

К ВОПРОСУ О ПРОБЕЛАХ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В СФЕРЕ ЭЛЕКТРОННОЙ КОММЕРЦИИ

А.А. Тедеев

В настоящее время в сфере электронной коммерции наблюдается не только, отсутствие системного государственного регулирования рассматриваемого сегмента экономической деятельности как такового, но и отсутствие каких либо ориентиров, воззрений, ясного представления об общественных и государственных интересах, а также основных направлениях государственной политики и инновационного развития названных экономических процессов как у государства в лице его правотворческих органов, так и у большинства представителей юридической и экономической науки.

Представляется, что в части правового регулирования электронной экономической деятельности имеет место системный пробел позитивного права. Возникающая вследствие этого проблема должна нами характеризоваться не как сугубо юридическая, но как экономико-правовая. При этом следует учитывать, что важнейшими экономико-правовыми категориями современной экономики выступают налоги и налогообложение.

Поэтому в сфере налоговых отношений в качестве примеров таких острейших экономико-правовых проблем, выступают проблемы международного экономического и юридического двойного (многократного) налогообложения, а также проблема пробелов налогообложения в целом. При этом смешанная экономико-правовая сущность таких явлений оказывается обстоятельством, порождающим необходимость их комплексного рассмотрения.

Исходя из дуалистичной экономико-правовой природы налогов и налогообложения [1] под пробелами налогообложения мы понимаем ситуацию, когда в результате наличия пробелов права, иных юридических, или экономических обстоятельств какие-либо экономические отношения (группы правоотношений) оказываются вне сферы налогового-правового регулирования и налогообложения.

В зависимости от внутриэкономического, либо внешнеэкономического характера таких отношений следует различать два основных вида пробелов налогообложения:

а) пробелы, встречающиеся на практике достаточно часто, когда, в процессе осуществления внешнеэкономической деятельности и в иных отношениях с иностранным элементом, вследствие несоответствия налогового законодательства и налоговых систем различных стран мира, какой либо субъект налогообложения (налогоплательщик) или объект (экономических отношений того или иного вида) не относятся к национальной налоговой юрисдикции ни в одном из этих государств, и не признаются в качестве подлежащих налогообложению ни в одной стране (либо не подлежат налогообложению ввиду отсутствия основанного на законе механизма такого налогообложения). Далее мы будем именовать такую проблему международным пробелом налогообложения;

б) пробелы, возникающие в случаях, когда в результате несовершенства национального законодательства, какой либо субъект налогообложения (налогоплательщик) или объект (экономических отношений того или иного вида) фактически не признаются в качестве подлежащих налогообложению (либо не подлежат налогообложению ввиду отсутствия основанного на законе механизма такого налогообложения) в этом государстве и выпадают из сферы национального государственного и (или) налогово-правового регулирования (внутренних пробелов налогообложения). Применительно к электронной экономической деятельности в ряде случаев мы будем говорить о наличии пробелов налогообложения обоих видов.

Во-первых, обратимся к рассмотрению налогово-правовых аспектов осуществления хозяйствующими субъектами электронной внешнеэкономической деятельности с использованием глобальной компьютерной сети Интернет. В качестве примера рассмотрим один из наиболее распространенных и в тоже время простых экономических процессов, протекающих в электронной форме в глобальных компьютерных сетях: осуществление физическими лицами, являющимися

налоговыми резидентами Российской Федерации или российскими организациями, через сеть Интернет операций по возмездной реализации гражданам и организациям различных стран мира программного обеспечения или иных программных продуктов.

Как известно, в настоящее время, при осуществлении такой электронной экономической деятельности какие либо юридически и фискальнозначимые документы сторонами не составляется. Заключение сделки осуществляется в электронной форме, как правило, путем акцепта покупателем размещенной на специальном интерактивном веб-сайте продавца (в так называемом «интернет-магазине») публичной оферты. Например, в знак принятия оферты покупатель нажимает курсором на необходимую зону на сайте продавца, оформленную в виде кнопки и заполняет открывшуюся на экране электронную заявку. Поставка реализованного товара после оплаты его покупателем осуществляется в режиме реального времени непосредственно через сеть Интернет. При этом оплата приобретенного товара может быть осуществлена и в электронной форме: с помощью систем электронных расчетов, технологии которых основаны на использовании банковских карт, либо принятой в данной зоне сети интернет-системы электронных денег. Используемые сегодня технологии таких электронных расчетов (особенно в сфере электронных денег), а также отсутствие практически во всех индустриально развитых странах мира унифицированной адекватной нормативной базы делают их юридически и фактически «незримыми» для налоговых органов. Остается добавить, что вышесказанное равно справедливо и по отношению к более сложным экономическим процессам глобальной компьютерной сети Интернет, например, таким, как осуществление в электронной форме банковской и биржевой деятельности.

Вместе с тем правомерен вопрос: должна ли такая возмездная реализация товаров (работ, услуг) признаваться подлежащей налогообложению (например, по налогам с оборота,

скажем, по налогу на добавленную стоимость), и если да, то каков практический механизм такого налогообложения и в какой стране оно должно осуществляться?

Следует отметить, что сегодня ни в одной стране мира не существует основанного на законе механизма налогообложения такой электронной экономической деятельности и не разработаны унифицированные международные критерии (правила) отнесения субъектов электронной внешнеэкономической деятельности к налоговой юрисдикции того или иного государства. Представляется, что применительно к электронной внешнеэкономической деятельности, с учетом рассмотренного примера, мы вправе вести речь о наличии международного пробела налогообложения в данной сфере.

Следует также признать наличие рассматриваемой проблемы и при осуществлении электронной экономической деятельности, не обремененной иностранным элементом, скажем, когда в качестве и продавцов и покупателей электронных товаров (работ, услуг) выступают российские физические лица и (или) российские организации, признаваемые таковыми в соответствии с положениями ст. 11 части первой Налогового кодекса Российской Федерации. Видимо, неоспоримо наличие и в данном случае внутреннего пробела налогообложения. Вопрос о том, должна ли такая возмездная реализация товаров (работ, услуг) признаваться подлежащей налогообложению и каким должен быть механизм такого налогообложения (например, с учетом экстерриториальности сети Интернет, как должно определяться место реализации таких товаров (работ, услуг), и в этом случае, к сожалению, остается открытым.

Разрешение этих и иных юридических проблем, устранение выявленных пробелов налогообложения в сфере электронной экономической деятельности, осуществляемой с использованием глобальной компьютерной сети Интернет, видимо, невозможно без устранения соответствующего системного пробела в позитивном праве.

ЛИТЕРАТУРА

1 Налоги и налоговое право: учеб. пособие / под ред. А.В. Брызгалина. – М.: «Аналитика-Пресс», 1998. – С. 13, 16–17, 39, 45–50.

РЕЗЮМЕ

Рассматриваются проблемы совершенствования налогообложения в сфере электронной экономической деятельности в условиях Российской Федерации.

* Статья поступила в редакцию 10 апреля 2008 г.