платы за успех в фиксированной сумме уменьшает риски признания судом недействительным такого условия.

Кроме того, некоторые суды не распространяют действие позиции Конституционного Суда Российской Федерации на агентские договоры, так как в Постановлении КС РФ №1-П речь шла о договоре по возмездному оказанию юридических услуг. Так, в мотивировочной части постановления Арбитражного суда города Москвы от 30 сентября 2010 г. по делу № А40-67176/10-51-565 указано, что к агентскому договору могут применяться только соответствующие положения о договоре поручения или договоре комиссии (ст. 1011 ГК РФ). В силу п. 2 ст. 779 ГК РФ правила о договоре оказания услуг не применяются к агентскому договору. Вместе с тем такая трактовка позиции Конституционного Суда Российской Федерации не представляется состоятельной.

Согласно мнению судьи Конституционного Суда Российской Федерации Г.А.Гаджиева, предметом рассмотрения по данному делу является условие о так называемом гонораре успеха не только в договорах возмездного оказания юридических услуг, но и в иных гражданско-правовых договорах. Такой, более широкий, подход к предмету судебного разбирательства предопределяется тем, что при оценке конституционности условий гражданско-правовых договоров о гонораре успеха или об условном гонораре, когда оплата труда услугодателя ставится в зависимость от присуждения в пользу истца некоторой суммы, Конституционный Суд Российской Федерации, исходя из предназначения конституционного судопроизводства, осуществляет такую оценку прежде всего с позиций норм и принципов публичного права, а не только руководствуясь внутренней логикой частного права. Соответственно образующие позицию Конституционного Суда Российской Федерации юридические выводы оказываются шире, чем те, которые делаются при оценке конституционности содержания норм Гражданского кодекса Российской Федерации, являющихся предметом рассмотрения.

Таким образом, можно сделать вывод, что несмотря на отсутствие законодательного определения соответствующего понятия, договоры, предусматривающие плату за успех, активно заключаются, и в последние годы сформировалась судебная практика по таким делам. После принятия Конституционным Судом Российской Федерации Постановления №1-П суды в большинстве случаев учитывают положения данного постановления и отказывают во взыскании платы за успех.

Тем не менее на практике существует тенденция обхода запрета на прямое включение в договор условия о плате за успех путем изменения формулировки соглашения. Так, например, Конституционный Суд Российской Федерации не возражает против уплаты юристу гонорара, исчисленного в процентах от иска или затраченного времени (п. 3.3 Постановления №1-П). В связи с этим, если гонорар адвокату за ведение судебного процесса будет установлен в виде процента

от иска или в зависимости от затраченного времени, то указанное вознаграждение будет являться правомерным и его можно будет признать расходом для целей налогообложения прибыли организаций.

Кроме того, принять к расходам суммы дополнительного вознаграждения представляется возможным в том случае, если оно не будет выделено отдельно или поставлено в зависимость от присужденной суммы, а будет только определена общая стоимость услуги по договору (как в случае фиксированной суммы, описанном выше). Помимо этого возможно использование и смешанных вариантов.

Таким образом, по нашему мнению, риски признания судом недействительным договора (агентирования, оказания услуг, поручения и т. д.) на основании включения в условия договора платы за успех относятся к тем сферам деятельности, где плата за успех зависит от решения суда или государственного органа (чаще всего это адвокатская практика). В остальных сферах деятельности указанные риски минимальны.

Что касается собственно налоговой сферы, то в настоящее время в арбитражной практике встречаются попытки налоговых органов признать недействительным условие о плате за успех, однако обоснование этому вполне типичное: экономическая необоснованность и /или документальная неподтвержденность соответствующих расходов для целей налога на прибыль организаций¹. Другими словами, для платы за успех возникают те же налоговые риски, что и для любых других расходов организаций.

Законодательные инициативы по проблеме платы за успех в адвокатской практике. Необходимость принятия изменений в российское законодательство об адвокатуре обусловливается правовой позицией Конституционного Суда Российской Федерации, выраженной в Постановлении №1-П.

Согласно п. 3.3 данного постановления, «в силу конституционных принципов и норм, в частности принципов свободы договора, доступности правосудия, независимости и само-

¹ Эти вопросы рассмотрены ниже.

стоятельности судебной власти и равноправия сторон, предполагается, что стороны в договоре об оказании правовых услуг, будучи вправе в силу диспозитивного характера гражданско-правового регулирования свободно определять наиболее оптимальные условия оплаты оказанных услуг, в том числе самостоятельно устанавливать порядок и сроки внесения платежей, не могут, однако, обуславливать выплату вознаграждения принятием конкретного судебного решения...»

При этом в п. 3.4 указанного постановления отмечено, что «этим не исключается право федерального законодателя с учетом конкретных условий развития правовой системы и исходя из конституционных принципов правосудия предусмотреть возможность иного правового регулирования, в частности в рамках специального законодательства о порядке и условиях реализации права на квалифицированную юридическую помощь».

Таким образом, в соответствии с правовой позицией Конституционного суда, имеющей общеобязательный характер, возможность установления адвокатом и его доверителем в соглашении об оказании юридической помощи вознаграждения, обусловленного принятием судебного акта по делу, должна быть прямо предусмотрена федеральным законом.

В этой связи 7 февраля 2007 г. в Государственную Думу был внесен проект федерального закона № 392 336-4 «О внесении изменения в статью 25 Федерального закона "Об адвокатской деятельности и об адвокатуре в Российской Федерации" (об урегулировании правоотношений между адвокатом и его доверителем в части оплаты услуг адвоката)». В этом законопроекте предлагалось дополнить подп. 3 п. 4 ст. 25 Закона об адвокатской деятельности новым абзацем следующего содержания:

«Размер вознаграждения определяется доверителем и адвокатом (адвокатами) самостоятельно и добровольно исходя из цели конкретного соглашения об оказании юридической помощи, при этом размер вознаграждения или его части может определяться сторонами в соответствии с правилами, принимаемыми Всероссийским съездом адвокатов, пропорционально к размеру полученной доверите-

лем материальной выгоды вследствие восстановления его законных прав: удовлетворения (отказа в удовлетворении) претензии, иска, заявления, жалобы, освобождения от обязательств или достижения иного благоприятного для доверителя правового результата».

Таким образом, законопроект предусматривает специальную норму в Федеральном законе «Об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации», прямо допускающую возможность установления в соглашении об оказании юридической помощи между адвокатом и его доверителем условия, в соответствии с которым вознаграждение адвоката полностью или в некоторой части зависит от разрешения дела.

Необходимо отметить, что представленный законопроект не содержит правил, определяющих порядок исчисления размера вознаграждения. Законопроектом установление таких правил предлагается отнести к компетенции Всероссийского съезда адвокатов. Полномочия Всероссийского съезда адвокатов установлены в ст. 36 Закона об адвокатской деятельности, и в ней не содержатся положения, относящиеся к компетенции съезда принятие таких правил. К компетенции съезда относится принятие Кодекса профессиональной этики адвоката, где в соответствии с положениями ст. 16 прямо указано, что адвокату следует воздерживаться от включения в соглашение условия, в соответствии с которым выплата вознаграждения ставится в зависимость от результата дела, однако данное правило не распространяется на имущественные споры, по которым вознаграждение может определяться пропорционально к цене иска в случае успешного завершения дела. Другими словами, по общему правилу, вознаграждение в зависимости от результата судебного дела применяется в адвокатской практике только по имущественным спорам и пропорционально цене иска, а не присужденной сумме.

20 сентября 2010 г. данный законопроект был вынесен на рассмотрение Государственной Думы Российской Федерации, однако затем было принято решение о переносе его рассмотрения на более поздний срок (протоколы заседания Госу-

дарственной Думы РФ от 4 октября 2010 г. № 232 и от 18 октября 2010 г. № 235). На сегодняшний день законопроект не принят.

Принятие данного законопроекта позволит восполнить пробел в законодательстве, регулирующем правоотношения между адвокатом и доверителем, и снимет риск признания недействительными договоров с условиями о плате за успех в случае принятия положительного решения судом или государственным органом, что позволит снизить налоговые риски в части непринятия к учету таких расходов для целей налогообложения.

ВОПРОСЫ УЧЕТА ПЛАТЫ ЗА УСПЕХ В ЦЕЛЯХ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИБЫЛИ ОРГАНИЗАЦИЙ

Рассмотрим возможности включения организацией платы за успех (дополнительного вознаграждения за оказанные услуги) в состав расходов для целей налогообложения прибыли.

Расходы на юридические, консультационные и иные аналогичные услуги в рамках гл. 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций» относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией (подп. 14, 15 п. 1 ст. 264 НК РФ). На такие расходы распространяются общие требования ст. 252 НК РФ: они должны быть обоснованными, т. е. экономически оправданными и выраженными в денежной форме, документально подтвержденными и направленными на получение дохода.

Форма вознаграждения по договору может создавать дополнительные риски споров с налоговыми органами о соблюдении перечисленных выше требований. Во-первых, «нестандартная» форма вознаграждения способна привлечь более пристальное внимание налоговиков, во-вторых, в случаях когда оплата по договору не ставится в прямую зависимость от оказанных услуг — а это верно как для платы за успех, которая, как правило, выплачивается при наступлении обстоятельства, не находящегося в полной мере под влиянием сторон договора, так и для, например, платы за абонентское обслуживание, когда оплата осуществляется ежемесячно, а услуги могут потребляться время от вре-

мени¹ — выявление экономической оправданности расходов требует дополнительных исследований (доказательств).

В спорах о правомерности вычета расходов на оплату услуг наиболее типичны следующие аргументы налоговых органов, используемые для подтверждения своей позиции в суде:

- 1) акт² не позволяет определить реальный объем оказанных услуг (нет перечня выполненных исполнителем дей-

¹ По этому вопросу выпущено Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 26 мая 2008 г. № 03-03-06/1/330, где указано, что суммы, уплаченные по договорам на абонентское обслуживание по оказанию консультационных услуг, которыми организация пользуется по мере необходимости в течение срока их действия, можно признавать расходами по налогу на прибыль в полном объеме, поскольку даже при отсутствии консультирования в одном из периодов они произведены в рамках деятельности, направленной на получение дохода. Этот вывод справедлив также в отношении иных видов абонентского обслуживания, таких как аудиторские услуги, обслуживание программных продуктов и телефонных номеров.

Некоторые суды поддерживают позицию Минфина России. Принимая решения в пользу организаций-заказчиков, судьи исходят из положений ст. 421 ГК РФ, которая декларирует свободу договора. Прописанное в договоре условие о ежемесячной оплате услуг в фиксированной сумме, не зависящей от конкретного объема оказанных услуг, не противоречит нормам гражданского законодательства, поэтому если такие расходы документально подтверждены, то у налоговой инспекции нет оснований для их исключения из расчета налогооблагаемой прибыли (см., напр., постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 17 сентября 2007 г. № Ф04-6333/2007 (38 133-А27-15) и от 9 апреля 2007 г. № Ф04-2126/2007 (33 206-А27-15)).

Но есть примеры и противоположных судебных решений. Некоторые суды считают неправомерным уменьшение налогооблагаемой прибыли за счет абонентской платы, размер которой не связан с фактическим объемом оказанных услуг (см., напр., постановления ФАС Центрального округа от 30 марта 2007 г. № А48-801/06-19, Поволжского округа от 15 мая 2007 г. № А65-24 256/06 и от 26 апреля 2006 г. № А65-22 151/2005-СА2-11, ФАС Московского округа от 17 сентября 2004 г. № КА-А40/7749-04).

² К договору возмездного оказания услуг применяются общие положения о договоре подряда (ст. 783 ГК РФ), в том числе порядок оформления приемки услуг заказчиком на основании акта. Акт является документом, в котором фиксируется выполнение сторонами своих обязательств по договору, и удостоверяет факт оказания услуг.

- ствий, акт повторяет перечень возможных услуг по договору, но не подтверждает факта оказания всех этих услуг);
- 2) в акте не указаны расценки на услуги, что не позволяет доказать их конкретную стоимость;
- 3) акт не отражает содержания оказанных услуг и их характера, поэтому не доказывает экономическую обоснованность расходов.

Имеет место большое количество судебных разбирательств с налоговыми органами, причиной которых являлось отсутствие детальной расшифровки оказанных налогоплательщику услуг. Однако в арбитражной практике отсутствует единый подход к вопросу о том, должны ли акты приемки, подтверждающие фактическое получение услуг, содержать указание на то, в каком объеме услуги были оказаны и какие конкретно действия выполнены для заказчика, чтобы данные расходы были признаны в целях налогообложения прибыли.

Часть судебных решений говорит о том, что отсутствие в представленных актах приемки оказанных услуг конкретного их перечня не позволяет определить, какие именно услуги были оказаны компании. Многие суды не принимают акты в качестве подтверждающих оказание услуг документов, если в них нет информации о проведенных консультациях, представленных рекомендациях и подготовленных для заказчика документах¹.

Так, ФАС Поволжского округа в Постановлении от 16 сентября 2008 г. № А72-1944/08, признавая неправомерным отнесение организацией к расходам по налогу на прибыль стоимости оказанных ей информационно-консультационных услуг, исходил из того, что затраты не подтверждены первичными документами, поскольку в актах выполненных работ указано лишь на оказание комплекса услуг и сумму, подлежащую

¹ См., напр., постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 22 февраля 2007 г. № А19-3714/06-40-5-Ф02-559/07-С1, от 31 мая 2006 г. № А19-39 593/05-5; ФАС Уральского округа от 4 мая 2006 г. № Ф09-3348/06-С7; ФАС Северо-Кавказского округа от 23 июля 2008 г. № Ф08-4201/2008; ФАС Волго-Вятского округа от 14 июля 2005 г. № А11-9658/2004-К2-Е-6262; ФАС Поволжского округа от 16 сентября 2008 г. № А72-1944/08.

уплате исполнителю. Из содержания актов, по мнению суда, нельзя определить, какую конкретно работу выполнил исполнитель для заказчика, характер, цель и объем оказанных услуг, а следовательно, и оценить, были ли результаты этих услуг использованы в дальнейшем в деятельности общества¹.

В то же время другая часть судов считает, что степень подробности составления актов не может быть основанием для исключения из расходов стоимости оказанных услуг². Судами признается, что даже если из актов непонятно, какие услуги оказаны и в каком объеме, факт оказания юридических и консультационных услуг, экономическая обоснованность расходов и факт оплаты таких услуг могут быть подтверждены иными документами³.

Действительно, в качестве подтверждающих документов могут использоваться также договор об оказании услуг и отчеты исполнителя.

Иногда договоры на возмездное оказание услуг (юридических, консультационных и т. д.) содержат расплывчатые формулировки предмета договора, что вызывает вопрос, совершение каких действий стороны считают должным исполнением обязательств по договору. Необходимо отметить, что рассмотрение судами вопроса о реальности выполнения сторонами своих обязательств по договору неразрывно связано с подтверждением объема фактически оказанных услуг и их стоимости.

Согласно позиции Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, считается заключенным только тот договор возмездного оказания услуг, где перечисляются все действия, которые должен будет совершить исполнитель⁴. Если в до-

¹ Аналогичные выводы содержатся, например, в постановлениях ФАС Московского округа от 27 июля 2007 г. № КА-А40/6508-07 и ФАС Волго-Вятского округа от 28 января 2008 г. № А29-2743/2007.

² См., напр.: Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 17 сентября 2007 г. № Ф04-6333/2007 (38 133-А27-15).

³ См., напр.: Постановление ФАС Северо-Западного округа от 14 сентября 2007 г. № А44-447/2007.

⁴ См.: Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 29 сентября 1999 г. № 48.

говоре не указано, по каким вопросам проводятся консультации, за какой период времени, с целью получения какого результата для заказчика, то невозможно установить предмет договора (конкретные действия), в связи с чем он может быть признан незаключенным¹. Поэтому в договоре следует подробно расшифровывать содержание конкретной услуги: например, заказчик подготовил и подал иски по делу, а также процессуальные документы (ходатайства), осуществлял представление интересов в суде первой инстанции, оказал консультации по следующим вопросам (с перечнем вопросов).

Арбитражная практика подтверждает правомерность установления содержания оказанной услуги в акте путем отсылки к договору и указания в акте стоимости оказанных услуг².

Кроме того, допускается конкретизация оказанных услуг в отчетах исполнителя. При наличии возможности исполнитель может составлять детальный отчет об оказанных услугах. Обязанность предоставления такого отчета действующим законодательством не предусмотрена. В то же время заказчик услуг заинтересован в том, чтобы иметь полное представление о действиях, совершаемых исполнителем. Наличие содержательных отчетов о фактически оказанных услугах может служить дополнительным доказательством реальности понесенных расходов. Как правило, в таких случаях судьи принимают сторону налогоплательщика по совокупности доказательств, если перечень оказанных услуг, согласно отчетам исполнителя, соотносится с комплексом услуг, предусмотренных договором³.

¹ См., напр.: Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 13 мая 2008 г. № А33-5959/07-Ф02-1924/08.

² См., напр. Определение ВАС РФ от 28 ноября 2007 г. № 15 254/07; постановления ФАС Московского округа от 23 ноября 2007 г. № КА-А40/12 012-07, от 10 мая 2006 г. № КА-А40/3558-06; Постановление ФАС Центрального округа от 27 июля 2007 г. № А09-5942/05-12.

³ См., напр., Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 21 февраля 2007 г. № А74-1791/06-Ф02-484/07, Решение Арбитражного суда г. Москвы от 8 июля 2008 г. № А40-14 529/08-33-41.

Если же отчеты исполнителя имеют обезличенный характер, не позволяющий определить, какие именно действия были предприняты в рамках оказания услуг непосредственно исполнителем по договору, то такие отчеты не могут служить дополнительным доказательством экономической обоснованности расходов заказчика и приниматься в качестве одной из составляющих документального подтверждения соответствующих расходов¹.

Таким образом, расплывчатая формулировка предмета договора об оказании услуг, независимо от формы предусматривающегося по нему вознаграждения, при условии отсутствия ее расшифровки в актах приема-передачи, отчетах исполнителя и других документах ведет к возникновению существенного риска предъявления претензий налоговыми органами. При этом судебная практика показывает, что подробное отражение в акте перечня оказанных услуг необходимо в том случае, если стороны не дали их точной характеристики в договоре.

Следовательно, для снижения налогового риска для расходов на оплату вознаграждения по договору на возмездное оказание услуг (юридических, консультационных, аудиторских и т.д.) организации необходимо позаботиться о подтверждении факта оказания услуг в части описания их содержания. В договоре необходимо предусмотреть, какие конкретно виды услуг оказываются исполнителем, а в акте — отразить факт оказания именно этих услуг и указать расчет их стоимости.

Если же из содержания имеющихся у налогоплательщика документов невозможно установить, в каком объеме и когда были оказаны те или иные конкретные услуги, вознаграждение по договору не будет включено в состав расходов по налогу на прибыль организаций, даже при наличии договора, актов приема-передачи, счетов-фактур и отчетов исполнителя об оказанных услугах².

¹ См., напр., Постановление ФАС Северо-Западного округа от 6 августа 2008 г. № Ф04-4721/2008 (9200-А46-40), Ф04-4721/2008 (10 739-А46-40).

² См., напр.: Постановление ФАС Северо-Западного округа от 9 апреля 2007 г. № А05-5024/2006-12.

Обратимся теперь к случаю, когда налоговые органы оспаривали правомерность вычета организацией расходов в форме платы за успех. В рассматриваемом деле¹ налоговые органы попытались не только подвергнуть сомнению наличие экономически обоснованных и документально подтвержденных затрат на выплату вознаграждения в форме платы за успех, но и полностью переоценить условия договоров налогоплательщика в судебном порядке.

В целях привлечения клиентов банки проводят различные рекламные акции, осуществляют размещение рекламы в средствах массовой информации, а также иные действия рекламного характера. Однако данные действия не могут гарантировать постоянного увеличения клиентской базы в зависимости от расходов банков на проведение таких мероприятий.

В последнее время получила достаточно широкое распространение деятельность банков по заключению договоров возмездного характера с другими организациями и физическими лицами, обязанностью которых является привлечение клиентов на обслуживание в банк (в результате чего подписывается соответствующий банковский договор между банками и клиентами). При этом возможна ситуация, когда банки несут расходы по уплате соответствующих сумм вознаграждения данным организациям (физическим лицам), оказавшим услугу по привлечению клиента на банковское обслуживание, исключительно по факту заключения соответствующего договора с клиентом.

Однако налоговые органы в некоторых случаях не согласны с решением банков-налогоплательщиков относительно отражения затрат на выплату вознаграждения по привлечению клиентов на банковское обслуживание в составе расходов, учитываемых в целях налогообложения прибыли организаций. Для подтверждения правомерности вычета спорных расходов из налоговой базы по налогу на прибыль налогоплательщикам приходится решать данный вопрос в суде.

¹ См.: Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 8 февраля 2010 г. по делу № А32-15147/2009.

Так, в Постановлении ФАС Северо-Кавказского округа от 8 февраля 2010 г. по делу № А32-15147/2009 был рассмотрен, в том числе, вопрос правомерности отнесения на расходы, принимаемые в целях обложения налогом на прибыль, уплаченного банком комиссионного вознаграждения по агентскому договору, что было оспорено ИФНС № 2 по г. Краснодару.

Инспекцией по результатам выездной налоговой проверки банка было принято решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, в частности выразившегося в неправомерном учете в составе расходов, учитываемых при налогообложении прибыли, расходов банка по оплате комиссионного вознаграждения по агентскому договору, предметом которого являлся поиск и привлечение клиентов на банковское обслуживание в банк.

По мнению инспекции, предприниматель, заключивший агентский договор с банком на оказание услуг по привлечению клиентов, фактически осуществлял деятельность по договору на оказание рекламных услуг. Одновременно при рассмотрении дела судом первой инстанции инспекция настаивала на мнимости указанного договора.

По мнению банка, указанные расходы являются экономически обоснованными, документально подтвержденными и направлены на получение дохода.

В решениях Арбитражного суда Краснодарского края от 18 августа 2009 г. и Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 12 ноября 2009 г. поддержана позиция налогоплательщика относительно правомерности учета спорных расходов для целей налогообложения прибыли организаций.

ФАС Северо-Кавказского округа в Постановлении по делу № А32-15147/2009 также указал на правомерность вычета данных расходов из налоговой базы по налогу на прибыль ввиду их экономической целесообразности и документального подтверждения.

В целях документального подтверждения расходов и их направленности в банке имелись следующие документы: агентский договор, акты выполненных работ, договоры банковского счета, заключенные с клиентами, привлеченными

ми предпринимателем, книга открытых счетов, подтверждающих привлечение предпринимателем клиентов в банк. ФАС Северо-Кавказского округа указал на то, что оказанные предпринимателем услуги направлены на увеличение количества клиентов банка и, как следствие, получение банком дохода.

В части довода инспекции о мнимости данного договора Арбитражный суд Краснодарского края дополнительно указал, что все оспариваемые налоговым органом сделки, по которым не приняты расходы, не могут рассматриваться как мнимые, так как фактически услуги были выполнены и произведена оплата предпринимателю, с которой был исчислен и уплачен налог последним.

Таким образом, несмотря на то что заключение банками договоров, предметом которых является оказание им услуг по привлечению клиентов, в некоторых случаях является более обоснованным, чем, например, проведение рекламных кампаний, так как осуществление расчетов по таким договорам осуществляется по факту привлечения клиентов, в то время как доходы (количество привлеченных клиентов) от рекламной кампании могут не оправдать затраченные на нее средства, при оформлении договоров на оказание услуг, предусматривающих выплату вознаграждения в форме платы за успех, организациям следует внимательно относиться к документальному оформлению подобных сделок, что позволит в значительной степени минимизировать риск оспаривания расходов по таким операциям налоговыми органами.

2.4. ВЫВОДЫ И РЕЗУЛЬТАТЫ АНАЛИЗА

На сегодняшний день договоры, предусматривающие плату за успех, приобретают все большую популярность и заключаются во многих сферах деятельности. Несмотря на отсутствие законодательного определения этого понятия в российской практике, договоры заключаются и к ним применяются соответствующие нормы гражданского законодательства. В соответствии с принципом свободы договора субъектам гражд-

данского права предоставлена юридическая возможность вступать в любые договорные отношения, выбирать контрагента и свободно определять условия заключаемого договора с учетом собственных потребностей и возможностей (ст. 421 ГК РФ). Следствием этого принципа являются ограничение числа запретительных предписаний о договорах и формулирование их преимущественно в виде диспозитивных норм, т. е. норм, от которых стороны вправе отступить при заключении договора.

Иными словами, в гражданском обороте действует принцип «все, что не запрещено, то разрешено». Таким образом, отсутствие в России на законодательном уровне понятия «плата за успех» не означает запрет использования данного института в договорных отношениях между частными лицами и отсутствие судебной защиты таких договоров.

В российской правоприменительной практике плата за успех часто не признается судами только в отношении вознаграждения адвоката. Тем не менее адвокатские соглашения, предусматривающие вознаграждение в такой форме, по-прежнему заключаются — с той лишь разницей, что после принятия Конституционным Судом Российской Федерации Постановления № 1-П сторонам приходится изобретать разные способы обойти запрет на прямое включение в договор условия о таком вознаграждении. Однако следует признать, что Конституционный Суд Российской Федерации не налагал абсолютный запрет на институт платы за успех в адвокатской практике, а предусмотрел возможность регулирования этих отношений в рамках специального законодательства, т. е., по существу, отложил решение вопроса на неопределенный срок.

При этом риски признания судом недействительным договора (агентирования, оказания услуг, поручения и т. д.) на основании включения в него условия о плате за успех относятся к тем сферам деятельности, где выплата такого вознаграждения зависит от решения суда или государственного органа (чаще всего это адвокатская практика). В остальных сферах деятельности, по нашему мнению, указанные риски минимальны.

В части налоговых рисков проведенный анализ показал, что для случаев использования платы за успех характерны общие риски непризнания расходов для целей налогообложения прибыли организаций: налоговые органы пытаются оспорить экономическую обоснованность и документальное подтверждение соответствующих расходов. При этом такие риски в части формы оплаты услуг по договору присущи не только плате за успех, но и, например, абонентской плате.

Таким образом, можно говорить о том, что применение платы за успех влечет дополнительные риски, связанные с необходимостью более тщательно готовить подтверждающие документы, в том числе ввиду отсутствия нормативной базы по их оформлению для такого вида вознаграждения по договору.

Поскольку понятия экономической обоснованности и документальной подтвержденности расходов так или иначе требуют применения оценочных суждений, законодательное решение в части вычета расходов в виде платы за успех при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций не представляется целесообразным.

3. Отражение современных технологий и особенностей ведения бизнеса в действующем налоговом законодательстве и правоприменительной практике

3.1. ПРОБЛЕМЫ ПОДТВЕРЖДЕНИЯ РАСХОДОВ НА ПРИОБРЕТЕНИЕ ЭЛЕКТРОННЫХ ПАССАЖИРСКИХ БИЛЕТОВ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Стремительный рост оборота электронной торговли в современном мире породил ряд проблем в области налогового администрирования, на которые отечественное законодательство не всегда успевает вовремя среагировать. В частности, на практике часто возникают вопросы, связанные с подтверждением расходов на оплату авиационного и железнодорожного транспорта при использовании электронных пассажирских билетов, которые скоро окончательно вытеснят бумажные.

В соответствии с п. 1 ст. 252 НК РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях,

предусмотренных ст. 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и /или документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором). При этом в соответствии с п. 1 ст. 264 НК РФ расходы на командировки, носящие производственный характер и включающие, в том числе, оплату проезда работника к месту командировки и обратно к месту постоянной работы, относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией.

Таким образом, расходы на оплату проезда работника к месту командировки и обратно должны быть подтверждены, в том числе, проездными документами. Каковы же особенности подтверждения расходов на оплату авиационного и железнодорожного транспорта при использовании электронных билетов?

ПОДТВЕРЖДЕНИЕ РАСХОДОВ НА ОПЛАТУ ЭЛЕКТРОННЫХ АВИАБИЛЕТОВ

Начнем с требований, предъявляемых российским законодательством к электронным проездным документам.

Пункт 3 ст. 105 Воздушного кодекса РФ содержит положение о том, что договор воздушной перевозки пассажира удостоверяется билетом. При этом билет может быть оформлен в электронном виде (электронный перевозочный документ) с размещением информации об условиях договора воздушной перевозки в автоматизированной информационной системе оформления воздушных перевозок. При использовании электронного перевозочного документа пассажир вправе потребовать, а перевозчик или действующее на основании

договора с перевозчиком лицо при заключении договора перевозки или регистрации пассажира обязаны выдать заверенную выписку из автоматизированной информационной системы оформления воздушных перевозок, содержащую условия соответствующего договора воздушной перевозки. Из данного положения Воздушного кодекса Российской Федерации остается неясным, имеет ли пассажир право потребовать от перевозчика или от действующего на основании договора с перевозчиком лица выдать дубликат выписки после использования электронного билета. Представляется, что такое право пассажира должно быть предусмотрено.

Таким образом, согласно Воздушному кодексу РФ, проездным документом, подтверждающим оплату перевозки работника воздушным транспортом в случае оформления электронного билета, является заверенная выписка из автоматизированной информационной системы оформления воздушных перевозок.

Согласно п. 4 ст. 105 Воздушного кодекса РФ, форма выписки из автоматизированной информационной системы оформления воздушных перевозок, используемых при оказании услуг по воздушной перевозке пассажиров, багажа, груза, почты, устанавливается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области транспорта. При этом кодекс умалчивает, кем должна устанавливаться форма заверения выписки из автоматизированной информационной системы оформления воздушных перевозок.

Принятый во исполнение п. 4 ст. 105 Воздушного кодекса РФ Приказ Минтранса России от 8 ноября 2006 г. № 134 озаглавлен «Об установлении формы электронного пассажирского билета и багажной квитанции в гражданской авиации». Как видно из названия, отдельной формы выписки из автоматизированной информационной системы оформления воздушных перевозок данный приказ не содержит, поскольку, согласно ему, эта выписка является составной частью электронного пассажирского билета. Также, в отличие от Воздушного кодекса РФ, приказ не содержит никаких указаний на необходимость какого-либо заверения выписки из автоматизированной информационной системы оформ-

ления воздушных перевозок. Рассмотрим содержание этого приказа подробнее.

Пунктом 2 Приложения к рассматриваемому приказу Минтранса России установлено, что электронным билетом в гражданской авиации является документ, используемый для удостоверения договора перевозки пассажира, в котором информация о воздушной перевозке пассажира и багажа представлена в электронно-цифровой форме.

Приказ устанавливает следующую структуру электронного билета:

- 1) электронный полетный купон (в зависимости от количества рейсов число электронных полетов купонов может составлять от одного до четырех);
- 2) электронный контрольный купон;
- 3) электронный агентский купон;
- 4) маршрут/квитанция (выписка из автоматизированной информационной системы оформления воздушных перевозок) (далее для краткости будем называть ее «выписка» или «маршрут/квитанция»).

Каждый из перечисленных структурных элементов электронного билета содержит в себе один и тот же объем информации:

- а) сведения о пассажире (для внутренних перевозок — фамилия, имя, отчество, наименование, серия и номер документа, удостоверяющего личность; для международных перевозок — фамилия, другие сведения в соответствии с международными нормами);
- б) наименование и /или код перевозчика;
- в) номер рейса;
- г) дату отправления рейса;
- д) время отправления рейса;
- е) наименование и /или коды аэропортов/пунктов отправления и назначения для каждого рейса;
- ж) тариф;
- з) эквивалент тарифа (если применяется);

- и) итоговую стоимость перевозки;
- к) форму оплаты;
- л) сборы (если применяются);
- м) наименование и /или код класса бронирования;
- н) код статуса бронирования;
- о) дату оформления;
- п) наименование агентства/перевозчика, оформившего билет;
- р) норму бесплатного провоза багажа (по усмотрению);
- с) уникальный номер электронного билета.

Тем самым Приказ № 134 устанавливает не только форму электронного билета, но и форму выписки из автоматизированной информационной системы оформления воздушных перевозок, как это требует п. 4 ст. 105 Воздушного кодекса РФ.

Согласно данному приказу, оформленная маршрут/квитанция в обязательном порядке выдается пассажиру или направляется ему в электронном виде по информационно-телекоммуникационной сети.

Согласно Федеральному закону от 27 июля 2006 г. № 149-ФЗ «Об информации, информационных технологиях и о защите информации», информационно-телекоммуникационная сеть — технологическая система, предназначенная для передачи по линиям связи информации, доступ к которой осуществляется с использованием средств вычислительной техники. К таким системам относится сеть Интернет и телефонная связь. Таким образом, при оформлении электронного билета выписка может быть выслана пассажиру по электронной почте или по факсу.

В тексте Приказа Минтранса России № 134 содержится фраза «наличие электронного полетного купона и маршрут/квитанции является обязательным». Смысл этой фразы остается не совсем ясным. Видимо, речь идет о том, что обязательными структурными элементами электронного билета, удостоверяющего факт заключения договора воздушной перевозки, являются только полетный купон и маршрут/квитанция.

Согласно п. 2 Приказа № 134, маршрут/квитанция электронного пассажирского билета и багажной квитанции (выписка из автоматизированной информационной системы оформления воздушных перевозок) является документом строгой отчетности и применяется для осуществления организациями и индивидуальными предпринимателями наличных денежных расчетов и /или расчетов с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники.

Из анализа рассмотренных выше норм Приказа Минтранса России № 134 в их совокупности следует, что присланная налогоплательщику по электронной почте или по факсу и распечатанная на бумажном носителе выписка признается бланком строгой отчетности.

Этот вывод не противоречит Порядку осуществления наличных денежных расчетов и /или расчетов с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники, утвержденному Постановлением Правительства РФ от 6 мая 2008 г. № 359 (далее — Постановление № 359).

Согласно п. 2 Постановления № 359, на бланках строгой отчетности оформляются предназначенные для осуществления наличных денежных расчетов и /или расчетов с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники в случае оказания услуг населению квитанции, билеты, проездные документы, талоны, путевки, абонементы и другие документы, приравненные к кассовым чекам. Пунктом 3 Постановления предусмотрены реквизиты, которые, по общему правилу, должен содержать бланк строгой отчетности, в число которых входит также «должность, фамилия, имя и отчество лица, ответственного за совершение операции и правильность ее оформления, его личная подпись, печать организации (индивидуального предпринимателя)».

Однако из этого правила имеются исключения. Согласно п. 5 и 7 Постановления № 359, в случае если в соответствии с законодательством Российской Федерации федеральные органы исполнительной власти наделены полномочиями по утверждению форм бланков документов, используемых при оказании услуг населению, перечень сведений, содер-

жащихся в этих документах, устанавливается соответствующими федеральными органами исполнительной власти. Поскольку в соответствии с Воздушным кодексом РФ полномочиями по утверждению формы выписки из автоматизированной информационной системы оформления воздушных перевозок наделен Минтранс России, реквизиты, указанные в его Приказе № 134, являются необходимыми и достаточными для данного документа, используемого в качестве бланка строгой отчетности. Напомним, что среди обязательных реквизитов этой выписки не фигурируют ни подпись должностного лица, ответственного за совершение операции, ни печать перевозчика.

В соответствии с п. 11 Постановления № 359 формирование бланков документов может производиться с использованием автоматизированной системы. При этом для одновременного заполнения бланка документа и выпуска документа должно обеспечиваться выполнение следующих требований:

- а) автоматизированная система должна иметь защиту от несанкционированного доступа, идентифицировать, фиксировать и сохранять все операции с бланком документа в течение не менее пяти лет;
- б) при заполнении бланка документа и выпуске документа автоматизированной системой сохраняются уникальный номер и серия его бланка.

Нигде в Постановлении № 359 не установлены какие-либо ограничения по способам выпуска (предоставления клиенту) бланка строгой отчетности, сформированного с использованием автоматизированной системы. Иными словами, выписка должна иметь предусмотренные Приказом Минтранса России № 134 реквизиты, а какой способ выпуска выписки применялся: выдача в кассе, через терминал, с использованием электронного письма или факса, — неважно.

Минфин России в своих письмах по рассматриваемому вопросу также не требует какого-либо заверения выписки из автоматизированной информационной системы

оформления воздушных перевозок. Так, в Письме от 16 августа 2010 г. № 03-03-07/27 без всяких оговорок о способе выпуска выписки говорится: если авиабилет приобретен в бездокументарной форме (электронный билет), то оправдательным документом, подтверждающим расходы на его приобретение для целей налогообложения, является сформированная автоматизированной информационной системой оформления воздушных перевозок маршрут / квитанция электронного документа (авиабилета) на бумажном носителе, в которой указана стоимость перелета. В Письме Минфина России от 27 декабря 2007 г. № 03-03-06/1/893 (и, как мы далее увидим, в ряде других) прямо указывается, что если билет приобретен в бездокументарной форме (электронный билет), то оправдательным документом является распечатка электронного документа (авиабилета) на бумажном носителе.

Следует обратить внимание, что Минфин России в некоторых случаях признает выписку документом, подтверждающим оплату перевозки пассажира (например, письма Минфина России от 27 июля 2010 г. № 03-03-07/25, от 22 марта 2010 г. № 03-03-06/1/168, от 27 ноября 2007 г. № 03-03-06/1/893, от 11 октября 2007 г. № 03-03-06/1/717), в других случаях — документом, подтверждающим факт перевозки пассажира (письма Минфина России от 5 февраля 2010 г. № 03-03-07/4, от 5 июня 2009 г. № 02-06-10/2282, от 5 февраля 2010 г. № 03-03-05/18).

Так, в Письме от 27 июля 2010 г. № 03-03-07/25 Минфин России указывает: «...если билет приобретен в бездокументарной форме (электронный билет), то оправдательным документом, подтверждающим расходы на приобретение билета для целей налогообложения, является сформированная автоматизированной информационной системой оформления воздушных перевозок маршрут/квитанция электронного документа (авиабилета) на бумажном носителе, в которой указана стоимость перелета, с одновременным представлением посадочного талона, подтверждающего перелет подотчетного лица по указанному в электронном авиабилете маршруту».

А в Письме от 5 июня 2009 г. № 02-06-10/2282 ведомство говорит следующее: при приобретении работником авиабилета, оформленного в бездокументарной форме, подтверждающими документами являются: в части факта произведенной перевозки — распечатка электронного документа — электронная маршрут/квитанция электронного пассажирского билета (электронного авиабилета) на бумажном носителе с одновременным представлением посадочного талона, подтверждающего перелет подотчетного лица по указанному в электронном авиабилете маршруту. При этом подтверждающими документами в части произведенных расходов по оплате перевозки, по мнению Минфина, являются:

- а) чек контрольно-кассовой техники;
- б) слипы, чеки электронных терминалов при проведении операций с использованием банковской карты, держателем которой является подотчетное лицо;
- в) подтверждение кредитного учреждения, в котором подотчетному лицу открыт банковский счет, предусматривающий совершение операций с использованием банковской карты, проведенной операции по оплате электронного авиабилета.

Насколько непоследователен Минфин России в вопросе о том, что подтверждает выписка, настолько он последователен в позиции, согласно которой для подтверждения расходов на перевозку вместе с выпиской налоговым органам должен предоставляться посадочный талон. На практике налоговые органы не принимают расходы на оплату перевозки работника в целях исчисления налога на прибыль организаций без одновременного предоставления выписки и посадочного талона. Судебные споры по этому поводу не обнаружены. Однако есть сомнения в законности и обоснованности такого требования налогового органа как в случае квалификации выписки и посадочного талона в качестве документов, подтверждающих расходы на оплату перевозки, так и в случае их квалификации в качестве документов, подтверждающих факт перевозки.

Во-первых, налогоплательщик (или его работник) может потерять посадочный талон. В этом случае факт перевозки может быть подтвержден другими доказательствами: например, отметками в командировочном удостоверении о прибытии командированного лица в пункт назначения, документами на оплату гостиницы и пр. Во-вторых, налогоплательщик может оплатить расходы на приобретение билета, но сам перелет пассажира по каким-либо причинам может не состояться и, таким образом, у налогоплательщика не окажется посадочного талона. Однако это не значит, что расходы на приобретение билета не должны быть учтены в качестве расходов по налогу на прибыль организаций. Согласно п. 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ, расходы должны быть обоснованы. И, как указывают суды, экономическая обоснованность понесенных налогоплательщиком расходов определяется не фактическим получением доходов в конкретном налоговом (отчетном) периоде, а направленностью таких расходов на получение дохода, т. е. обусловленностью экономической деятельности налогоплательщика (см., напр., Постановление ФАС Северо-Западного округа от 2 августа 2004 г. № А56-1475/04). Иными словами, расходы должны быть направлены на получение дохода и не обязательно должны иметь какой-либо результат.

В-третьих, посадочный талон не является элементом электронного билета. В Приказе Минтранса России № 134 он нигде не упоминается. Согласно п. 84 Федеральных авиационных правил «Общие правила воздушных перевозок пассажиров, багажа, грузов и требования к обслуживанию пассажиров, грузоотправителей, грузополучателей», утвержденных Приказом Минтранса России от 28 июня 2007 г. № 82 (далее — Правила воздушных перевозок), посадочный талон выдается пассажиру при регистрации. В нем указываются инициалы и фамилия пассажира, номер рейса, дата отправления, время окончания посадки на рейс, номер выхода на посадку и номер посадочного места на борту воздушного судна. При необходимости в посадочном талоне дополнительно может указываться другая информация.

Согласно Правилам проведения предполетного и послеполетного досмотров, утвержденным Приказом Минтранса

России от 25 июля 2007 г. № 104, при проведении предполетного досмотра пассажира и вещей, находящихся при пассажире, в билете (за исключением случаев оформления билетов в электронном виде) и /или посадочном талоне ставится отметка о производстве досмотра и пассажир направляется в стерильную зону.

Таким образом, посадочный талон — это вспомогательный документ, который выдается пассажиру при регистрации для закрепления за пассажиром посадочного места, на котором делается отметка о том, что пассажир прошел предполетный досмотр. Иными словами, посадочный талон необходим, чтобы пассажир после регистрации и предполетного досмотра смог попасть на рейс и занять свое место. Ни в Правилах воздушных перевозок, ни в Правилах проведения предполетного и послеполетного досмотров, ни в каких-либо других нормативных правовых актах не устанавливается обязанность пользователей услуг авиаперевозок хранить посадочные талоны.

В то же время из положений подп. 1 п. 1 ст. 31 и п. 1 ст. 93 НК РФ в их взаимосвязи вытекает право должностного лица налогового органа, проводящего налоговую проверку, истребовать у проверяемого лица документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов и сборов посредством вручения этому лицу требования о представлении документов. Однако, по нашему мнению, требование представления посадочных талонов возможно только в рамках выездной налоговой проверки. Это следует из п. 7 ст. 88 НК РФ, согласно которому при проведении камеральной налоговой проверки налоговый орган, по общему правилу, не вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения и документы, если их представление вместе с налоговой декларацией (расчетом) не предусмотрено Налоговым кодексом Российской Федерации. Хотя п. 6, 8 и 9 ст. 88 НК РФ закреплены некоторые исключения из этого общего правила¹, рассматриваемая ситуация ни под одно

¹ К этим исключениям относится право налоговых органов в процессе проведения камеральных налоговых проверок истребовать документы, под-

из них не подпадает. В любом случае отсутствие посадочного талона само по себе не может служить основанием для отказа в признании расходов налогоплательщика на командировки.

Необходимо оговориться, что проблема обоснованности предъявляемых налоговыми органами требований о наличии посадочного талона для подтверждения расходов налогоплательщика на проезд его работников к месту командировки и обратно является общей как при оформлении билетов в электронной, так и в документарной форме и должна решаться комплексно.

ПОДТВЕРЖДЕНИЕ РАСХОДОВ НА ОПЛАТУ ЭЛЕКТРОННЫХ ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНЫХ БИЛЕТОВ

Согласно ч. 2 ст. 82 Федерального закона от 19 мая 2003 г. № 18-ФЗ «Устав железнодорожного транспорта Российской Федерации» (далее — Устав железнодорожного транспорта), заключение договоров перевозки пассажиров удостоверяется проездными документами (билетами). Устав железнодорожного транспорта прямо не предусматривает возможность оформления билета в электронной форме. В законе лишь указывается, что форма документа на перевозку пассажира устанавливается федеральным органом исполнительной власти в области железнодорожного транспорта по согласованию с федеральным органом исполнительной власти в области финансов.

На данный момент федеральным органом исполнительной власти в области железнодорожного транспорта является Министерство транспорта Российской Федерации. Приказ Минтранса России от 23 июля 2007 г. № 102 «Об установлении формы электронного проездного документа (билета) на железнодорожном транспорте» (далее — Приказ Минтранса

тверждающие право на налоговые льготы; правомерность применения налоговых вычетов по НДС при подаче налоговой декларации, в которой заявлено право на возмещение налога; а также документы, являющиеся основанием для исчисления и уплаты налогов, связанных с использованием природных ресурсов.

России № 102) утверждает форму электронного билета на железнодорожном транспорте.

Приказ Минтранса России № 102 определяет электронный проездной документ (билет) на железнодорожном транспорте (далее — электронный билет) как документ, используемый для удостоверения договора перевозки пассажира, в котором информация о железнодорожной перевозке пассажира представлена в электронно-цифровой форме. Электронный билет имеет следующую структуру и содержание:

1) Структура электронного билета:

- а) электронный проездной документ;
- б) электронный контрольный купон.

Наличие электронного проездного документа и электронного контрольного купона является обязательным.

2) Содержание электронного билета. Электронный проездной документ, электронный контрольный купон содержат следующую обязательную информацию о перевозке пассажира:

- а) дата и время заказа;
- б) номер поезда;
- в) станции отправления и назначения;
- г) дата и время отправления поезда;
- д) дата и время прибытия поезда;
- е) номер и тип вагона;
- ж) класс обслуживания (категория поезда — если применяется);
- з) номер места в вагоне;
- и) наименование и /или код перевозчика;
- к) признак купе (женское, мужское или смешанное — если применяется);
- л) сведения о пассажире — фамилия, имя, отчество (или инициалы), наименование, серия и номер документа, удостоверяющего личность;

- м) тариф (билет, плацкарта);
- н) итоговая стоимость перевозки;
- о) форма оплаты;
- п) сборы (если применяются);
- р) дата оформления;
- с) наименование агентства/перевозчика, оформившего билет;
- т) идентификатор заказа электронного билета.

Пунктом 2 Приказа Минтранса России № 102 установлено, что электронный проездной документ (билет) на железнодорожном транспорте должен быть оформлен на утвержденном в качестве бланка строгой отчетности проездном документе (билете) или дополнительно к оформленному не на бланке строгой отчетности проездному документу должен быть выдан документ, подтверждающий произведенную оплату перевозки посредством контрольно-кассовой техники (чек). При этом никакой особой формы выпуска бланка строгой отчетности для электронного билета данный приказ не предусматривает, т. е. электронный билет должен быть оформлен на том же бланке строгой отчетности, что и обычный билет.

Не установлена данным приказом и обязанность перевозчика (его агента) высылать пассажиру выписку электронного билета, аналогичная обязанности авиаперевозчика высылать пассажиру выписку электронного билета, установленной п. 3 ст. 105 Воздушного кодекса РФ. Таким образом, электронный билет должен быть не только оформлен, но и получен традиционным способом, т. е. в железнодорожной кассе. В этих положениях приказа усматривается противоречие с приведенным в нем определением электронного билета как «документа <...> в котором информация о железнодорожной перевозке пассажира представлена в электронно-цифровой форме». Очевидно, что как в билете, оформленном на бланке строгой отчетности, так и в чеке информация представлена не в электронно-цифровой, а в типографской форме. На наш взгляд, указанные положения Приказа Минтранса России № 102 лишают электронный билет всех его преимуществ,

т. е. исключают возможность его приобретения в дистанционной форме.

Вместе с тем анализ правоприменительной практики показывает, что на деле электронные билеты в собственном смысле слова применяются по крайней мере на некоторых железнодорожных направлениях. Например, на сайте Северной железной дороги сообщается о введении с 14 января 2010 г. электронной регистрации на поезда дальнего следования ОАО «РЖД» с 001 по 199 нумерации. «Электронная регистрация, — указывается на сайте¹, — позволяет пассажиру осуществить посадку в поезд, не оформляя бумажного проездного документа. Для посадки в поезд пассажиру нужно предъявить только документ, удостоверяющий личность, который был указан пассажиром при оформлении билета через Интернет». Однако «в случае необходимости отказа от поездки пассажиру необходимо оформить проездной документ в билетной кассе ОАО „РЖД“ или через платежный терминал самообслуживания не позднее одного часа до отправления поезда со станции начала маршрута следования поезда». Таким образом, и для реализации права на возврат стоимости билета, и для подтверждения расходов на проезд в налоговых целях пассажиру необходимо предъявить документы, указанные в Приказе Минтранса России № 102, т. е. электронный проездной документ, выпущенный на материальном носителе, или чек.

Вместе с тем, согласно Письму Минфина России от 4 апреля 2010 г. № 03-03-06/1/38, при приобретении электронного железнодорожного билета для поездок в командировки на территории Российской Федерации и за рубеж документами, подтверждающими произведенные расходы, могут являться маршрут/квитанция, оформленная на утвержденном в качестве бланка строгой отчетности пассажирском билете, чек или другой документ, подтверждающий произведенную оплату перевозки. Как было показано выше, на железнодорожном транспорте, в отличие от воздушного, маршрут / кви-

танция не применяется. Однако, поскольку перечень подтверждающих расходы на проезд документов в указанном письме Минфина России является открытым, оно не препятствует налогоплательщику подтверждать расходы электронным проездным документом, выпущенным на бланке строгой отчетности, или чеком.

Как и применительно к авиабилетам, расходы на приобретение электронного железнодорожного билета, по мнению Минфина России, могут быть приняты в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль организаций, только если данные расходы имеют косвенное подтверждение. Это значит, что помимо документов, подтверждающих оплату проезда, налогоплательщик должен представить документы, подтверждающие факт проезда и пребывания работника в командировке, в том числе факт прибытия к месту командировки, проживания в гостинице, и иные оправдательные документы, оформленные унифицированными формами первичной учетной документации.

* * *

1. Из анализа положений действующего законодательства и разъяснений Минфина России по вопросу о способах документального подтверждения расходов на воздушные перевозки пассажиров при использовании электронного билета можно сделать следующие выводы:

- 1) В соответствии со ст. 105 Воздушного кодекса РФ при использовании электронного билета документом, подтверждающим заключение договора перевозки, является заверенная выписка из автоматизированной информационной системы оформления воздушных перевозок. Полномочиями по утверждению формы выписки из автоматизированной информационной системы оформления воздушных перевозок кодекс наделяет Минтранс России, однако Воздушный кодекс Российской Федерации не содержит никаких указаний по порядку заверения этой выписки.
- 2) Принятый во исполнение ст. 105 Воздушного кодекса РФ Приказ Минтранса России № 134 предусматривает, что вы-

¹ http://szd.rzd.ru/isvp/public/szd?STRUCTURE_ID=6808&layer_id=3290&id=5338

писка из автоматизированной информационной системы оформления воздушных перевозок является частью электронного билета и одновременно самостоятельным документом — бланком строгой отчетности, который выдается или направляется пассажиру по информационно-телекоммуникационной сети (как правило, по электронной почте). Из анализа приказа следует, что для подтверждения факта заключения договора воздушной перевозки налогоплательщику достаточно иметь распечатку выписки из автоматизированной информационной системы оформления воздушных перевозок, полученной по электронной почте или по факсу, при условии, что она содержит все перечисленные в Приказе Минтранса России № 134 реквизиты такого документа.

- 3) Вывод об отсутствии необходимости заверения выписки из автоматизированной информационной системы оформления воздушных перевозок подтверждается анализом положений Порядка осуществления наличных денежных расчетов и /или расчетов с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники, утвержденного Постановлением Правительства Российской Федерации от 6 мая 2008 г. № 359, и писем Минфина России по рассматриваемому вопросу.
- 4) Вместе с тем налогоплательщик, осуществляющий расходы на приобретение электронных билетов, не гарантирован от претензий налоговых органов до тех пор, пока из Воздушного кодекса Российской Федерации не будет исключено упоминание о необходимости заверения выписки из электронного билета. В связи с этим представляется необходимым в п. 3 ст. 105 Воздушного кодекса РФ заменить слова «заверенная выписка из автоматизированной информационной системы оформления воздушных перевозок» словами «выписка из автоматизированной информационной системы оформления воздушных перевозок».

Кроме того, в п. 3 ст. 105 Воздушного кодекса РФ целесообразно предусмотреть обязанность авиаперевозчика или его агента выдавать дубликат выписки пассажиру или органи-

зации, за счет которой был приобретен авиабилет, после использования электронного билета.

- 5) Анализ правоприменительной практики демонстрирует, что для признания расходов налогоплательщика на оплату перевозки работника к месту командировки налоговые органы, как правило, требуют предоставить посадочный талон. Причем этот подход является общим независимо к способу оформления билета — электронному или документарному.

Поскольку в соответствии с действующим законодательством посадочный талон не является проездным документом, на наш взгляд, требовать его предоставления для подтверждения факта перевозки налоговые органы вправе только в рамках выездной налоговой проверки. Причем отсутствие посадочного талона само по себе не может служить основанием для отказа в признании расходов налогоплательщика на оплату проезда работника, поскольку командировка может не состояться по причинам, не зависящим от воли налогоплательщика (например ввиду болезни работника). При этом, как неоднократно указывали суды, экономическая обоснованность понесенных налогоплательщиком расходов определяется не фактическим получением доходов в конкретном налоговом (отчетном) периоде, а направленностью таких расходов на получение дохода.

II. По результатам анализа положений действующего законодательства и правоприменительной практики по вопросам использования электронного железнодорожного билета можно сделать следующие выводы:

- 1) На железнодорожном транспорте внедрение электронного билета на настоящий момент не завершено. Хотя дистанционное приобретение и оплата билета через Интернет с помощью кредитной карты возможны; для подтверждения указанных расходов принимаются лишь традиционные документы на бумажном носителе: чек или выписанный на материальном носителе проездной документ,

являющийся бланком строгой отчетности, который можно получить на вокзале в билетной кассе или через терминал самообслуживания. Возможности использования для подтверждения расходов распечаток документов, полученных по электронной почте в подтверждение оплаты перевозки, действующим законодательством не предусмотрено.

- 2) Как и применительно к авиабилетам, расходы на приобретение электронного железнодорожного билета, по мнению Минфина России, могут быть приняты в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль только при наличии документов, подтверждающих факт проезда и пребывания работника в командировке.

3.2. ПРОБЛЕМЫ ПОДТВЕРЖДЕНИЯ РАСХОДОВ ПРИ ОПЛАТЕ ТОВАРОВ И УСЛУГ ПЛАТЕЖНЫМИ КАРТАМИ В СЕТИ ИНТЕРНЕТ

ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ПРИМЕНЕНИЯ КОНТРОЛЬНО-КАССОВОЙ ТЕХНИКИ ПРИ РАСЧЕТАХ ПЛАТЕЖНЫМИ КАРТАМИ ЧЕРЕЗ СЕТЬ ИНТЕРНЕТ.

У предприятий часто возникает необходимость подтвердить в целях учета при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций расходы, осуществленные их работниками за счет денежных средств, выданных им под отчет. При этом деньги под отчет могут выдаваться посредством оформления на работника банковской платежной карты. В связи с этим существует проблема правового регулирования подтверждения расходов по налогу на прибыль организаций в случае оплаты работниками предприятий товаров и услуг платежными картами¹ в сети Интернет (далее — Интернет).

Как отмечалось выше, в соответствии с п. 1 ст. 252 НК РФ расходами признаются обоснованные и документально под-

¹ Расчеты осуществляются, конечно же, деньгами, а не платежными картами. Банковские платежные карты являются лишь инструментом таких расчетов. Однако для ясности и простоты изложения мы будем употреблять словосочетание «расчеты платежными картами».

твержденные затраты налогоплательщиков. При этом под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и /или документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы.

Расходы предприятия, осуществленные сотрудниками предприятия с помощью платежных карт, подтверждаются такими документами, как кассовые чеки и бланки строгой отчетности.

Необходимость подтверждения для целей налога на прибыль организаций расходов, осуществленных сотрудниками предприятий при помощи платежных карт, кассовыми чеками вытекает из ряда положений Федерального закона от 22 мая 2003 г. № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» (далее — Закон № 54-ФЗ) и других нормативных правовых актов, регулирующих применение контрольно-кассовой техники.

Во-первых, п. 1 ст. 2 Закона № 54-ФЗ требует, чтобы контрольно-кассовая техника применялась на территории Российской Федерации в обязательном порядке всеми организациями и индивидуальными предпринимателями при осуществлении наличных денежных расчетов и /или расчетов с использованием платежных карт в случаях продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг. Таким образом, Закон № 54-ФЗ прямо указывает на обязанность предприятий применять контрольно-кассовую технику в случаях оплаты товаров, работ и услуг платежными картами через Интернет.

Во-вторых, п. 1 ст. 5 Закона № 54-ФЗ обязывает организации и индивидуальных предпринимателей выдавать покупателям в момент оплаты отпечатанные контрольно-кассовой техникой кассовые чеки, в том числе если расчеты осуществляются с использованием платежных карт.

В-третьих, в Положении о регистрации и применении контрольно-кассовой техники, используемой организациями и индивидуальными предпринимателями, утвержденном Постановлением Правительства Российской Федерации от 23 июля 2007 г. № 470 (далее — Положение о контрольно-кассовой технике¹), закрепляются определение и правовое значение кассового чека как подтверждающего документа: «Кассовый чек — первичный учетный документ, отпечатанный контрольно-кассовой техникой на бумажном носителе, подтверждающий факт осуществления между пользователем и покупателем (клиентом) наличного денежного расчета и (или) расчета с использованием платежных карт, содержащий сведения об этих расчетах, зарегистрированных программно-аппаратными средствами контрольно-кассовой техники, обеспечивающими надлежащий учет денежных средств при проведении расчетов».

Требования Закона № 54-ФЗ звучат однозначно, поэтому нет ничего удивительного в том, что контролирующие органы указывают на обязанность организаций и индивидуальных предприятий применять контрольно-кассовую технику и выдавать кассовые чеки, в том числе при расчетах платежными картами в соответствии со ст. 5 данного закона².

Таким образом, по общему правилу, организации и индивидуальные предприниматели при оплате товаров и услуг платежными картами должны применять контрольно-кассовую технику и непосредственно в момент оплаты выдавать отпечатанные на бумажном носителе кассовые чеки. Кассовые чеки являются первичными документами, подтверждающими произведенные расходы в целях их учета в налоговой базе по налогу на прибыль организаций.

¹ Следует отметить, в Положении о регистрации и применении контрольно-кассовой техники, используемой организациями и индивидуальными предпринимателями, несмотря на название, порядок действий кассира-операциониста при применении контрольно-кассовой техники не устанавливается.

² См., напр.: Письмо Минфина России от 30 апреля 2010 г. № 03-01-15/3-86, Письмо УФНС России по г. Москве от 20 июня 2007 г. № 22-12/058 084.

Продажа товаров и услуг через Интернет фактически является продажей, осуществляемой дистанционным способом. В российском законодательстве действует нормативный правовой акт, который регулирует отношения по продаже товаров между удаленными покупателем и продавцом — Правила продажи товаров дистанционным способом, утвержденные Постановлением Правительства Российской Федерации от 27 сентября 2007 г. № 612 (далее — Постановление № 612). Согласно Постановлению № 612, продажа товаров дистанционным способом означает продажу товаров по договору розничной купли-продажи, заключаемому на основании ознакомления покупателя с предложенным продавцом описанием товара, содержащимся в каталогах, проспектах, буклетах либо представленным на фотоснимках или посредством средств связи, или иными способами, исключающими возможность непосредственного ознакомления покупателя с товаром либо образцом товара при заключении такого договора. Таким образом, продажа товаров через сайт в Интернете может считаться продажей товаров дистанционным способом.

В соответствии с п. 20 Постановления № 612 при продаже товаров дистанционным способом договор считается заключенным с момента выдачи продавцом покупателю кассового или товарного чека либо иного документа, подтверждающего оплату товара, или с момента получения продавцом сообщения о намерении покупателя приобрести товар. При этом положения Постановления № 612 более никак не уточняют порядок применения контрольно-кассовой техники при дистанционном способе продажи товара. В поисках ответа на этот вопрос нам вновь придется возвращаться к Закону № 54-ФЗ и правилам применения контрольно-кассовой техники.

Пункт 2 ст. 2 Закона № 54-ФЗ допускает осуществление организациями и индивидуальными предпринимателями наличных денежных расчетов и расчетов с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники в случае оказания услуг населению при условии выдачи ими бланков строгой отчетности в соответствии с порядком, определяемым Правительством Российской Федерации.

Осуществление расчетов за услуги населению с использованием платежных карт, сопровождающееся выдачей бланков строгой отчетности, регулируется Порядком осуществления наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники, утвержденным Постановлением Правительства Российской Федерации от 6 мая 2008 г. № 359 (далее — Постановление № 359).

Согласно п. 20 Постановления № 359, в случае приема платежа за услуги непосредственно уполномоченным лицом организации (индивидуальным предпринимателем), в случае использования платежной карты бланк строгой отчетности выдается покупателю сразу же после использования платежной карты. Таким образом, законодательство требует выдавать бланк строгой отчетности исключительно в момент оплаты услуги как при помощи платежной карты, так и в случае наличных расчетов. При этом законодательство не предусматривает возможности доставлять заказчику бланк строгой отчетности уже после оплаты услуги. При дистанционной оплате услуг немедленная доставка бланка строгой отчетности покупателю невозможна, поскольку по общему правилу, предусмотренному Постановлением № 359, бланк должен иметь такие обязательные реквизиты, как печать организации и подпись ее должностного лица, ответственного за совершение операции.

Вместе с тем в ряде случаев законодательство допускает использование электронных бланков строгой отчетности, лишенных таких реквизитов бумажных бланков, как печать и подпись, которые в силу этого могут быть оформлены и доставлены покупателю по сети Интернет в момент оплаты услуги. Однако сфера применения особой формы бланков строгой отчетности ограничена. Согласно п. 5 Постановления № 359, особые формы бланков применяются лишь в случаях, когда в соответствии с законодательством Российской Федерации федеральные органы исполнительной власти наделены полномочиями по утверждению форм бланков документов, используемых при оказании услуг населению в подведомственных им отраслях. На сегодняшний день мы знаем

только два примера применения электронных бланков строгой отчетности — электронный авиабилет и электронный железнодорожный билет, которые подробно рассмотрены ранее.

Итак, при обычном порядке приобретения товара или услуги оплачивающее их лицо находится на месте выдачи кассового чека или бланка строгой отчетности. Выданный подотчетному лицу кассовый чек или бланк строгой отчетности впоследствии может быть использован для учета оплаченных по этому чеку или бланку строгой отчетности расходов при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций. Вопросы возникают тогда, когда оплата какого-либо товара или услуги платежными картами осуществляется в сети Интернет, т. е. дистанционно. Покупатель в момент оплаты товаров или услуг находится вне места выдачи чека или бланка строгой отчетности и поэтому не может их получить. Таким образом, для применения кассового чека и бланка строгой отчетности как документов, подтверждающих факт расчетов в случае оплаты платежной картой через сеть Интернет, существует ряд препятствий:

- 1) чек оформляется исключительно в бумажной форме. Практически то же можно сказать и в отношении бланков строгой отчетности. Лишь некоторые услуги могут оформляться электронными бланками отчетности;
- 2) и кассовые чеки, и бланки строгой отчетности, согласно действующему законодательству, должны быть выданы покупателю немедленно после оплаты. В случае оплаты товаров и услуг через Интернет — это невозможно, за исключением тех случаев, когда в отношении определенных видов услуг разрешено оформлять электронные бланки строгой отчетности.

При дистанционном приобретении товаров, а также услуг, к которым электронные бланки строгой отчетности не применяются, последующая доставка чека или бланка строгой отчетности покупателю возможна курьером либо по почте. Однако оба эти варианта являются нарушением законодательства о применении контрольно-кассовой техники.

Кроме того, в тех случаях, когда для передачи товара (оказания услуги) очный контакт сторон сделки не является обязательным (например при приобретении через Интернет информации на электронном носителе), необходимость организации доставки чека или бланка строгой отчетности покупателю приводит к удорожанию товара (услуги) и снижает преимущества дистанционного способа торговли.

Получается, что законодательство хотя и предусматривает продажу товаров и услуг через Интернет, однако при этом не допускает возможности их оплаты платежными картами с тем, чтобы продавец не нарушил законодательство о применении контрольно-кассовой техники. Несоблюдение установленного законодательством срока выдачи кассового чека (бланка строгой отчетности) не приведет к отказу в признании соответствующих расходов у покупателя, но, по мнению налоговых органов, это должно влечь ответственность продавца за неприменение контрольно-кассовой техники по ст. 14.5 КоАП РФ¹. Вместе с тем это мнение налоговых органов не всегда разделяется судами.

Рассматривая вопрос об ответственности предприятий за неприменение контрольно-кассовой техники, нельзя пройти мимо Постановления Пленума ВАС РФ от 31 июля 2003 г. № 16 «О некоторых вопросах практики применения административной ответственности, предусмотренной статьей 14.5 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях, за неприменение контрольно-кассовых машин» (далее — Постановление Пленума ВАС РФ № 16). В этом постановлении определено, что следует понимать под неприменением контрольно-кассовой техники:

- 1) фактическое неиспользование контрольно-кассового аппарата (в том числе по причине его отсутствия);
- 2) использование контрольно-кассовой машины, не зарегистрированной в налоговых органах;

¹ См., напр.: Письма УФНС России по г. Москве от 26 мая 2006 г. № 09-24/045385, от 6 октября 2004 г. № 26-12/64015 и от 17 июля 2003 г. № 29-12/39986.

- 3) использование контрольно-кассовой машины, не включенной в Государственный реестр;
- 4) использование контрольно-кассовой машины без фискальной (контрольной) памяти, с фискальной памятью в нефискальном режиме или с вышедшим из строя блоком фискальной памяти;
- 5) использование контрольно-кассовой машины, у которой пломба отсутствует либо имеет повреждение, свидетельствующее о возможности доступа к фискальной памяти;
- 6) пробитие контрольно-кассовой машиной чека с указанием суммы, менее уплаченной покупателем (клиентом).

Кроме того, сложилась арбитражная практика, в соответствии с которой выдача чека с опозданием не является неприменением контрольно-кассовой техники в смысле ст. 14.5 КоАП РФ. Так, согласно Постановлению ФАС Дальневосточного округа от 14 июля 2008 г. № Ф03-А51/08-2/2552 по делу № А51-12625/200725-258, «момент пробития кассового чека не имеет правового значения, поскольку ст. 14.5 КоАП РФ административная ответственность установлена за неприменение контрольно-кассовой техники, тогда как фактически имеет место несвоевременное пробитие кассового чека».

ФАС Северо-Кавказского округа в Постановлении от 3 августа 2009 г. по делу № А32-2502/2009-3/36-6АЖ указывает, что несоответствие реального времени торговой операции и данных, обозначенных на чеке контрольно-кассового аппарата, не является основанием для привлечения организации к ответственности по ст. 14.5 КоАП РФ.

Этот же федеральный арбитражный суд в Постановлении от 19 июня 2007 г. № Ф08-3536/2007-1436А по делу № А32-1214/2007-34/38-13АЖ обращает внимание, что выдача контрольно-кассовой машиной чека с указанием времени, не соответствующего фактическому, при отсутствии доказательств доступа к фискальной памяти в перечне случаев неприменения контрольно-кассовой техники, перечисленных в Постановлении Пленума ВАС РФ № 16, отсутствует. При этом, обращает внимание ФАС Северо-Кавказского округа, применение контрольно-кассового аппарата пред-

полагает, в первую очередь, выдачу покупателям кассового чека, который подтверждает исполнение обязательств по договору купли-продажи между покупателем и продавцом. Поскольку в рассматриваемом деле чек был все-таки выдан, несоответствие реального времени торговой операции и данных, обозначенных на чеке контрольно-кассового аппарата, не является основанием для привлечения общества к ответственности по ст. 14.5 КоАП РФ.

Необходимо сделать уточнение. Во всех вышеперечисленных делах речь шла о ситуациях, когда кассовый чек был пробит по истечении некоторого времени после совершения торговой операции (оплаты и выдачи товара). При оплате в Интернете платежными картами пробитие и выдача кассового чека, как правило, происходят после оплаты, причем время пробития чека и время его выдачи покупателю обычно также не совпадают. Общим для обоих случаев является то, что оплата и выдача чека покупателю оказываются разнесенными во времени событиями.

В Постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 29 марта 2005 г. № Ф04-1523/2005 (9768-А46-32) прямо говорится: поскольку ст. 14.5 КоАП РФ установлена ответственность за неприменение в надлежащих случаях контрольно-кассовых машин, привлечение в соответствии с данной нормой к ответственности за невыдачу чека (что образует состав правонарушения, предусмотренного ст. 15.1 КоАП РФ — нарушение порядка работы с денежной наличностью и порядка ведения кассовых операций) неправомерно.

Однако нельзя умолчать и о противоположной судебной практике, в соответствии с которой «выдача чека спустя некоторое время (после передачи денег в торговую точку) является нарушением требования ст. 5 Закона № 54-ФЗ о немедленной выдаче чека после оплаты и является правонарушением, ответственность за которое предусмотрена в ст. 14.5 КоАП РФ» (Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 24 мая 2006 г. по делу № А79-1162/2006). Такую же позицию высказал ФАС Восточно-Сибирского округа в Постановлении от 7 мая 2008 г. № А78-6904/07-С2-23/94-Ф02-1792/08 по делу № А78-6904/07-С2-23/94.

Хотя, как было показано ранее, в некоторых случаях невыдача кассового чека сразу после применения контрольно-кассовой техники не расценивается арбитражными судами как ее неприменение, это не избавляет предприятия от претензий налоговых органов в связи с нарушением ст. 14.5 КоАП РФ. К тому же иногда при рассмотрении подобных дел суды встают на сторону налоговых органов.

Итак, при дистанционной продаже товаров и услуг через сеть Интернет при помощи платежных карт в качестве документа, подтверждающего факт оплаты, крайне проблематично использовать бланки строгой отчетности и кассовые чеки. Это порождает вопрос о целесообразности использования при осуществлении расчетов такого рода специального документа, подтверждающего факт оплаты платежными картами, который мог бы применяться, в том числе, в целях подтверждения расходов по налогу на прибыль организаций. Прообраз такого документа уже предусмотрен законодательством.

ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ СПЕЦИАЛЬНЫХ ДОКУМЕНТОВ, ПОДТВЕРЖДАЮЩИХ ФАКТ ОПЛАТЫ ТОВАРОВ И УСЛУГ ПЛАТЕЖНЫМИ КАРТАМИ

Расчеты с использованием платежных карт имеют свою специфику. Так как такие расчеты по своей сути являются безналичными, их организацией и выполнением занимаются кредитные учреждения в соответствии с Положением Центрального банка РФ от 24 декабря 2004 г. № 266-П «Об эмиссии платежных карт и об операциях, совершаемых с использованием платежных карт» (далее — Положение № 266-П). Согласно п. 1.9 Положения № 266-П, операции с использованием платежных карт называются эквайрингом, а кредитное учреждение, осуществляющее расчеты, — эквайером. Указанием ЦБ РФ от 12 ноября 2009 г. № 2332-У «О перечне, формах и порядке составления и представления форм отчетности кредитных организаций в Центральный банк Российской Федерации» предусматривается заключение договора эквайринга между банком и организа-

цией, продающей товары и/или услуги через сеть Интернет. По такому договору организация открывает счет, на который от банка поступают платежи по платежным картам покупателей. В свою очередь, организация при реализации товаров (услуг) обязана принимать платежные карты в оплату в качестве платежных средств. Для обслуживания банковской карты между клиентом и банком-эмитентом заключается договор, на основании которого банк открывает клиенту специальный карточный счет и выдает банковскую карту.

В соответствии с п. 3.1 Положения № 266-П при совершении операции с использованием платежной карты составляется документ на бумажном носителе и /или в электронной форме (далее — документ по операциям с использованием платежной карты). Документ по операциям с использованием платежной карты является основанием для осуществления расчетов по указанным операциям и /или служит подтверждением их совершения.

Согласно п. 3.3 Положения № 266-П, документ по операциям с использованием платежной карты должен содержать следующие обязательные реквизиты:\

- а) идентификатор банкомата, электронного терминала или другого технического средства, предназначенного для совершения операций с использованием платежных карт;
- б) вид операции;
- в) дата совершения операции;
- г) сумма операции;
- д) валюта операции;
- е) сумма комиссии (если имеет место);
- ж) код авторизации;
- з) реквизиты платежной карты.

Документ по операциям с использованием платежной карты на бумажном носителе дополнительно должен содержать подпись держателя платежной карты и подпись кассира при его составлении в помещении для совершения операций с ценностями кредитной организации и ее структурных подразделений, а также в организации и ее структурных подразделениях, осу-

ществляющих операции по приему или выдаче наличных денежных средств с использованием платежных карт в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

Таким образом, законодательство не требует ставить подписи клиента (держателя карты) и кассира в документе по операциям с использованием платежной карты, если он составляется при оплате товаров и услуг в магазинах и терминалах. Но такие подписи требуются, если документ составляется при осуществлении операций в помещении банка.

Согласно п. 2.5 Положения № 266-П, клиент — юридическое лицо, индивидуальный предприниматель осуществляет с использованием расчетных (дебетовых) карт, кредитных карт следующие операции:

- 1) получение наличных денежных средств в валюте Российской Федерации для осуществления на территории Российской Федерации в соответствии с порядком, установленным Банком России, расчетов, связанных с хозяйственной деятельностью, в том числе с оплатой командировочных и представительских расходов;
- 2) оплата расходов в валюте Российской Федерации, связанных с хозяйственной деятельностью, в том числе с оплатой командировочных и представительских расходов, на территории Российской Федерации;
- 3) иные операции в валюте Российской Федерации на территории Российской Федерации, в отношении которых законодательством Российской Федерации, в том числе нормативными актами Банка России, не установлен запрет (ограничение) на их совершение;
- 4) получение наличных денежных средств в иностранной валюте за пределами территории Российской Федерации для оплаты командировочных и представительских расходов;
- 5) оплата командировочных и представительских расходов в иностранной валюте за пределами территории Российской Федерации;
- 6) иные операции в иностранной валюте с соблюдением требований валютного законодательства Российской Федерации.

Таким образом, документ по операциям с использованием платежной карты должен составляться при выполнении какой-либо из указанных операций.

Несмотря на то что в Положении № 266-П документу по операциям с использованием платежной карты посвящен целый раздел, нормы, регулирующие его оформление, вызывают вопросы.

В данном положении нет четкого указания на круг лиц, которые обязаны составлять документ по операциям с использованием платежной карты. Так, при получении держателем банковской карты наличных денежных средств у банка ясно, что такой документ должен составить банк. А вот при выполнении операций по оплате расходов в валюте Российской Федерации, связанных с хозяйственной деятельностью, не все так однозначно. Несомненно, банк-эквайер как лицо, выполняющее расчеты с организациями по операциям, совершаемым с использованием платежных карт, является лицом, которое может составить документ, подтверждающий факт осуществления расчетов. Однако документ по операциям с использованием платежной карты могут составить и иные участники расчетов, например, организации, товары или услуги которых оплачиваются при помощи платежных карт (далее — предприятия), либо третьи лица, которым поручено принимать такие платежи.

Существует ряд актов, которые подтверждают предположение о том, что документы об осуществлении расчетов платежными картами составляют предприятия (третьи лица по их поручению).

Согласно п. 20 Постановления № 359, в случае применения бланка строгой отчетности расчеты с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники осуществляются в следующем порядке. При оплате услуг с использованием платежной карты уполномоченное лицо организации (индивидуальный предприниматель) после приема платежа по платежной карте возвращает клиенту платежную карту вместе с бланком строгой отчетности и документом, подтверждающим совершение операции с использованием платежной карты. Отметим, что Постановление № 359

не предусматривает, но и не запрещает дистанционный способ предоставления покупателю документа, подтверждающего совершение операций с использованием платежной карты.

Согласно п. 6 Положения о контрольно-кассовой технике, при печати кассового чека с оплатой по платежной карте контрольно-кассовая техника должна кроме кассового чека обеспечивать печать документа, подтверждающего факт осуществления расчета с использованием платежной карты. При этом устройство для считывания информации с платежных карт должно входить в состав контрольно-кассовой техники или обеспечивать ввод в нее информации о проведенном расчете с использованием платежной карты.

На наш взгляд, документ, подтверждающий совершение операции с использованием платежной карты, и документ, подтверждающий факт осуществления расчета с использованием платежной карты, указанные в п. 20 Постановления № 359 и в п. 6 Положения о контрольно-кассовой технике, соответственно, вполне можно признать документом по операциям с использованием платежной карты в смысле п. 3.1 Положения № 266-П.

Пункт 6 Положения о контрольно-кассовой технике и п. 20 Постановления № 359 позволяют сделать еще один вывод: документ по операциям с использованием платежной карты не является ни кассовым чеком, ни бланком строгой отчетности. Этот вывод подтверждает и судебная практика. В Постановлении ФАС Уральского округа от 2 ноября 2009 г. № Ф09-8379/09-С1 по делу № А60-20404/2009-С10 указано, что выдаваемый терминалом слип не является чеком либо аналогом чека, имеющим соответствующие реквизиты, т.е. документом строгой отчетности, а является документом, свидетельствующим лишь о списании со счета плательщика (покупателя) определенной денежной суммы. Это решение суда также косвенно подтверждает, что документ по операциям с использованием платежной карты может составляться по крайней мере не только банком. Таким образом, выдача покупателю документа по операциям с использованием платежной карты не освобождает продавца от применения контрольно-кассовой техники или выдачи бланка строгой отчетности.

Есть документ, который, правда, носит рекомендательный характер, описывающий порядок оплаты товаров при помощи платежных карт. В пункте 2.2.5 Методических рекомендаций по учету и оформлению операций приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли, утвержденных Письмом Роскомторга России от 10 июля 1996 г. №1-794/32-5 (далее — Письмо Роскомторга №1-794/32-5), указывается, что продажа товаров оформляется выпиской товарных чеков (слипов), которые прокатываются на специальных машинах. В слипе указывают имя держателя карты, название фирмы, в которой он работает, номер карты, дату совершения покупки, израсходованную сумму, тип платежной системы (*VISA, MasterCard* и др.), адрес магазина, гостиницы и т. п. Слип заполняется в трех экземплярах под копирку: первый экземпляр вручается покупателю, второй сдается инкассатору, третий передается в бухгалтерию при кассовом отчете. Покупатель расписывается в слипе, подлинность его подписи проверяется работником магазина¹.

Хотя описанная в Письме Роскомторга №1-794/32-5 ситуация не совсем подходит к оплате платежной картой услуг через сеть Интернет, однако слип вполне может считаться документом по операциям с использованием платежной карты в смысле п. 3.1 Положения №266-П, являющимся основанием для осуществления расчетов по указанным операциям и /или служащим подтверждением их совершения. Таким образом, сомневаться, что документы, соответствующие определению документа по операциям с использованием платежной карты в Положении №266-П, составляются не только банками, но и в местах оплаты товаров и услуг платежной картой, не приходится.

Хотя документ по операциям с использованием платежной карты не является ни кассовым чеком, ни бланком строгой отчетности, представляется, что в силу п. 3.1 Положения №266-П он может служить для налоговых органов доказа-

¹ На практике ручное оформление слипа выполняется в случае использования вместо POS-терминалов импринтов для получения на слипе оттиска рельефа банковской карты.

тельством, подтверждающим расходы налогоплательщика, вместо кассового чека или бланка строгой отчетности, если товар или услуга оплачивались при помощи платежной карты через Интернет. Этот вывод косвенно подтверждается Письмом Минфина России от 28 августа 2009 г. №03-01-15/9-432, в котором указывается следующее:

«Пунктами 3.1 и 3.7 Положения Банка России также определено, что при совершении операций с использованием платежной карты составляются документы на бумажном носителе и (или) в электронной форме. Документ по операциям с использованием платежной карты является основанием для осуществления расчетов по указанным операциям и (или) служит подтверждением их совершения.

Документ по операциям с использованием платежной карты составляется в количестве экземпляров, установленном внутрибанковскими правилами и правилами участников расчетов.

Таким образом, подтверждением платежа по платежной карте через сеть Интернет, как установлено Положением Банка России, может являться документ по операциям с использованием платежных карт, при этом он не является кассовым чеком и бланком строгой отчетности».

Это письмо Минфина России может использоваться налогоплательщиком для обоснования с помощью документа по операциям с использованием платежной карты расходов, осуществленных его сотрудниками через Интернет с использованием платежных карт, при отсутствии чека или бланка строгой отчетности. Однако не факт, что получить такой документ при расчетах платежными картами через Интернет проще, чем чек или бланк строгой отчетности, поскольку Положением №266-П не установлены обязанность, а также способы предоставления документа по операциям с использованием платежной карты банком или каким-либо иным участником расчетов держателю карты в процессе или после ее использования.

В пункте 20 Постановления №359 указывается, что документ, подтверждающий совершение операции с использованием платежной карты, должен выдаваться покупателю вме-

сте с бланком строгой отчетности. Но этот нормативный акт регулирует лишь порядок предоставления документа, подтверждающего совершение операции с использованием платежной карты, при оплате услуг по месту их предоставления. На вопрос, как осуществляется предоставление такого документа при оплате товаров и услуг через Интернет, Постановление № 359 не отвечает.

Положение № 266-П предусматривает составление документа по операциям с использованием платежной карты в электронной форме, однако не ясно, может ли он предоставляться держателям банковских карт в случае оплаты товара или услуги через сеть Интернет. Например, допустимо ли использовать в качестве документа, подтверждающего оплату расходов платежной картой в целях их учета при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль, распечатку документа по операциям с использованием платежной карты из веб-интерфейса на бумажном носителе по аналогии с распечаткой маршрут/квитанции электронного авиабилета¹.

* * *

Проведенный анализ нормативных Правовых актов, регулирующих документооборот при расчетах платежными картами через Интернет, показал, что на сегодняшний день нормативная база для электронной торговли отсутствует.

Во-первых, согласно законодательству о применении контрольно-кассовой техники, существует только два легальных способа оформления расчетов наличными средствами или платежными картами: чек или бланк строгой отчетности. Чек оформляется исключительно, а бланк строгой отчетности преимущественно в бумажной форме. Лишь отдельные

¹ Напомним, что при покупке авиабилета в бездокументарной форме (электронный билет) оправдательным документом, подтверждающим расходы на его приобретение для целей налогообложения, является сформированная автоматизированной информационной системой оформления воздушных перевозок маршрут/квитанция электронного документа (авиабилета) на бумажном носителе, в которой указана стоимость перелета (Письмо Минфина России от 16 августа 2010 г. № 03-03-07/27).

виды услуг (мы обнаружили такие примеры только в авиа- и железнодорожных перевозках) могут оформляться электронными бланками отчетности.

При этом чек и бланк строгой отчетности должны выдаваться покупателю непосредственно в момент оплаты товара. При оплате товаров и услуг через Интернет соблюсти это положение закона невозможно, за исключением тех случаев, когда в отношении определенных видов услуг разрешено оформлять электронные бланки строгой отчетности. А значит, все операции лица, осуществляющего торговлю через Интернет, совершаются в обход законодательства и могут повлечь ответственность за неприменение контрольно-кассовой техники по ст. 14.5 КоАП РФ.

Во-вторых, покупатель для получения бумажного кассового чека или бланка строгой отчетности как документов, подтверждающих расходы в целях налогообложения, должен оплачивать их доставку курьером или почтой. В случае когда и оплата, и передача товара или оказание услуги осуществляются через Интернет, эти расходы покупателя являются необоснованными и лишают электронную торговлю ее преимуществ.

С 2005 г. в соответствии с нормативным актом Центрального банка РФ при расчетах платежными картами стал использоваться еще один документ — документ по операциям с использованием платежной карты. Преимуществом этого документа является то, что он может выпускаться в электронной форме и служит подтверждением совершения расчетов с использованием платежной карты.

Однако реальной альтернативой чеку и бланку строгой отчетности такой документ по ряду причин не стал. Во-первых, ввиду отсутствия ответа на вопрос, кто из участников расчетов обязан предоставлять его покупателю при совершении расходных операций по карте: банк или лицо, принимающее платеж.

Во-вторых, неясно, как должны оформляться и доставляться покупателю электронные документы по операциям с использованием платежной карты, например, могут ли они предоставляться покупателю через сеть Интернет?

В-третьих, предоставление покупателю документа по операциям с использованием платежной карты не освобождает продавца от обязанности применять кассовые чеки или бланки строгой отчетности и не освобождает от ответственности за их неприменение. Покупателю вычет соответствующих расходов при отсутствии чека или бланка строгой отчетности также не гарантирован.

Таким образом, действующее законодательство при совершении расчетов платежными картами требует оформления дублирующих друг друга документов — документа по операциям с использованием платежной карты и чека (либо бланка строгой отчетности) и не решает проблемы подтверждения расходов, осуществленных через Интернет. Учитывая что расчеты платежными картами через Интернет являются, по сути, безналичными, применение в процессе их осуществления контрольно-кассовой техники и выдача бумажных бланков строгой отчетности, главная цель которых — обеспечивать контроль за поступлением наличных средств в качестве выручки за реализованные товары и услуги, лишены всякого смысла.

Для решения вышеизложенных проблем и развития электронной торговли представляется целесообразным:

- 1) освободить предприятия от обязанности применять контрольно-кассовую технику и выдавать бланки строгой отчетности при расчетах платежными картами через Интернет;
- 2) приравнять документы по операциям с использованием платежной карты, в том числе предоставленные покупателям в электронной форме и распечатанные ими с веб-интерфейса, к кассовым чекам.

Список литературы

Нормативные Правовые акты и другие документы Российской Федерации

Воздушный кодекс Российской Федерации.

Гражданский кодекс Российской Федерации.

Информационное письмо Президиума ВАС Российской Федерации от 29 сентября 1999 г. № 48 «О некоторых вопросах судебной практики, возникающих при рассмотрении споров, связанных с договорами на оказание правовых услуг».

Кодекс профессиональной этики адвоката (принят Первым Всероссийским съездом адвокатов 31 января 2003 г.).

Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях.

Методические рекомендации по учету и оформлению операций приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли (утверждены Письмом Роскомторга России от 10 июля 1996 г. № 1-794/32-5).

Налоговый кодекс Российской Федерации.

Определение ВАС Российской Федерации от 28 ноября 2007 г. № 15254/07.

Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 22 марта 2010 г. № 03-03-06/1/168.

Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 11 октября 2007 г. № 03-03-06/1/717.

Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 16 августа 2010 г. № 03-03-07/27.

Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 26 мая 2008 г. № 03-03-06/1/330.

Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 27 декабря 2007 г. № 03-03-06/1/893.

Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 27 июля 2010 г. № 03-03-07/25.

Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 28 августа 2009 г. № 03-01-15/9-432.

Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 30 апреля 2010 г. № 03-01-15/3-86.

Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 4 апреля 2010 г. № 03-03-06/1/38.

Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 5 июня 2009 г. № 02-06-10/2282.

Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 5 февраля 2010 г. № 03-03-05/18.

Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 5 февраля 2010 г. № 03-03-07/4.

Письмо УФНС по г. Москве от 17 июля 2003 г. № 29-12/39 986.

Письмо УФНС по г. Москве от 20 июня 2007 г. № 22-12/058 084.

Письмо УФНС по г. Москве от 26 мая 2006 г. № 09-24/045 385.

Письмо УФНС по г. Москве от 6 октября 2004 г. № 26-12/64 015.

Положение об эмиссии платежных карт и об операциях, совершаемых с использованием платежных карт (утверждено Банком России 24 декабря 2004 г. № 266-П).

Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 23 января 2007 г. № 1-П «По делу о проверке конституционности положений пункта 1 статьи 779 и пункта 1 статьи 781 Гражданского кодекса Российской Федерации в связи жалобами общества с ограниченной ответственностью "Агентство корпоративной безопасности" и гражданина В. В. Макеева».

Постановление Пленума ВАС Российской Федерации от 31 июля 2003 г. № 16 «О некоторых вопросах практики применения административной ответственности, предусмотренной статьей 14.5 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях, за неприменение контрольно-кассовых машин».

Постановление Правительства Российской Федерации от 23 июля 2007 г. № 470 «Об утверждении Положения о регистрации и применении контрольно-кассовой техники, используемой организациями и индивидуальными предпринимателями».

Постановление Правительства Российской Федерации от 27 сентября 2007 г. № 612 «Об утверждении Правил продажи товаров дистанционным способом».

Постановление Правительства Российской Федерации от 6 мая 2008 г. № 359 «О порядке осуществления наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники».

Приказ Министерства транспорта Российской Федерации от 23 июля 2007 г. № 102 «Об установлении формы электронного проездного документа (билета) на железнодорожном транспорте».

Приказ Министерства транспорта Российской Федерации от 25 июля 2007 г. № 104 «Об утверждении правил проведения предполетного и послеполетного досмотров».

Приказ Министерства транспорта Российской Федерации от 28 июня 2007 г. № 82 «Об утверждении Федеральных авиационных правил "Общие правила воздушных перевозок пассажиров, багажа, грузов и требования к обслуживанию пассажиров, грузоотправителей, грузополучателей"».

Приказ Министерства транспорта Российской Федерации от 8 ноября 2006 г. № 134 «Об установлении формы электронного пассажирского билета и багажной квитанции в гражданской авиации».

Проект федерального закона № 392 336-4 «О внесении изменения в статью 25 Федерального закона „Об адвокатской деятельности и об адвокатуре в Российской Федерации“ (об урегулировании правоотношений между адвокатом и его доверителем в части оплаты услуг адвоката)».

Указание Центрального банка Российской Федерации от 12 ноября 2009 г. № 2332-У «О перечне, формах и порядке составления и представления форм отчетности кредитных организаций в Центральный банк Российской Федерации».

Федеральный закон от 19 мая 2003 г. № 18-ФЗ «Устав железнодорожного транспорта Российской Федерации».

Федеральный закон от 21 июля 2005 г. № 94-ФЗ «О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд».

Федеральный закон от 22 мая 2003 г. № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт».

Федеральный закон от 27 июля 2006 г. № 149-ФЗ «Об информации, информационных технологиях и о защите информации».

Федеральный закон от 31 мая 2002 г. № 63-ФЗ «Об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации».

Публикации

26 CFR 601.105: Examination of returns and claims for refund, credit or abatement; determination of correct tax liability.

Andrews N. English Civil Procedure Fundamentals of the New Civil Justice System. OUP, 2003.

Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce? Final Report of the Technical Advisory Group on Monitoring the Application of Existing Treaty Norms for Taxing Business Profits. OECD, 2005.

Aristidou C. Cyprus: E-commerce Taxation Treaty Characterization Issues: Direct Taxation. January 2010.

Attribution of Profit to a Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transactions. Discussion Paper. OECD, Technical Advisory Group on Monitoring the Application of Existing Treaty Norms for the Taxation of Business Profits, 2001.

Clarification on the Application of the Permanent Establishment Definition in E-commerce: Changes to the Commentary on Article 5. OECD, Committee on Fiscal Affairs, 2001.

Cockfield A. Balancing National Interests in the Taxation of Electronic Commerce Business Profits, 74 Tul. L. Rev. 1999.

Cockfield A. The Rise of the OECD as Informal 'world tax organization' through the Shaping of National Responses to E-commerce Tax Challenges. Yale Journal of Law and Technology, Spring 2006;

Cockfield A. Transforming the Internet into a Taxable Forum: A Case Study in E-Commerce Taxation, 85 Minn. L. Rev. 2001;

Contingent Fees Bill 33B, 1997: <http://www.info.gov.za/view/DownloadFileAction?id=71713>.

Council Directive 2002/38/EC, 7 May 2002.

Dhaliwal H. Electronic Commerce and Canada's Tax Administration. A Response by the Minister of National Revenue to His Advisory Committee's Report on Electronic Commerce. 1998.

Doernberg R. Electronic Commerce and International Tax Sharing. 16 Tax Notes Int'l 1013. March 30, 1998.

E-commerce: transfer pricing and business profits taxation. OECD, 2005. Electronic Commerce: The Challenges to Tax Authorities and Taxpayers. OECD, 1997.

Emmert C. Contingency Fees in Germany // German American Law Journal, 2002.

Emons W. Expertise, contingent fees, and insufficient attorney effort. // International Review of Law and Economics, 2000.

Gardner M. Taxation of Contingent Fees // Florida Bar Journal, 2003.

Gee P. UK GAAP for Business and Practice. Business & Economics, 2006.

Global Business Dialogue. 2001.

Hinnekens L. Looking for an Appropriate Jurisdictional Framework for Source-State Taxation of International Electronic Commerce in the Twenty-First Century 1998.

Hutcheon P. Accountants Serving As Securities Industry Professionals: Some Cautionary Notes. New Jersey Lawyer, December 2000.

IASB Issues Business Combinations Statement. Valuation Researcher, February 2008.

IAS 37 «Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets». IASB, April 2001.

IFRS 3 «Business combinations». IASB, March 2004.

Janicke P., Ren L. Who Wins Patent Infringement Cases? // American Intellectual Property Law Association Quarterly Journal. Vol. 34. 2006.

Jeffries A. Contingency Fees. The Position in Hong Kong, the Arguments, and the Comparison with England. Allen & Overy, October 2002.

Jitzer H. Risk, Reputations, and Rewards: Contingency Fee Legal Practice in the United States. Stanford University Press, 2004.

McIntyre M. J. U. S. Taxation of Foreign Corporations in the Digital Age. 55 Bull. Int'l Fis. Doc. 498. 2001.

Model Tax Convention on Income and on Capital. OECD, 2010.

Moorhead R., Hurst P. Contingency Fees. A Study of their operation in the United States of America. Civil Justice Council, 2008.

Nellen A. Overview to E-Commerce Taxation: Guide to Understanding the Current Discussions and Debates. 2001.

OECD Technical Advisory Group on Treaty Characterization of Electronic Commerce Payments. Report to Working Party No. 1 of the OECD Committee on Fiscal Affairs, 2001.

Piazolo D. E-Commerce and the Multilateral Framework // Wirtschaftspolitische Blätter. 2001. Vol. 48. No. 6.

Piazolo D. Multilateral and European Responses to E-Commerce. EIOP, 2001.

Project Inception Guidelines for PPP Projects, 2008.

Report of the High-Powered Committee on Electronic Commerce and Taxation (as constituted by the Central Board of Direct Taxes, India), 2001.

Republic of South Africa Department of Environmental Affairs and Tourism. Provision and Operation of Polar Supply and Research Ship. Request for Information. 2008.

Sandemann R. On the Possibility and Desirability of Taxing E-Commerce, 2004.

Seitz G. International Income Taxation of Cross-Border Electronic Commerce Transactions — A United States-German-New Zealand Case Study. Center for Business and Corporate Law Research Paper Series, 2005.

Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce. U. S. Department of the Treasury, Office of Tax Policy, 1996.

Statement of Financial Accounting Standards (SFAS) No. 141 «Business Combinations». FASB, December 2007.

Statement of Financial Accounting Standards (SFAS) No. 5 «Accounting for Contingencies». FASB, March 1975.

Success Fee in PPP Projects: Key Lessons Learnt and Policy. Indonesia Infrastructure Initiative, 2009.

Support for Infrastructure Development (SID): Public-Private Partnership in the Road and Transportation Sectors (TA 4728-INO). Asian Development Bank. Manila, 2008.

Swett J. Determining a Reasonable Percentage in Establishing a Contingency Fee: A New Tool to Remedy an Old Problem // Tennessee Law Review. Vol. 77. 2010.

Tax and the Internet: Discussion Report of the Australian Tax Office Electronic Commerce Project. Australian Tax Office, 1997.

Toolkit: A guide for hiring and managing advisors for private participation in infrastructure. Public Private Infrastructure Advisory Facility. World Bank, 2001.

U. S. Contingency Fees: A Level Playing Field? // WIPO Magazine Special Edition: IP Litigation Costs, 2010.

WTO Development Report. 2001.

Банковское обозрение. 2007. № 3.

Коммерсант. 2010. № 128.

Новая адвокатская газета. 2009. № 6.

Электронная коммерция / под ред. Л. Д. Реймана. М.: ФИОРД-ИНФО, 2002.

Ресурсы Интернета

Материалы компании Stevenson & Associates: <http://www.stevensonlaw.net/>

Материалы сайта About.com: http://taxes.about.com/od/10-40/a/minimum_tax.htm

Материалы сайта DMS-Finance Netzwerk: <http://www.finance-dms.com>

Материалы сайта techcrunch.com: <http://techcrunch.com/2010/03/08/forrester-forecast-online-retail-sales-will-grow-to-250-billion-by-2014>

Материалы сайта Sales Tax Institute: <http://www.salestaxinstitute.com/resources/rates>

Материалы сайта: <http://cleveland.injuryboard.com/miscellaneous/small-business-contingency-fee-representation-can-level-the-playing-field.aspx?googleid=204536>

Материалы сайта Европейской комиссии: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/e-commerce/article_1610_en.htm

Материалы сайта Московского индустриального банка: <http://www.minbank.ru/>

Материалы сайта Северной железной дороги: http://szd.rzd.ru/isvp/public/szd?STRUCTURE_ID=6808&layer_id=3290&id=5338

Научная литература

Серия «Инновационная экономика»

**Вопросы учета современных технологий
и особенностей ведения бизнеса**

Заказное издание

Выпускающий редактор *Е. В. Попова*

Корректор *Г. А. Лакеева*

Художник *В. П. Коршунов*

Оригинал-макет *О. З. Элов*

Компьютерная верстка *Е. В. Немешаева*

Подписано в печать 01.04.13. Формат 60×90 1/16

Гарнитура PT Serif Pro. Усл. печ. л. 9,6

Тираж 500 экз. Заказ № 000

Издательский дом «Дело» РАНХиГС

119571, Москва, пр-т Вернадского, 82-84

Коммерческий отдел (495) 433-25-10, (495) 433-25-02

com@anx.ru

www.domdelo.org

Отпечатано в типографии РАНХиГС

119 571, Москва, пр-т Вернадского, 82-84