



Юлия Константиновна ЦАРЕГРАДСКАЯ,
 профессор кафедры
 финансового права
 Университета имени
 О.Е. Кутафина (МГЮА),
 доктор юридических наук,
 доцент
 ukmsal@mail.ru
 125993, Россия, г. Москва,
 ул. Садовая-Кудринская, д. 9

Проблемы правового регулирования налогообложения электронной торговли

Аннотация. Одной из актуальных проблем в современном налоговом праве является решение вопроса о налогообложении в сфере электронной торговли. В настоящее время в мировой практике национальных государств и экономических союзов сформировался ряд способов, связанных с разработкой налогового механизма в данной сфере. Анализ научной литературы, а также отечественного и международного законодательства свидетельствует о том, что предпринимаются попытки законодательно регламентировать термин «электронная торговля», а также определить виды налогов, применимых к ней. Наиболее распространенными налогами в международной практике налогообложения являются НДС и налог на товары и услуги. Российская Федерация также в этой сфере использует применение НДС к лицам, осуществляющим торговлю в электронном формате.
Ключевые слова: электронная торговля, налоги, налоговое право, международное право, налогообложение.

DOI: 10.17803/2311-5998.2021.85.9.098-104

Yu. K. TSAREGRADSKAYA

Professor of Department in financial law
 of Kutafin Moscow State Law University (MSAL),
 Dr. Sci. (Law), Associate Professor
 ukmsal@mail.ru
 9, ul. Sadovaya-Kudrinskaya, Moscow, Russia, 125993

Problems of legal regulation of taxation of electronic commerce

Abstract. One of the most pressing issues in modern tax law is the solution of the issue of taxation in the field of electronic commerce. Currently, in the world practice of national states and economic unions of taxation, a number of methods have been formed related to the development of a tax mechanism in this area.

An analysis of the scientific literature, as well as domestic and international legislation, indicates that attempts are being made to legally regulate the term “electronic commerce”, as well as to determine the types of taxes applicable to it. The most common taxes in international tax practice are VAT and the tax on goods and services. The Russian Federation also uses VAT in this area in the implementation of electronic commerce.

Keywords: electronic commerce, taxes, tax law, international law, taxation.

В последние годы во всем мире в связи с усиливающимися тенденциями цифровизации набирает оборот процесс электронной торговли, особенно быстрыми темпами его развитие идет в условиях пандемии, вызванной COVID-19.

Несмотря на данные тенденции и стремительное развитие электронной торговли в Российской Федерации, на законодательном уровне понятия «электронная коммерция» или «электронная торговля» не закреплены. Единственное упоминание данных терминов мы можем увидеть в проектом документе, разработанном Министерством промышленности и торговли РФ. В нем даны определения понятий «электронная коммерция», «электронная торговля», «трансграничная электронная торговля» и иные дефиниции, необходимые для регулирования рассматриваемого процесса и дальнейшего нормативного закрепления¹.

При анализе данного проекта мы видим содержание следующих сходных понятий:

- электронная коммерция трактуется как сфера экономики, представленная совокупностью торговых и финансовых транзакций, осуществляемых при помощи компьютерных технологий;
- электронная торговля является одной из форм торговли, которая осуществляется с использованием информационных систем, включая Интернет, посредством электронных транзакций;
- интернет-торговля — одна из форм электронной розничной торговли, при которой весь процесс купли-продажи, включая и ознакомление с товаром/услугами, происходит посредством Интернета.

Если данный проект будет принят, то он послужит основой для дальнейшего специального правового регулирования различных вопросов, связанных с электронной торговлей, включая и налогообложение, а также для понимания основных терминов, используемых в данной сфере.

В настоящее время ученые не пришли к единому мнению относительно правового содержания и установления разграничения между двумя понятиями: «электронная коммерция» и «электронная торговля». Термин «электронная коммерция» употребляется преимущественно в международном обороте, так как он закреплен в ряде международных правовых актов, например, в UNCITRAL Model Law on Electronic Commerce².

В российском законодательстве, регулирующем торговую деятельность, термин «электронная торговля» не закреплен, имеется определение торговой деятельности, идентичное по своему содержанию слову «торговля», которая характеризуется видом предпринимательской деятельности, связанным с куплей-продажей товаров³. В связи с этим многие специалисты сходятся во мнении,

¹ Проект стратегии развития торговли в Российской Федерации до 2025 года // URL: https://minpromtorg.gov.ru/docs/#!proekt_strategiya_razvitiya_elektronnoy_torgovli_v_rossiyskoy_federacii_na_period_do_2025_goda (дата обращения: 16.04.2021).

² UNCITRAL Model Law on Electronic Commerce // URL: https://uncitral.un.org/en/texts/ecommerce/modellaw/electronic_commerce (дата обращения: 24.03.2021).

³ Федеральный закон от 28.12.2009 № 381-ФЗ «Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации» // СЗ РФ. 2010. № 1. Ст. 2.



что понятие «торговля» в подобном ракурсе ассоциируется с офлайн-куплей-продажей товаров и услуг.

Поскольку в настоящее время законодательно не закреплено терминологическое единообразие в сфере электронной торговли, в рамках настоящего исследования будем такие понятия, как «электронная коммерция», «электронная торговля», «дистанционная торговля», «интернет-торговля», «трансграничная электронная торговля», «цифровая торговля» и т.д., считать синонимами и использовать обобщающий термин для их определения — «электронная торговля».

Обращаясь к современному законодательству, мы можем увидеть ряд актов, которые частично регулируют вопросы торговли в электронном формате, в частности Конституция РФ и некоторые федеральные законы⁴. В Конституции РФ гарантируется единство экономического пространства, а также свобода перемещения товаров, услуг и финансовых средств. Гражданский кодекс РФ закрепляет порядок купли-продажи товаров дистанционным способом, а иные федеральные законы дополняют и конкретизируют нормы гражданского законодательства, регулирующего данную сферу⁵.

Проект федерального закона, регулирующего торговлю в электронном формате, неоднократно вносился в Государственную Думу с начала 2000-х гг., в одной из его редакций под электронной торговлей понимается деятельность по продаже/поставке товаров, выполнению работ/услуг, осуществляемая с использованием электронных сообщений⁶. Видимо, предлагаемые законопроекты пока не отвечают предъявляемым требованиям, поэтому остаются на стадии проектов.

Электронная торговля не ограничивается только национальным пространством одного государства, а является международным процессом, поэтому ее регулирование является актуальным и для государств — членов ЕАЭС. В настоящее время электронная торговля в странах ЕАЭС существует в двух формах:

- заключение договоров в электронном виде, подписанных электронными или электронными цифровыми подписями сторон;
- заключение договоров посредством сети Интернет, т.е. подписание договоров на интернет-сайте.

С учетом данных особенностей государствам — членам ЕАЭС предложено использовать определения, закрепленные в Рекомендации Коллегии ЕАЭС, в которой указано, что под электронной коммерцией понимается совокупность

⁴ Конституция Российской Федерации // СЗ РФ. 2014. № 15. Ст. 8 ; Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ // СЗ РФ. 1994. № 32. Ст. 497 ; Закон РФ от 07.02.1992 № 2300-1 «О защите прав потребителей» // Российская газета. 1996. № 8. Ст. 26.1 ; Федеральный закон от 27.12.2002 № 184-ФЗ «О техническом регулировании» // Российская газета. 2002. № 245 ; Федеральный закон от 06.04.2011 № 63-ФЗ «Об электронной подписи» // Парламентская газета. 2011. № 17 ; Федеральный закон от 27.07.2006 № 149-ФЗ «Об информации, информационных технологиях и о защите информации» // Российская газета. 2006. № 165.

⁵ ГК РФ (часть первая) ; Закон РФ «О защите прав потребителей» ; Федеральный закон «О техническом регулировании».

⁶ Проект федерального закона № 136018-4 «Об электронной торговле» // СПС «КонсультантПлюс». Документ опубликован не был.

технических и организационных форм совершения финансовых и торговых транзакций, осуществляемых с использованием электронных систем⁷. Несмотря на рекомендации, только Республика Казахстан закрепила подобный термин в рамках собственной нормативно-правовой базы.

В апреле 2020 г. Евразийский межправительственный совет поручил Евразийской экономической комиссии (далее — ЕЭК) подготовить необходимые изменения в правовые документы ЕАЭС в части самостоятельного регулирования внешней электронной торговли. В результате работы было предложено следующее:

- товары, приобретенные в рамках трансграничной электронной торговли, выделить в отдельную категорию;
- ввести декларации электронной торговли и институт ее оператора;
- обеспечить возможности реализации физическим лицам товаров в рамках международной торговли в электронном формате с использованием таможенных складов;
- обеспечить возможность подтверждения обоснованности применения ставки 0 % НДС при экспорте товаров в рамках международной торговли в электронном формате.

Наиболее острым вопросом при регулировании различных отношений, связанных с электронной торговлей, является проблема налогообложения участников данной торговли.

Карантин, обусловленный пандемией COVID-19, явился толчком для развития электронной торговли, и возникла насущная необходимость модернизации законодательства в области налогового администрирования электронной торговли. Еще в 2017 г. в Российской Федерации были установлены нормы, регулирующие налоговое администрирование НДС по зарубежным поставкам услуг в электронном формате⁸.

В результате такого регулирования иностранным юридическим лицам, оказывающим услуги физическим лицам в электронной форме, местом реализации которых признается территория Российской Федерации, необходимо осуществить постановку на налоговый учет в Российской Федерации в качестве налогоплательщиков.

По мнению Е. Н. Тимченко, уплата НДС иностранными интернет-компаниями на территории России стала необходимостью, так как отсутствие подобной обязанности ставило их в более выгодное положение по сравнению с отечественными организациями-налогоплательщиками, что, в общем-то, нарушает принцип справедливости налогообложения⁹.

⁷ Рекомендация Коллегии Евразийской экономической комиссии от 30.08.2016 № 14 «О глоссарии терминов, используемых при реализации Основных направлений развития механизма «единого окна» в системе регулирования внешнеэкономической деятельности» // СПС «КонсультантПлюс».

⁸ Федеральный закон от 3 июля 2016 г. № 244-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» // Российская газета. 2016. № 146.

⁹ Тимченко Е. Н. Налоговое регулирование электронной коммерции: мировые тенденции и перспективы совершенствования системы льгот в России // Вестник Томского государственного университета. Экономика. 2019. № 46. С. 270.



Подобная новелла позволила значительно увеличить бюджетные поступления, что свидетельствует об эффективности принятых мер¹⁰. В дополнение к этой норме в отечественном законодательстве существует ряд актов, косвенно способствующих регулированию налогообложения электронной торговли¹¹.

Проблема налогообложения в сфере электронной торговли является актуальной как для международного сообщества в целом, так и для отдельных стран. Например, такие компании, как Apple и Google, зарабатывают более половины своей прибыли за пределами США, но платят минимальные суммы налога в странах, где пользуются их услугами¹².

Особенно остро данная проблема стоит в странах — членах Всемирной торговой организации (далее — ВТО), поскольку поставщики цифровых услуг зажаты между налоговыми и торговыми соглашениями в рамках данной организации. В связи с этим Апелляционный орган ВТО признал, что «член ВТО может выбрать любую налоговую систему, какую пожелает, при условии, что при таком выборе этот член применяет эту систему таким образом, чтобы это соответствовало его обязательствам в рамках ВТО»¹³.

При таком подходе получается, что ВТО в целом освобождает подоходный налог от своих антидискриминационных обязательств, оставляя пространство для регулирования национальными налоговыми законами и соглашениями об избежании двойного налогообложения.

В последнее время появляется точка зрения, связанная с тем, что рост трансграничной торговли цифровыми услугами породил опасения, что при физическом отсутствии иностранного поставщика в государстве, где оказывается услуга, в сочетании с использованием информационных ресурсов, которые поставщик получает от своих клиентов в этом государстве, происходит подрыв налоговой базы в данном государстве¹⁴.

Наиболее ярко эти проблемы проявились в трансграничной торговле интернет-рекламой и оказании цифровых посреднических услуг, которые предоставляются веб-платформами для облегчения обмена товарами или услугами между третьими лицами. Среди наиболее известных поставщиков этих услуг выделяют Google, Amazon, Facebook, Apple и Airbnb. Все они являются высокоцифровыми компаниями, способными вести бизнес в нескольких юрисдикциях без значительного физического присутствия в большинстве из них.

¹⁰ ФНС оценивает поступления в бюджет от «налога на Google» за три года в 82 млрд рублей // URL: <https://tass.ru/ekonomika/7170171/amp> (дата обращения: 16.04.2021).

¹¹ Соглашение о сотрудничестве Федеральной таможенной службы и Федеральной налоговой службы (Москва, 21 января 2010 г. № 01-69/1/ММ-27-2/1) // СПС «КонсультантПлюс». Документ опубликован не был; Федеральный закон от 22.05.2003 № 54-ФЗ О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении расчетов в Российской Федерации // СЗ РФ. 2003. № 21. Ст. 1957; Федеральный закон «Об электронной подписи».

¹² Noonan Ch., Plekhanova V. Taxation of Digital Services Under Trade Agreements // Journal of International Economic Law. 2020. 23 (4). P. 1015.

¹³ Appellate Body Report, United States — Tax Treatment for 'Foreign Sales Corporations, WT/DS108/AB/R, adopted 20 May, para 179.

¹⁴ Noonan Ch., Plekhanova V. Op. cit. P. 1018.

Еще в 2015 г. в Заключительном докладе BEPS от 5 октября 2015 г. ОЭСР обсудила три меры, которые могут улучшить налогообложение в рамках электронной торговли:

- учет связи, основанной на концепции значительного экономического присутствия в пределах юрисдикции, указывающей на место уплаты налога;
- налог на цифровые транзакции;
- equalization levy / уравнивательный сбор, предполагающий налогообложение оборота (а не прибыли) компаний цифровой экономики¹⁵.

В настоящее время распространяется практика налогообложения, связанная с тем, что государства могут вводить НДС или налог на товары и услуги, поставляемые непосредственно потребителям на их территории. Это касается как интернет-рекламы, так и услуг цифрового посредничества. ОЭСР предложила ряд рекомендаций, способствующих оказанию помощи государствам в установлении налогообложения в условиях цифровой глобальной экономики и принятию мер для того, чтобы сделать онлайн-рынки ответственными за уплату обозначенных налогов при продажах, совершенных онлайн-трейдерами через свои платформы¹⁶.

Обращаясь к опыту стран Европейского Союза в области налогообложения в сфере электронной торговли, также стоит отметить существующие различия и разногласия относительно фискальной системы данной торговли. Проблема заключается в том, чтобы определить, какие товары или электронные услуги облагаются налогом и какая налоговая ставка в стране применяется.

Евросоюз перешел от принципа происхождения к принципу назначения и недавно привел все налоги в соответствие с этим принципом. В январе 2015 г. ставка НДС при продаже электронных услуг в ЕС была приравнена к постоянному представительству поставщика, а затем привязалась к стране потребителя. Такая мера, по мнению ряда экспертов, призвана понизить налоговую конкуренцию и увеличить налоговые поступления для крупных европейских стран. Однако применение подобного налогообложения повлечет за собой расходы на соблюдение требований бухгалтерского учета и налоговых проверок.

В настоящее время все европейские страны установили порог для суммы продаж, при котором продавец облагается товарным налогом в стране назначения, мелкие же продавцы облагаются налогом на происхождение. В частности, онлайн-продавцы должны соблюдать французский НДС, если их продажи во Франции составляют более 33 000 евро в год, в то время как Германия установила порог в 100 000 евро в год¹⁷.

¹⁵ OECD, Action 1 — 2015 Final Report, above № 4, paras 277—308.

¹⁶ OECD, International VAT/GST Guidelines (Paris: OECD Publishing, 12 April 2017); OECD, Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST When the Supplier is Not Located in the Jurisdiction of Taxation — Report (Paris: OECD Publishing, 24 October 2017); OECD, The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales — Report (Paris: OECD Publishing, 22 March 2019).

¹⁷ *Beauvallet M. B.* Tax competition, tax coordination, and e-commerce // Journal of public economic theory. 2018. 20 (1). P. 102.



Таким образом, подводя итоги настоящему исследованию, необходимо отметить:

- отсутствие единого подхода к налогообложению в сфере электронной торговли в мировом сообществе, который заключается в поиске оптимального механизма налогового администрирования, связанного с обложением в стране назначения или стране происхождения товаров/услуг;
- проблемы постановки на налоговый учет организаций, осуществляющих электронную торговлю. Например, во Франции менее 1 000 интернет-магазинов облагаются НДС, в то время как подобные услуги оказывают 715 000 веб-сайтов¹⁸. В связи с этим D. Bruce и W. Fox подсчитали, что в результате подобной проблемы сформировалась потеря налоговых поступлений в размере 10 млрд долларов¹⁹;
- в Российской Федерации необходимо законодательно закрепить, какая деятельность понимается в качестве электронной торговли, а затем совершенствовать налоговый механизм в этой сфере с учетом лучших мировых и национальных практик налогообложения.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. *Тимченко Е. Н.* Налоговое регулирование электронной коммерции: мировые тенденции и перспективы совершенствования системы льгот в России // Вестник Томского государственного университета. — Экономика. — 2019. — № 46. — С. 265—278.
2. *Beauvallet M. B.* Tax competition, tax coordination, and e-commerce // Journal of public economic theory. — 2018. — № 20 (1). — P. 100—117.
3. *Bruce D., Fox W.* E-commerce in the context of declining state sales tax bases // National Tax Journal. — 2000. — № 53. — P. 1373—1388.
4. *Noonan Ch., Plekhanova V.* Taxation of Digital Services Under Trade Agreements // Journal of International Economic Law. — 2020. — № 23 (4). — P. 1015—1039.

¹⁸ French Senate. Le e-commerce: Propositions pour une TVA payée à la source. Rapport d'information de Michel Bouvard, Thierry Carcenac, Jacques Chiron, Philippe Dallier, Jacques Genest, Bernard Lalande et Albéric de Montgolfier. No. 691, September 2015. Paris, France.

¹⁹ *Bruce D., Fox W.* E-commerce in the context of declining state sales tax bases // National tax journal. 2000. 53. P. 1380.