

На правах рукописи

Васильева Надежда Михайловна

**Правовое регулирование налогообложения электронной
коммерции**

12.00.14 – административное право, финансовое право,
информационное право

Автореферат диссертации на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Москва – 2007

Работа выполнена в Государственном университете –
Высшей школе экономики

Научный руководитель

кандидат юридических наук, доцент
Трошкина Татьяна Николаевна

Официальные оппоненты:

доктор юридических наук, профессор Шепенко Роман Алексеевич
кандидат юридических наук Лисицын Андрей Юрьевич

Ведущая организация

Тюменский юридический институт
Министерства внутренних дел Российской Федерации

Защита состоится 12 сентября 2007 года в 12.00 на заседании диссертационного совета Д 212.123.02 при Московской государственной юридической академии, г. Москва, 123995, ул. Садовая Кудринская, 9, зал заседаний Ученого совета.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Московской государственной юридической академии.

Автореферат разослан 4 июля 2007 года.

Ученый секретарь диссертационного совета,
заслуженный деятель науки Российской Федерации,
доктор юридических наук, профессор

Н.А. Михалева

I. Общая характеристика работы

Актуальность темы исследования. Конец XX в. ознаменовался событием, которое сравнимо по масштабам и последствиям, наверное, только с изобретением печатного станка. Речь идет о появлении всемирной компьютерной сети Интернет. Благодаря Интернету скорость распространения информации значительно увеличилась. Несмотря на то, что изначально Всемирная сеть задумывалась совсем не как коммерческий проект, предприниматели очень быстро оценили все ее многочисленные достоинства и стали использовать для осуществления экономической деятельности. Первые защищенные сделки в Интернете были зарегистрированы в 1994 г¹, именно этот момент и можно считать временем зарождения явления, получившего впоследствии название «электронной коммерции».

Вместе с совершенствованием Интернета продолжается и бурное развитие складывающейся на его базе экономической деятельности: несмотря на заметные расхождения по конкретным цифрам, все статистические данные указывают на мощные темпы роста объемов электронной коммерции (от 60% до 150% в год). Таким образом, в настоящее время можно говорить о формировании экономики совершенно нового типа – экономики, в основе которой лежит сеть Интернет.

Однако для правовой науки зарождение такого прогрессивного феномена, как электронная коммерция, было ознаменовано появлением большого числа теоретических и практических проблем. Оказалось, что юридические механизмы, созданные для регулирования традиционной предпринимательской деятельности, непригодны для регламентации отношений, возникающих с использованием сети Интернет. Сложности, связанные с правовым регулированием электронной коммерции, возникли одновременно в различных

¹ Подробнее об этом см.: *Held D. Global Transformations: Politics, Economics and Culture / D. Held, McGrew A., D. Goldblatt, J. Perraton. – Palo Alto. – CA.: Stanford University Press, 1999.*

отраслях права: в гражданском праве – это заключение договоров посредством электронного обмена данными и защита авторских прав в Интернете; в гражданском и арбитражном процессуальном праве много вопросов вызывает судебная защита сделок, заключенных посредством компьютерных сетей; в финансовом праве – проблемы налогообложения электронной коммерции.

Изучение и решение всех вышеуказанных проблем в настоящее время, несомненно, имеет большое теоретическое и практическое значение. Однако для государства из всех многочисленных нерешенных вопросов правового регулирования электронной коммерции на первый план выходит именно проблема налогообложения, поскольку, в свете бурного роста данного вида экономической деятельности, отсутствие эффективного правового регулирования приводит к таким негативным последствиям, как уклонение от уплаты налогов. Это ведет к снижению доходов бюджета и, как следствие, неблагоприятно сказывается на выполнении государством своих функций по удовлетворению коллективных потребностей общества.

Серьезность ситуации очень быстро была осознана в первую очередь развитыми государствами, поскольку электронная коммерция начала активно развиваться именно там. Однако при попытке разрешения сложностей, создавшихся в результате появления нового вида экономической деятельности, представители мировой юридической науки столкнулись с необходимостью не только разработки новых понятий, но и кардинального изменения традиционного подхода в области правового регулирования налогообложения. Мы являемся свидетелями очень важного этапа: в настоящее время закладываются основы юридического механизма регулирования налогообложения электронной коммерции – формируется понятийный аппарат, проводится юридическая классификация сделок, совершаемых в ходе электронной коммерции, а также определяются принципы налогообложения данного вида экономической деятельности.

Все вышеизложенное позволяет сделать вывод о том, что изучение феномена электронной коммерции с точки зрения налогового права является

очень актуальным. Данное диссертационное исследование направлено на удовлетворение существующей потребности в научной разработке этого вопроса.

Степень научной разработанности темы исследования. Электронной коммерции как разновидности предпринимательской деятельности насчитывается всего чуть более десяти лет, однако изучение данного явления ведется достаточно активно. Необходимо отметить, что основная масса трудов по электронной коммерции создана экономистами, а юридических работ, посвященных электронной коммерции и, в частности, ее налогообложению, немного. При этом на сегодняшний день большинство научных работ в данной сфере создано за рубежом. Это неудивительно, поскольку государства, в которых электронная коммерция составляет значительную часть от хозяйственного оборота, острее ощущают необходимость разработки адекватного правового регулирования налогообложения электронной коммерции и активно мотивируют своих специалистов на проведение исследований.

Среди самых заметных зарубежных исследований в области правового регулирования налогообложения электронной коммерции в первую очередь следует отметить труды Р.О. Блумерса (R.O. Bloemers), Л. Бошурберга (L. Bochurberg), С. Ватанабе (S. Watanabe), Р.А. Вэстина (R.A. Westin), П. Кобба (P. Cobb), С.Дж. Кобрин (S.J. Kobrin), Ф. Лорентца (F. Lorentz), Т.Л. Мезенбурга (T.L. Mesenbourg), А. Неллен (A. Nellen), К. Рида (C. Reed) и Д. Хардести (D. Hardesty).

Большую роль в изучении правового регулирования налогообложения электронной коммерции играют международные организации, в частности, Организация экономического сотрудничества и развития (далее – ОЭСР) и Всемирная торговая организация (далее – ВТО). Отчеты и доклады, подготовленные Налоговым комитетом ОЭСР и его технико-консультативными группами по отдельным вопросам унификации законодательства в сфере налогообложения электронной коммерции, а также декларации ВТО и

заклучения ее советов содержат важные научные выводы по теме настоящего исследования.

Среди отечественных исследователей большой вклад в изучение правового регулирования электронной коммерции и проблем ее налогообложения внесли В.А. Александров, Е.Н. Ащин, С.К. Ильичев, В.О. Калятин, С.И. Ляпунов, Р.А. Маршавин, Е.В. Михайленко, С.В. Петровский, Ж.В. Писаренко, И.М. Рассолов, Н.И. Соловяненко, А.А. Тедеев, М.А. Якушев.

Объект диссертационного исследования. Объектом настоящего исследования является система отношений в сфере электронной коммерции, складывающихся в связи с установлением, введением и взиманием налогов и сборов, а также в связи с осуществлением налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений.

Предмет диссертационного исследования. Предметом данного исследования выступает механизм правового регулирования налогообложения электронной коммерции.

Цель и задачи исследования. Целью настоящей работы является комплексный теоретико-правовой анализ основных проблем правового регулирования налогообложения электронной коммерции и определение эффективного подхода к законодательному регулированию налогообложения электронной коммерции.

Достижение поставленной цели осуществляется путем решения следующих задач:

- исследование и раскрытие правовой природы электронной коммерции, а также определение понятия электронной коммерции для целей налогообложения;
- рассмотрение и изучение налоговых правоотношений в сфере электронной коммерции в контексте положений налогово-правовой доктрины

для установления специфики данных правоотношений и влияния этой специфики на электронную коммерцию, как на объект налогообложения;

- исследование существующих за рубежом моделей правового регулирования налогообложения электронной коммерции;

- рассмотрение инициатив международных организаций в сфере унификации правового регулирования налогообложения электронной коммерции;

- обобщение и анализ практики правового регулирования налогообложения электронной коммерции в Российской Федерации.

Методологическая основа исследования. В работе используются различные методы исследования: при рассмотрении ряда аспектов темы диссертационного исследования активно использованы такие общенаучные методы, как системный подход, сравнительный и нормативно-логический метод и др. Кроме того, в настоящем исследовании применяются и такие специально-юридические методы познания, как формально-юридический метод, сравнительно-правовой метод, а также метод правового прогнозирования и моделирования.

Эмпирической базой исследования являются международные акты, нормативные правовые акты зарубежных стран, нормативные правовые акты Российской Федерации, включающие Федеральные законы, постановления Правительства РФ, нормативные акты Министерства Финансов РФ и иных органов исполнительной власти. Кроме того, используются обнародованные в печати и собранные диссертантом акты правоприменительной практики в виде ненормативных актов налоговых органов.

Теоретической базой исследования стали труды отечественных и зарубежных правоведов, а также перечисленные ранее работы специалистов в области электронной коммерции.

Большое значение для решения задач, поставленных в настоящем исследовании, и достижения его целей имели работы, посвященные проблемам теории и практики финансового и налогового права, таких авторов, как

Е.М. Ашмарина, Д.В. Винницкий, Е.Ю. Грачева, Ж. Гросклод (J. Grosclaude), Ф. Дерюль (F. Deruel), В.Ф. Евтушенко, А.С. Емельянов, М.Ф. Ивлиева, А.А. Исаев, А.Н. Козырин, О.Ю. Коннов, Ю.А. Крохина, М.В. Кустова, И.И. Кучеров, Ф. Машессу (Ph. Marchessou), Б.В. Мышкин, О.А. Ногина, М.Ю. Орлов, В.А. Парыгина, С.Г. Пепеляев, Г.В. Петрова, Э.Д. Соколова, Г.П. Толстопятенко, А.В. Фокин, Н.И. Химичева, Н.А. Шевелева и А.А. Ялбулганов.

При проведении исследования использовались также труды таких специалистов в области теории государства и права, административного права, гражданского права, международного частного права и информационного права, как А.Б. Агапов, С.С. Алексеев, Л.П. Ануфриева, С.А. Бабкин, А.М. Васильев, Е.А. Войникас, Л.В. Голоскоков, Л.В. Горшкова, А.Г. Госало (A.G. Gozalo), Н.А. Дмитрик, А.П. Дудин, О.С. Иоффе, Д.А. Керимов, Е.Л. Логинов, С.И. Ляпунов, С.В. Малахов, А.В. Малько, Р.А. Маршавин, Н.И. Матузов, А.Л. Осипенко, В.М. Попов, Л.Л. Попов, И.М. Рассолов, Г.А. Свердлык, Е.А. Суханов, В.М. Сырых, В.П. Талимончик, П. Тодд (P. Todd), Дж. Энжел (J. Angel) и др.

Научная новизна исследования заключается в том, что работа представляет собой одно из первых юридических исследований, выполненных на диссертационном уровне, в котором комплексно изучены особенности электронной коммерции как правовой категории. В исследовании впервые подробно рассмотрены налоговые правоотношения, возникающие в сфере электронной коммерции, и выявлены факторы, определяющие их основные особенности. Также был проведен комплексный системный анализ зарубежных нормативных правовых актов, регулирующих отношения в сфере налогообложения электронной коммерции, рассмотрены и проанализированы основные предложения международных организаций по вопросам унификации законодательства в сфере правового регулирования налогообложения электронной коммерции. В работе исследуется механизм действующего правового регулирования отношений в сфере налогообложения электронной

коммерции в Российской Федерации и формулируются предложения по устранению пробелов и недостатков в нормативном правовом регулировании налогообложения электронной коммерции в Российской Федерации.

Основные положения, выносимые на защиту

1. Отношения, возникающие в сфере электронной коммерции, в настоящее время являются предметом регулирования целого ряда отраслей права: гражданского, административного, уголовного, финансового и др. Неэффективность существующих норм при их применении к отношениям в сфере электронной коммерции и наличие пробелов в правовом регулировании отдельных вопросов позволяют говорить об отношениях в сфере электронной коммерции как об особом объекте регулирования. Этот факт позволяет сделать заключение о том, что электронная коммерция представляет собой реально существующее явление правовой действительности, обладающее специфическими признаками и правовой качественной определенностью, и может быть названа правовой категорией.
2. Изучение признаков электронной коммерции, их сопоставление с положениями действующего законодательства, а также российской и зарубежных экономической и юридической доктрин позволяет определить понятие электронной коммерции как правовой категории: *электронная коммерция – есть совокупность сделок, в которых оферта и акцепт осуществляются посредством компьютерных сетей, включающих Интернет, интранет и экстранет.*
3. В рамках современной российской доктрины налогового права электронная коммерция выступает в качестве объекта налогообложения, то есть юридического факта (действия, события или состояния), который обуславливает обязанность субъекта заплатить налог. Ряд технических особенностей, связанных с реализацией этого юридического факта, предопределяет возникновение специфических налоговых отношений,

которые в свою очередь требуют особого правового регулирования, учитывающего их свойства.

4. Налоговые правоотношения, возникающие в сфере осуществления электронной коммерции, обладают особенностями, predetermined субъектами данных правоотношений. Эти особенности заключаются в высокой вероятности наличия в субъектном составе правоотношения так называемого иностранного элемента. На роль субъекта в данном отношении могут одновременно претендовать налоговые органы нескольких государств. Данный факт определяет то, что эти отношения, как правило, являются предметом регулирования международного налогового права.
5. Изучение опыта зарубежного законодательства в сфере налогообложения электронной коммерции, в частности, Соединенных Штатов Америки (далее – США) и государств-членов Европейского союза (далее – ЕС), является важным этапом для создания в Российской Федерации эффективной нормативно-правовой базы регулирования налоговых отношений в указанной сфере. Представляется, что ряд правовых механизмов, действующих в настоящее время в данных странах, может быть успешно использован при совершенствовании регулирования этих отношений в Российской Федерации. В частности, особое внимание следует уделить правилам налогообложения налогом на добавленную стоимость услуг, предоставляемых посредством электронных средств связи, действующим в ЕС, и порядку установления места реализации товара, разработанному в США.
6. Обосновывается необходимость участия Российской Федерации в деятельности международных организаций, специализирующихся на вопросах налогообложения электронной коммерции, таких как ОЭСР и ВТО. При проведении законотворческой работы в сфере правового регулирования электронной коммерции предлагается использовать рекомендации данных организаций, в частности, по установлению

принципов налогообложения электронной коммерции, внесению изменений в понятие постоянного представительства в целях уплаты иностранными организациями налога на прибыль, а также закреплению в законодательстве порядка квалификации доходов от сделок в целях их налогообложения.

7. Обосновывается эффективность правового регулирования налоговых отношений в сфере электронной коммерции путем внесения поправок в отдельные статьи НК РФ, посвященные регулированию налогообложения традиционной предпринимательской деятельности. Данная конструкция позволяет максимально придерживаться принципа нейтральности налогообложения, создавая для электронной коммерции такие же налоговые условия, как и для традиционной предпринимательской деятельности. Делается вывод о необходимости отказа от существующей в настоящее время практики преодоления пробелов в правовом регулировании налогообложения электронной коммерции путем издания финансовыми и налоговыми органами подзаконных нормативных и индивидуальных актов, расширительно толкующих нормы действующего законодательства.
8. Обосновывается допустимость законодательного закрепления для регулирования налоговых отношений в сфере электронной коммерции термина «информационный продукт», под которым понимается любая информация, на которую существует платежеспособный спрос.
9. Обосновывается необходимость установления режима обложения налогом на добавленную стоимость сделок с информационными продуктами, исключающего дискриминацию данных продуктов в зависимости от формы (материальной или нематериальной), в которой осуществляется их реализация потребителю.
10. Сформулирован вывод о допустимости применения специальных налоговых режимов, в частности, единого налога на вмененный доход, к налогоплательщикам – электронным коммерсантам.

Теоретическая и практическая ценность исследования выражена, прежде всего, в подробном системном анализе правоотношений в сфере налогообложения электронной коммерции и формулировании определения электронной коммерции как правовой категории, а также в комплексном анализе опыта правового регулирования налогообложения электронной коммерции в зарубежных странах и Российской Федерации.

Выводы, сделанные в работе, могут быть использованы для совершенствования действующего законодательства и правоприменительной практики, а также они могут быть востребованы при разработке концепции приведения налогового законодательства Российской Федерации в соответствие с международными унифицированными правилами налогообложения электронной коммерции.

Теоретические положения могут быть использованы для дальнейших научных исследований в данной сфере. Выводы, сделанные в результате исследования, также могут быть полезны для проведения занятий по налоговому праву и преподавания соответствующих спецкурсов.

Апробация результатов исследования. Основные положения и выводы диссертации были рассмотрены и обсуждены на кафедре финансового права Государственного университета – Высшей школы экономики и на кафедре финансового права и бухгалтерского учета Московской государственной юридической академии. Тезисы диссертации были изложены диссертантом в научных статьях и монографиях, а также были представлены на международных научно-практических конференциях: на V Международной научной конференции «Конкурентоспособность и модернизация экономики», проходившей в г. Москве с 6 по 8 апреля 2004 г. в Государственном университете – Высшей школе экономики и на V Международной конференции студентов и аспирантов «Традиции и новации в системе современного российского права», проходившей в г. Москве с 31 марта по 1 апреля 2006 г. в Московской государственной юридической академии.

Материалы диссертационного исследования использовались диссертантом при чтении лекций и проведении семинаров по курсам «Налоговое право», «Налоговый практикум», «Правовые основы системы налогов и сборов» в Государственном университете – Высшей школе экономики, а также при подготовке методических материалов по курсу «Налоговый практикум» и проекта программы специального учебного курса «Правовое регулирование налогообложения электронной коммерции».

Структура и объем диссертации обусловлены сформулированными целями и поставленными задачами исследования. Диссертация состоит из введения, трех глав, объединяющих в себе шесть параграфов, заключения, списка использованных нормативных правовых актов и литературы, а также приложений.

II. Основное содержание исследования

Во введении диссертантом обоснована актуальность темы, определены объект и предмет исследования, а также цель и задачи исследования. Кроме того, в этом разделе раскрывается методологическая основа, научная новизна и практическая значимость диссертации. Также представлены положения, выносимые на защиту, и описана апробация результатов исследования.

Первая глава «Электронная коммерция как объект налогообложения» состоит из двух параграфов. Данная глава посвящена анализу правовой природы электронной коммерции и изучению электронной коммерции в контексте налоговых правоотношений.

В **первом параграфе** электронная коммерция рассматривается как правовая категория.

Изучение вопросов правового регулирования налогообложения электронной коммерции вызывает необходимость терминологического уточнения предмета исследования. В связи с отсутствием общепризнанного определения термина «электронная коммерция» в научных кругах, диссертант

проводит анализ основных трактовок рассматриваемого понятия, сформировавшихся в современной экономической и юридической науке, и сопоставляет его со смежными терминами «электронный бизнес» и «электронная торговля». В результате проведенного исследования сформулирован вывод о том, что данные термины обозначают различные явления: самым широким понятием из вышеприведенных является «электронный бизнес», который включает в себя «электронную коммерцию». А частный случай последней представляет собой «электронная торговля», являясь, таким образом, самым узким из рассматриваемых понятий.

Проанализировав доктринальные подходы к разработке определения термина «электронная коммерция», диссертант заключил, что среди специалистов разногласия возникают по поводу двух ключевых моментов: должна ли рассматриваться электронная коммерция как экономическая деятельность или как вид сделок, а также вопрос о «технической» составляющей электронной коммерции, а именно – с помощью каких средств телекоммуникации она может осуществляться – только посредством сети Интернет, или, наряду с Интернетом, с помощью закрытых частных компьютерных сетей (так называемый «интранет») и их объединений (иначе именуемых «экстранет»), или посредством шести основных инструментов: телефона, факса, телевидения, систем электронных платежей и перевода денег, электронного обмена данными и компьютерных сетей, включая Интернет.

Рассматривая существующие определения в целях формулировки корректного и точного определения термина «электронная коммерция» с точки зрения налогового права, диссертант пришел к выводу, что дефиниция должна быть построена на понятии «сделка», а не «деятельность», поскольку определение электронной коммерции в качестве «деятельности» по объему приближает данное понятие к категории электронного бизнеса. Что касается решения вопроса о «технической» составляющей в определении электронной коммерции, представляется, что, кроме Интернета, к средствам осуществления электронной коммерции следует также отнести интранет и экстранет. Этот

вывод основывается на том, что сложности с правовым регулированием возникают именно для сделок, заключаемых с использованием компьютерных сетей. Сделки, совершаемые с помощью телефона, факса и телевидения, не вызывают юридических сложностей и не требуют специального правового регулирования, следовательно, их включение в определение электронной коммерции является неоправданным.

Таким образом, под электронной коммерцией диссертант предлагает понимать совокупность сделок, в которых оферта и акцепт осуществляются посредством компьютерных сетей.

Диссертант заключил, что отсутствие у термина «электронная коммерция» общепризнанного определения не является основанием для признания электронной коммерции фикцией и вымышленной сущностью, не порождающей принципиально новых правоотношений. В силу непригодности механизмов правового регулирования обычных отношений для регулирования отношений, возникающих в сфере электронной коммерции, был сделан вывод о необходимости выделения категории, позволяющей индивидуализировать последние и признать их предметом правового регулирования. Функцию данной категории в рамках правовой науки и юридических учебных дисциплин выполняет категория «электронная коммерция».

Во *втором параграфе* рассматриваются особенности налоговых правоотношений в сфере электронной коммерции.

В настоящее время налоговые органы большинства государств разделяют точку зрения о том, что в случае заключения сделки, подпадающей под определение электронной коммерции, у ее субъекта, при получении им прибыли, возникает обязанность по уплате налогов, так, как если бы эта прибыль была получена в результате обычной сделки. Таким образом, при осуществлении электронной коммерции ее участники автоматически вступают в отношения, регулируемые нормами налогового права.

В целях проведения анализа под налоговыми правоотношениями диссертант предлагает понимать общественные отношения, урегулированные

нормами налогового права, выражающие публичные интересы и носящие властно-имущественный характер. Налоговые правоотношения в сфере электронной коммерции диссертант рассматривает с точки зрения классической структуры правоотношения, выделяя отдельно содержание правоотношения, его субъектный состав и объекты. Подробный анализ данных элементов налоговых правоотношений в сфере электронной коммерции позволил диссертанту установить, что данные отношения обладают особенностями, которые проистекают из специфики их субъектов.

Высокая вероятность наличия в субъектном составе отношений, возникающих в результате заключения сделок посредством компьютерных сетей иностранного элемента, предопределяет, что данные отношения могут входить в предмет регулирования налогового права сразу нескольких государств и попадать в сферу действия международного налогового права. При этом анонимность электронных сделок не всегда позволяет установить, являются ли их участники субъектами налоговых правоотношений с точки зрения иностранного и международного права и какие именно обязанности они несут как субъекты налогового права в стране своего резидентства.

Что касается роли электронной коммерции с точки зрения современной российской доктрины налогового права, диссертантом было установлено следующее: электронная коммерция обладает двумя ключевыми признаками – во-первых в ее основании всегда лежит сделка, а во-вторых, эта сделка осуществляется с непременным использованием компьютерных сетей. Заключение сделки является юридическим фактом, порождающим у ее сторон совокупность прав и обязанностей, регулируемых нормами права. Юридический факт (действие, событие или состояние), который обуславливает обязанность субъекта заплатить налог, признается объектом налогообложения. Таким образом, в рамках российской доктрины налогового права электронная коммерция выступает в качестве объекта налогообложения.

Диссертант приходит к выводу, что ряд технических особенностей, связанных с ведением электронной коммерции, определяет возникновение

специфических налоговых отношений, которые, в свою очередь, требуют особого правового регулирования, учитывающего их свойства.

Вторая глава «Основы правового регулирования налогообложения электронной коммерции в зарубежных странах» состоит из двух параграфов. В этой главе проводится сравнительно-правовая характеристика налогообложения электронной коммерции в зарубежных странах и рассматриваются основные направления унификации правового регулирования в исследуемой сфере.

В **первом параграфе** проводится анализ формирующихся моделей налогообложения электронной коммерции.

Рассмотрев существующие в зарубежных странах инициативы по созданию эффективного правового механизма, регулирующего отношения в сфере электронной коммерции, диссертант установил, что среди специалистов сложились две диаметрально противоположных позиции. Согласно первой, нормы, устанавливающие порядок налогообложения обычной предпринимательской деятельности, неприменимы к электронной коммерции совсем, и необходимо создание совершенно новых правил, регулирующих данную сферу. В соответствии со второй, несмотря на то, что существующие нормы права по отношению к рассматриваемому объекту налогообложения неэффективны, в полном отказе от них необходимости нет; в действующий механизм следует только внести изменения и дополнения, учитывающие специфику отношений, возникающих в сфере электронной коммерции. Одним из главных аргументов приверженцев данной точки зрения является необходимость соблюдения принципа недискриминации, в соответствии с которым порядок налогообложения сделок не должен зависеть от способов и средств их реализации. В настоящее время большинство государств приняло последнюю позицию и стремится построить свою налоговую политику в отношении электронной коммерции, не выходя за рамки механизма, регулирующего обычную предпринимательскую деятельность.

Для проведения подробного исследования подходов к правовому регулированию налогообложения электронной коммерции в зарубежных странах диссертант избрал модели США и государств-членов ЕС, поскольку именно данные государства в настоящее время проявляют значительную активность в разработке законодательства для регулирования налоговых правоотношений в сфере электронной коммерции.

Проведенный диссертантом анализ показал, что основой рассматриваемых моделей налогообложения является принцип нейтральности. Налоговая политика государств использует приемы адаптации существующего механизма налогообложения к специфике отношений в сфере электронной коммерции путем внесения в законодательство необходимых изменений и дополнений, без полного отказа от существующих норм. Поскольку национальные налоговые системы государств различаются, создаваемые модели правового регулирования электронной коммерции также неодинаковы. Кроме того, при установлении режима налогообложения электронной коммерции государствами преследуются в первую очередь национальные интересы: например, США ставит своей целью создать максимально благоприятные условия американским интернет-коммерсантам, а в ЕС приоритетной задачей является препятствование размыванию налоговой базы.

На сегодняшний день в США и ЕС создан ряд правовых конструкций, которые могут быть успешно использованы при совершенствовании регулирования отношений в сфере налогообложения электронной коммерции в Российской Федерации. В частности, это особые правила обложения НДС услуг, предоставляемых с помощью электронных средств связи, действующие в ЕС, а также порядок установления места реализации товара, разработанный в США.

Второй параграф посвящен основным направлениям унификации правового регулирования налогообложения электронной коммерции.

Трансграничный характер электронной коммерции обуславливает необходимость сотрудничества государств в сфере создания правового

регулирования налогообложения данного вида сделок. Это связано как с необходимостью решения проблемы конфликта юрисдикций, так и с потребностью в осуществлении эффективного налогового контроля и борьбы с уклонением от уплаты налогов.

Диссертантом установлено, что ведущую роль в поиске компромисса по вопросам правового регулирования налогообложения электронной коммерции на данный момент играют международные организации, среди которых особо следует отметить ОЭСР и ВТО.

Анализ результатов деятельности данных организаций в сфере унификации порядка налогообложения электронной коммерции позволяет заключить, что цели проводимой ими работы частично уже достигнуты. Специалистами ОЭСР были выявлены основные проблемы, возникающие при налогообложении сделок, заключаемых посредством компьютерных сетей, сформулированы фундаментальные принципы, по которым государствам следует строить налоговую политику в области регулирования электронной коммерции, а также разработаны конкретные правовые механизмы налогообложения в данной сфере. Предложения Организации были использованы при создании национального законодательства, регулирующего налогообложение электронной коммерции, в различных государствах, среди которых следует упомянуть США и государства ЕС. Однако в силу того, что ОЭСР в первую очередь учитывает интересы наиболее экономически развитых государств, являющихся ее членами, эффективность работы Организации в сфере унификации законодательства сильно снижается, поскольку предлагаемые ей рекомендации выгодны далеко не всем государствам.

К важным достижениям ВТО в сфере унификации правового регулирования электронной коммерции, по мнению диссертанта, относится установление моратория на обложение таможенными пошлинами передачи данных посредством компьютерных сетей. Однако в решении иных вопросов, оказывающих влияние на механизм налогообложения электронной коммерции, ВТО успехов достигнуть пока не удалось. При этом необходимо отметить, что

данная международная организация обладает значительным потенциалом для проведения работы по унификации правового регулирования, поскольку ВТО включает намного больше государств, чем ОЭСР.

В связи с увеличением объема сделок, заключаемых посредством компьютерных сетей, проблема унификации правового регулирования налогообложения электронной коммерции становится только острее. Вместе с этим возрастает и значение исследований, проводимых международными организациями по данной проблематике. Диссертант приходит к заключению, что Российской Федерации необходимо принимать участие в деятельности по поиску компромисса в сфере правового регулирования налогообложения электронной коммерции и тщательно изучить результаты исследований международных организаций по данным вопросам.

Третья глава «Развитие правового регулирования налогообложения электронной коммерции в России» состоит из двух параграфов. Данная глава освещает основы правового регулирования налогообложения электронной коммерции в России, а также тенденции развития российского законодательства в сфере правового регулирования налогообложения электронной коммерции.

В ***первом параграфе*** исследуется сложившаяся на сегодняшний день практика правового регулирования налогообложения электронной коммерции в Российской Федерации.

В результате проведенного исследования диссертантом было установлено, что в настоящее время в Налоговом кодексе РФ о налогообложении сделок, осуществляемых с использованием информационно-коммуникационных технологий, ничего не говорится, однако из разъяснений налоговых органов следует, что налогообложение данных сделок должно производиться в общеустановленном порядке. Следовательно, основные налоги, которые должны уплачивать субъекты электронной коммерции, в соответствии с законодательством Российской Федерации – это налог на

добавленную стоимость, налог на прибыль организаций и налог на доходы физических лиц, если доход от электронной сделки получает физическое лицо.

Анализируя специфику каждого из налогов, возникающую при их применении к электронной коммерции, диссертант приходит к выводу, что в связи с налогом на прибыль основная сложность возникает у иностранных организаций, реализующих свои товары, работы и услуги посредством информационно-коммуникационных технологий в Россию, поскольку понятие постоянного представительства иностранной организации, закрепленное в НК РФ, не уточняется с точки зрения электронной коммерции и может очень широко трактоваться налоговыми органами и включать сервер, расположенный на территории России, содержащий веб-сайт иностранной организации. В отношении НДС специфика в сфере электронной коммерции возникает с определением характера предмета реализации, поскольку не всегда очевидно, является ли он товаром или услугой (это в первую очередь касается продуктов, которые могут быть доставлены как на материальном носителе, так и через Интернет в виде совокупности закодированных данных). Актуальность данного вопроса сильно возрастает при совершении в рамках электронной коммерции экспортных операций российскими компаниями, поскольку экспорт товаров облагается НДС по ставке 0%, а экспорт услуг, местом реализации которых признается Россия, облагается по ставке 18%. В соответствии с разъяснениями налоговых органов, реализация продуктов в нематериальной форме с доставкой посредством телекоммуникационных систем связи является оказанием услуг. Следовательно, налицо налоговая дискриминация электронных продуктов в нематериальном виде.

Также диссертант отмечает несоблюдение принципа нейтральности по отношению к электронной коммерции при применении к ней специальных налоговых режимов, поскольку, в соответствии с позицией налоговых органов, применение данных налоговых режимов к налогоплательщикам – электронным коммерсантам недопустимо.

Проведенный анализ позволяет диссертанту сделать вывод, что действующее законодательство о налогах и сборах Российской Федерации регулирует отношения в сфере электронной коммерции недостаточно эффективно, поскольку в нем отсутствуют специальные нормы, учитывающие специфику объекта налогообложения. Это приводит к таким негативным последствиям, как нарушение прав и законных интересов налогоплательщиков, и уклонению от уплаты налогов и сборов.

Во *втором параграфе* настоящей главы рассматриваются тенденции развития российского законодательства в сфере правового регулирования налогообложения электронной коммерции.

Формирование налоговой политики в сфере регулирования электронной коммерции в Российской Федерации в целом соответствует общемировым тенденциям. Большинство специалистов, занимающихся исследованием вопросов правового регулирования налогообложения электронной коммерции, согласно с таким подходом, разделяя мнение о том, что при создании законодательных норм в данной сфере следует придерживаться политики, заключающейся в соблюдении принципа нейтральности налогообложения.

Несмотря на то, что в настоящее время законодательное регулирование налогообложения электронной коммерции в Российской Федерации отсутствует, никаких поправок, устраняющих данный пробел, в НК РФ и иные акты законодательства о налогах и сборах внесено не было. Причем на законодательном уровне не было предпринято никаких действий даже для устранения лакун, на которые указывали сами налоговые органы. Существующие пробелы в налоговом законодательстве в настоящее время преодолеваются путем издания нормативных и индивидуальных актов финансовыми и налоговыми органами, расширительно толкующими нормы действующего законодательства. Представляется, что такая практика недопустима, поскольку нормативные правовые акты, издаваемые уполномоченными органами исполнительной власти, не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах Российской Федерации. Также

следует отметить, что в случае с правовым регулированием налогообложения электронной коммерции, метод подзаконного нормотворчества не достаточен для окончательного решения проблемы, поскольку во многих случаях требуется создание совершенно нового механизма налогообложения, который может устанавливаться только НК РФ.

Диссертант пришел к выводу, что в настоящее время назрела потребность во внесении дополнений в НК РФ, которые бы учли особенности налоговых правоотношений в сфере электронной коммерции. При разработке проектов нормативных актов необходимо тщательно изучить международные исследования в данной области, поскольку электронная коммерция носит трансграничный характер и для эффективного ее регулирования необходим согласованный подход государств.

Изучив обнародованные на сегодняшний день точки зрения относительно форм нормативного обеспечения регулирования налогообложения электронной коммерции в Российской Федерации, диссертант заключил, что среди специалистов существуют три мнения по данному вопросу: одни предлагают включить нормы, посвященные налогообложению электронной коммерции, в специальный закон об электронной коммерции; другие полагают, что часть вторую НК РФ следует дополнить отдельной главой, регулирующей особенности налогообложения субъектов электронной коммерции; третьи считают, что для эффективного правового регулирования налоговых отношений в сфере электронной коммерции достаточно внести поправки в отдельные статьи НК РФ, посвященные регулированию налогообложения традиционной предпринимательской деятельности.

Проведя анализ всех трех вышеперечисленных позиций, диссертант пришел к выводу, что третий вариант является наиболее перспективным, так как учитывает требование НК РФ, согласно которому законодательство о налогах и сборах должно содержаться в НК РФ и принятых в соответствии с ним федеральных законах о налогах и сборах, а также позволяет максимально придерживаться принципа нейтральности налогообложения, создавая для

электронной коммерции такие же налоговые условия, как и для традиционной предпринимательской деятельности.

Далее диссертантом рассматриваются предложения о внесении конкретных изменений в механизм налогообложения для приспособления его к реалиям электронной коммерции.

Поскольку в науке пока не сформировалось единой точки зрения относительно определения термина «электронная коммерция», введение в российское законодательство данного понятия, по мнению диссертанта, является преждевременным. Правовое регулирование отношений в сфере электронной коммерции следует основывать на понятийном аппарате, по поводу которого нет столь сильных разногласий.

Правовое регулирование налогообложения электронной коммерции представляется обоснованным построить с учетом принципов, предложенных ОЭСР. Рекомендации данной организации целесообразно учесть и при внесении изменений в понятие постоянного представительства в целях уплаты иностранными организациями налога на прибыль, а также при закреплении в законодательстве порядка квалификации доходов от сделок, в целях их налогообложения.

При разработке поправок, учитывающих специфику электронной коммерции, в нормы НК РФ, регулирующие отношения в сфере взимания НДС, диссертант обосновывает необходимость законодательного закрепления определения термина «информационный продукт», под которым в налоговых целях будет пониматься любая информация, на которую существует платежеспособный спрос. Это позволит установить режим обложения НДС сделок с информационными продуктами, которое исключает дискриминацию данных продуктов в зависимости от формы (материальной или нематериальной), в которой они реализуются.

Диссертант отмечает необходимость устранения также иных пробелов в законодательном регулировании электронной коммерции, в частности, в области применения специальных налоговых режимов к субъектам

электронной коммерции. Формулируется вывод о допустимости применения специальных налоговых режимов, в частности, единого налога на вмененный доход, к субъектам электронной коммерции.

Анализ сложившейся на сегодняшний день ситуации в сфере правового регулирования налогообложения электронной коммерции позволяет диссертанту утверждать, что залогом решения существующих проблем является не только обеспечение нормативной регламентации налогообложения данного вида сделок, но и разработка технических механизмов его осуществления, а именно, механизмов налогового контроля за субъектами налоговых отношений в сфере электронной коммерции. Диссертант полагает, что решением могло бы стать введение идентификации участников электронной коммерции (например, посредством электронной подписи), позволяющей их контрагентам по сделкам, заключаемым с использованием компьютерных сетей, и налоговым органам получать необходимую информацию о юрисдикции лиц и их правовом статусе.

Подводя итог данному параграфу, диссертант отмечает, что развитие российского законодательства в сфере правового регулирования налогообложения электронной коммерции требует пристального внимания, поскольку некоторые складывающиеся тенденции вызывают небезосновательные опасения.

В *заключении* диссертации на основании изучения и анализа научной литературы, действующих российских и зарубежных правовых актов, материалов правоприменительной практики подводятся итоги исследования, формулируется ряд теоретических и практических выводов, а также рекомендации по совершенствованию законодательного механизма налогообложения электронной коммерции в Российской Федерации.

Основные научные положения диссертации были опубликованы в двенадцати статьях общим объемом 8,3 п.л.

1. *Васильева Н.М.* Электронная коммерция и ее налогообложение // Конкурентоспособность и модернизация экономики: сборник студенческих работ /Н.М. Васильева; отв. ред. Е.Г. Ясин. – М.: Издательский дом ГУ ВШЭ, – 2004. (0,5 п.л.).
2. *Васильева Н.М.* Налогообложение электронной коммерции / Н.М. Васильева; под ред. А.Н. Козырина // Финансовое право зарубежных стран: исследования, рефераты, законодательные акты. – М.: Готика, 2005. (1,2 п.л.).
3. *Васильева Н.М.* Развитие налогового законодательства России: вопросы теории и практики / Е.А. Богданова, Н.М. Васильева и др.; под. ред. А.А. Ялбулганова. – М.: Готика, – 2005. (1,3 п.л.).
4. *Васильева Н.М.* Особенности налоговых правоотношений в сфере электронной коммерции / Н.М. Васильева // Финансовое право.– 2006. – №3. (0,2 п.л.).
5. *Васильева Н.М.* Правовое регулирование электронной коммерции в Российской Федерации: налоговые и таможенные аспекты / Н.М. Васильева // Гражданин и право. – 2006. – №5. (0,5 п.л.).
6. *Васильева Н.М.* Электронная коммерция как правовая категория / Н.М. Васильева // Юрист.– 2006 – №5. (0,7 п.л.).
7. *Васильева Н.М.* Правовое регулирование электронной коммерции в Российской Федерации: налоговые аспекты / Н.М. Васильева // Сборник статей студентов и аспирантов МГЮА по итогам Международной научно-практической конференции «Традиции и новации в российском праве». – М., – 2006. (0,1 п.л.).

8. *Васильева Н.М.* Правовое регулирование налогообложения электронной коммерции: опыт зарубежных стран и России / Н.М. Васильева // Публично-правовые исследования-2006; под. ред. А.Н. Козырина. – М., 2006. (1,2 п.л.).
9. *Васильева Н.М.* Закон США Об освобождении Интернета от налогообложения 1998 года: комментарий и перевод / Н.М. Васильева // Административное и финансовое право-2006; под. ред. А.Н. Козырина. – М., – 2006. (0,8 п.л.).
10. *Васильева Н.М.* Становление правового регулирования налогообложения электронной коммерции в России / Васильева Н.М. // Финансовое право России: актуальные проблемы; под. ред. А.А. Ялбулганова. – М.: Академия, – 2007. (1,4 п.л.).
11. *Васильева Н.М.* Налоговые и таможенные аспекты правового регулирования сделок с информационными продуктами, осуществляемых посредством сети Интернет, в Российской Федерации / Н.М. Васильева // Налоги. – 2007. – №1. (0,3 п.л.).
12. *Васильева Н.М.* Правовое регулирование уплаты налога на добавленную стоимость со сделок с информационными продуктами / Н.М. Васильева // Черные дыры в российском законодательстве. – 2007. – №5. (0,25 п.л.).