

Ключевые слова:

электронная предпринимательская деятельность, электронные услуги, налоги, налоговое администрирование, постоянное представительство

Р. Е. Хуснетдинов,

аспирант кафедры «Государственные доходы» ГУМФ, вед. специалист-эксперт Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России (e-mail: nyrislam@mail.ru)

Практика налогообложения электронной предпринимательской деятельности в России

Электронная предпринимательская деятельность демонстрирует быстрые темпы развития, приобретает повсеместный характер и постепенно аккумулирует огромный налоговый потенциал, который государство должно учитывать, проводя налоговую (фискальную) политику. В свою очередь, государственная экономическая политика должна быть адекватна происходящим изменениям, а следовательно, необходимо по-новому использовать ее методы и инструменты¹. Таким образом, новые реалии экономической жизни бросают вызов ныне действующей налоговой системе.

Оценка как международного, так и российского рынка электронной предпринимательской деятельности может быть произведена только приблизительно. Один из немногих источников аналитической информации по этому вопросу — Национальная ассоциация участников электронной торговли (НАУЭТ).

Таблица 1

Оборот электронной торговли в Российской Федерации в 2005–2008 гг., млрд руб.

Сегмент рынка электронной торговли	2005 г.	2006 г.	2007 г.	2008 г.
Продажи конечному потребителю (B2C)	0,41	54,60	81,25	110,00
Межкорпоративные продажи (B2B)	1,24	2,87	4,25	4,04
Государственные закупки (B2G)	0,86	7,15	9,85	14,27
Итого	2,51	64,62	95,35	128,31

Источник: Объем электронной торговли в России составляет 128 млрд рублей / Руформатор. Новости Интернета и технологий (<http://ruformator.ru/news/article050C8/default.asp>).

¹ См.: Стрелец И. А. Электронизация банковской сферы в условиях «новой экономики» // США — Канада: экономика, политика, культура. — 2004. — № 8. — С. 56.

Из приведенной таблицы видно, что в 2008 г. объем рынка электронной торговли в России составил 128,31 млрд руб. — на 34,6 % больше показателя 2007 г. Начиная с 2008 г. НАУЭТ начала давать оценку рынка электронной торговли в национальной валюте России, хотя до этого времени оценка производилась в долларах США и цифры были на порядок выше, чем представленные сейчас. По мнению автора, это может быть связано с введением новой методики расчета.

В 2009 г. объем электронной торговли достиг, по оценкам специалистов, 150 млрд руб. Рост данного рынка составил примерно 17,19 % по сравнению с 2008 г.²

«Эксперты впервые оценили влияние Интернета на развитие российской экономики. В рамках исследования, проведенного компанией “Бостон Консалтинг Групп” (Boston Consulting Group) по заказу “Гугл” (Google), впервые введено понятие “интернет-ВВП”. Этот индикатор базируется, в частности, на объеме онлайн-покупок россиян, их тратах на интернет-трафик, расходах телекоммуникационных компаний на строительство соответствующей инфраструктуры.

По итогам 2009 г. доля интернет-экономики в общем ВВП России составила 1,6 %, или 19 миллиардов долларов. По этому показателю наша страна заняла 11-ю строчку в мировом рейтинге. Если убрать нефтегазовую составляющую (а это около четверти отечественного валового продукта), то интернет-ВВП вырастает до 2,1 %.

Аналитики отмечают, что при оптимистичном сценарии (бурном развитии онлайн-шопинга, росте инвестиций в инфраструктуру) интернет-ВВП России к 2015 г. может вырасти до 3,7 %, без нефтегазового сегмента — до 5 %»³.

Общий объем рынка электронной торговли за 2010 г. составил 176 млрд руб.⁴ При этом, по итогам онлайн-конференции «Перспективы рынка электронной коммерции», организованной информационной группой Finam.ru в 2011 г., на пятилетний период ожидается ежегодный рост примерно на 20 %.

Анализируя электронную предпринимательскую деятельность за рубежом, нужно отметить, что по большей степени специалисты обращают внимание на сегмент B2C.

Таблица 2

Оборот розничной электронной торговли B2C в 2010–2015 гг., \$млн

Страна (регион)	Оборот		Прирост в 2011 г. по сравнению с 2010 г., %	Предполагаемый оборот		Планируемый прирост в 2015 г. по сравнению с 2014 г., %
	2010 г.	2011 г.		2014 г.	2015 г.	
США	176 200	197 300	11,98	258 700	278 900	7,81
Западная Европа	111 020	125 570	13,10	169 310	182 530	7,84
Итого	287 220	322 870		428 010	461 430	

Источник: *Online sales will average 10% growth over next five years / InternetRetailer.com* (<http://www.internetretailer.com/2011/01/26/online-sales-will-average-10-growth-over-next-five-years>).

По прогнозам ведущего аналитика банковского учреждения J. P. Morgan И. Кана, ожидается, что всемирный доход электронной коммерции в сегменте B2C вырастет до \$680 млрд во всем мире уже к концу 2011 г. Это на 18,9 % выше результатов 2010 г. Предполагается, что ежегодный темп прироста глобального рынка будет составлять 19,4 % в период с 2010 по 2013 г., и к 2013 г. всемирный доход от розничной электронной торговли может составить \$963 млрд⁵.

² См.: *Электронная коммерция в России интенсивно развивается / CRN/RE («ИТ-бизнес»)* (<http://www.crn.ru/numbers/spec-numbers/detail.php?ID=36493>).

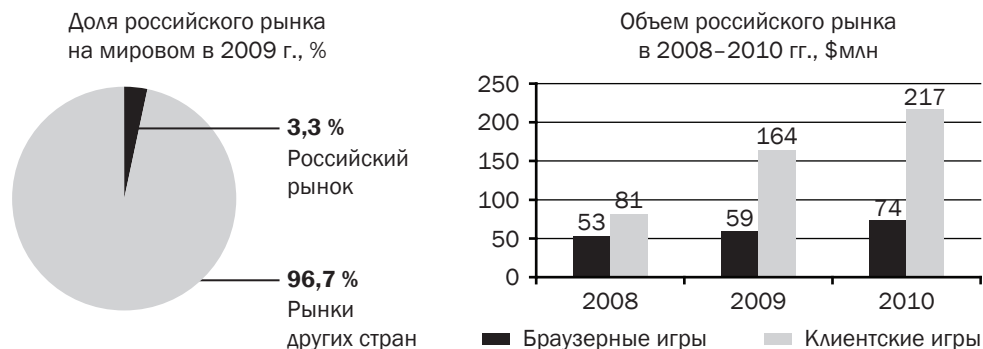
³ *Электронная коммерция в России набирает вес / НТВ.ру* (<http://www.ntv.ru/novosti/229188/>).

⁴ См.: *Аналитика по интернет-торговле в России за 2010 год / Интернет-проект «Хабрахабр»* (<http://habrahabr.ru/blogs/eCommerce/113765/>).

⁵ См.: *Зафиксирован существенный рост электронной коммерции в США / E-MoneyNews* (<http://www.e-moneynews.ru/zafiksirovann-sushhestvennyj-rost-elektronnoj-kommercii-v-ssha/>).

Отдельного внимания заслуживает анализ рынка онлайн-игр. По оценкам консалтинговой компании J'son & Partners Consulting (J&P), доходы этого рынка в России за 2010 г. составили \$291 млн, что на 30 % выше, чем за 2009 г.⁶

Показатели рынка онлайн-игр в 2008–2010 гг.



Источник: данные консалтинговой компании J'son & Partners Consulting (<http://www.json.ru/>).

Его проекты можно достаточно условно разделить на полномасштабные онлайн-овые и браузерные. Отличие последних от первых в том, что пользователю нет никакой необходимости скачивать игру к себе на компьютер. В дальнейшем J&P ожидает продолжения динамичного роста рынка онлайн-игр.

ИНТЕРНЕТ-ТОРГОВЛЯ И УКЛОНЕНИЕ ОТ НАЛОГОВ

Электронная предпринимательская деятельность в силу своей специфики особенно подвержена уходу в теневую экономику. Данный факт имеет место быть, когда ее субъекты (налогоплательщики) не исполняют свои обязанности по уплате соответствующих налогов и сборов, установленных действующим законодательством.

Еще П. М. Годме разделяя причины, побуждающие налогоплательщика уклоняться от уплаты налогов, на моральные, политические, экономические и технические⁷. В сфере электронной предпринимательской деятельности первенство можно отдать экономическим причинам — когда сравниваются последствия уплаты налога и применения санкций, а также техническим — когда несовершенны формы и методы контроля.

По данным Всемирного банка, доля теневой российской экономики за 2007 г. составила 52 % ВВП. Федеральная служба государственной статистики (Росстат) традиционно оценивает долю теневой экономики в 20 %. По мнению экономического обозревателя Б. Грозовского, никаких 50 % «тени» в России нет, но вполне возможно, что Росстат несколько недооценивает ее размер⁸.

Если рассматривать рынок электронной торговли в разрезе сегментов за 2008–2010 гг., то интерес для исследования в отношении уклонения от уплаты налогов, в т. ч. частичного, в первую очередь представляет сегмент B2C, где процент сокрытия сделок может быть максимален, а также B2B, где процент сокрытия сделок минимален ввиду сложного налогового контроля. Сегмент B2G в рамках данного исследования не представляет интереса, т. к. уклонений здесь практически нет, а есть другие проблемы — завышение цен, получение откатов, следовательно, неэффективное использование бюджетных средств.

⁶ См.: Ермолич П. Исследования по направлению «Цифровой контент и электронная коммерция» / J'son & Partners Consulting (http://www.json.ru/files/work_packages/Package_DC.pdf).

⁷ См.: Годме П. М. Финансовое право. — М.: Прогресс, 1978. — С. 399–406.

⁸ См.: Грозовский Б. В тени российской экономики / Forbes.ru (<http://www.forbes.ru/ekonomika-opinion/finansy/55507-tenevaya-rossiya>).

К сожалению, сведений о B2C и B2B за 2009 и 2010 гг. в свободном доступе нет. Поэтому мы используем удельный вес каждого сегмента рынка электронной торговли за 2008 г. для определения соответствующих сегментов за последующие два года.

Таблица 4

Оборот электронной торговли в Российской Федерации в 2008–2010 гг., млрд руб.

Сегмент рынка электронной торговли	2008 г.	2009 г.	2010 г.
Продажи конечному потребителю (B2C)	110,00	128,59	150,88
Межкорпоративные продажи (B2B)	4,04	4,72	5,54
Государственные закупки (B2G)	14,27	16,68	19,57
Итого	128,31	150,00	176,00

Источник: составлено автором по данным сайта «Руформатор. Новости Интернета и технологий» (<http://ruformator.ru/news/article050C8/default.asp>).

Рассчитаем теневой оборот электронной торговли за каждый исследуемый год. При этом сегменту B2C определим теневой оборот в размере 52 %, а сегменту B2B — 20 %.

Таблица 5

Теневой оборот электронной торговли в России в 2008–2010 гг., млрд руб.

Сегмент рынка электронной торговли	2008 г.	2009 г.	2010 г.
Продажи конечному потребителю (B2C)	57,200	66,869	78,460
Межкорпоративные продажи (B2B)	0,808	0,945	1,108
Итого	58,008	67,814	79,568

Источник: составлено автором.

Полученный результат за каждый год будет использован для определения потерь государственного бюджета. В основу потерь бюджета будут заложены расчеты по неуплате или частичной неуплате налога на добавленную стоимость (НДС) и налога на прибыль организаций.

Таким образом, анализируемые потери государственного бюджета составили:

- за 2008 г. — 24,363 млрд руб.: 58,088 (0,18 + 0,24);
- за 2009 г. — 25,769 млрд руб.: 67,814 (0,18 + 0,20);
- за 2010 г. — 30,236 млрд руб.: 79,568 (0,18 + 0,20).

Всего потери налоговых доходов государственного бюджета России за 2008–2010 гг. составили примерно 80,369 млрд руб. Конечно, эта оценка — расчетная, но в любом случае ее размер заставляет задуматься.

С постоянным ростом объема российского рынка электронной предпринимательской деятельности потери консолидированного бюджета от непоступления налогов также будут расти. Для решения данной проблемы необходимо проанализировать действующее налоговое законодательство в части, касающейся электронной предпринимательской деятельности, и наметить пути его совершенствования.

ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ

В России субъекты электронной предпринимательской деятельности облагаются налогом так же, как и прочие субъекты. В 2000-х гг. неоднократно предпринимались попытки законодательно урегулировать общие положения ее осуществления, при этом вопросы налогообложения поднимались только на уровне международных конференций.

В Государственную Думу Российской Федерации вносились на рассмотрение следующие законопроекты: «О предоставлении электронных финансовых услуг», «Об электронной торговле», «О сделках, совершаемых при помощи электронных средств (об электронных сделках)», «Об электронной цифровой подписи», «Об электронной подписи», «Об электронном документе», «Об основах государственного регулирования

в сфере развития и использования новейших телекоммуникационных технологий в телевизионном и радиовещании, в других электронных средствах массовых коммуникаций» и др. Однако практически все они остались на уроне законопроектов, и лишь два из них были приняты — Федеральный закон от 10.01.2002 № 1-ФЗ «Об электронной цифровой подписи», который утрачивает силу с 1 июля 2012 г. в связи с принятием Федерального закона от 06.04.2011 № 63-ФЗ «Об электронной подписи».

Специальных норм, регулирующих налогообложение электронной предпринимательской деятельности, в России до настоящего дня не разработано и в виде нормативно-правовых актов не принято. Минфином России, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере налоговой деятельности, разъяснено, что налогообложение данной формы экономической деятельности должно производиться в общеустановленном порядке⁹.

В рамках общего режима налогообложения необходимо рассмотреть следующие налоги: НДС, на прибыль организаций, на игорный бизнес, на доходы физических лиц (НДФЛ), а также таможенные платежи. Все остальные федеральные, региональные и местные налоги не представляют интереса для данной статьи.

Кроме того, рассмотрим два специальных налоговых режима из четырех ныне существующих, а именно — упрощенную систему налогообложения и систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход (ЕНВД) для отдельных видов деятельности.

НДС

Это косвенный федеральный налог, плательщиками которого считаются: организации; индивидуальные предприниматели; лица, признаваемые плательщиками НДС в связи с перемещением товаров через границу Таможенного союза (ТС), определяемые в соответствии с таможенным законодательством ТС и российским законодательством о таможенном деле.

В соответствии с п. 2 ст. 11 Налогового кодекса РФ (НК РФ) организации — это юридические лица, образованные в соответствии с законодательством России, а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью и созданные в соответствии с законодательством иностранных государств; международные организации, филиалы и представительства указанных иностранных лиц и международных организаций, созданные на территории России.

Одним из первых и основных объектов обложения НДС является реализация товаров (работ, услуг) на территории России, в т. ч. реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) «по соглашению о предоставлении отступного или новации»¹⁰, а также передача имущественных прав. Кроме того, право собственности на товары, результат выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе признаются реализацией товаров (работ, услуг).

Применительно к электронной предпринимательской деятельности необходимо определиться с предметом реализации, ведь при осуществлении такой деятельности (по большей части международной) именно от него зависит порядок обложения данным налогом, в т. ч. применение определенной ставки налога (0 %, 10 %, 18 %). К какой категории относятся информационные продукты, которые могут существовать как на материальном носителе, так и в нематериальном виде, — к товарам, работам или услугам? Российское налоговое законодательство, в отличие от европейского, этого не уточняет, но финансовые и налоговые органы в своих письмах электронный продукт признают услугой.

⁹ См.: Письмо Минфина России от 27 мая 2005 г. № 01-02-03/03-233 «О налогообложении игр на деньги в сети Интернет» / Правотека.ру (<http://www.pravoteka.ru/pst/913/456015.html>).

¹⁰ Пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ.

Важным аспектом также является место реализации цифровых (электронных) товаров (услуг), т. к. именно в том государстве, где происходит их реализация, подлежит уплате НДС от данной операции. Место реализации таких услуг, как поддержание веб-сайтов, размещение и поддержка ресурсов в сети, дистанционная поддержка программ и оборудования, услуги по предоставлению доступа к базам данных, определяется по продавцу. Соответственно, если российская компания оказывает их зарубежной, они считаются реализованными на территории России и облагаются НДС. Нулевая ставка налога на такие услуги не распространяется. Налогообложение производится по ставке 18 %. Такая двойная уплата НДС при продажах из России потребителям в странах Евросоюза (ЕС) и возможная его неуплата при продажах из стран ЕС в Россию создают явно невыгодные условия для российских организаций.

Так как в основе построения российского налогового законодательства в части НДС лежит европейская модель, имеет смысл внести коррективы в гл. 21 НК РФ аналогично коррективам в законодательстве ЕС об НДС с целью обеспечения равных условий налогообложения для российских и зарубежных организаций.

НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

Согласно ст. 246 НК РФ плательщиками этого федерального прямого налога признаются: российские организации; иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) получающие доходы от источников в Российской Федерации.

Для российских юридических лиц, занимающихся электронной предпринимательской деятельностью, объектом являются доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов. Согласно п. 1 ст. 311 НК РФ доходы, полученные российской организацией от источников за пределами Российской Федерации, учитываются при определении налоговой базы. Указанные доходы учитываются вместе с расходами, произведенными как в Российской Федерации, так и за ее пределами.

В целях устранения двойного налогообложения доходов от реализации электронных товаров и услуг за рубежом НК РФ предусматривает возможность зачета сумм налогов, выплаченных в соответствии с законодательством иностранных государств, при уплате налога на прибыль организаций в России. При этом размер засчитываемых сумм налогов, выплаченных за пределами нашей страны, не может превышать сумму налога, подлежащего уплате этой организацией в России.

Главным при налогообложении иностранных субъектов электронной предпринимательской деятельности становится вопрос о наличии постоянного представительства. Следует ли понимать под постоянным представительством сервер, на котором размещен сайт, где происходит заключение сделок, направленных на извлечение прибыли? Согласно действующему налоговому законодательству доходы, полученные иностранной организацией от продажи товаров, иного имущества (кроме указанного в пп. 5 и 6 п. 1 ст. 309 НК РФ), а также имущественных прав, осуществления работ, оказания услуг на территории России, не приводящие к образованию постоянного представительства в России, в соответствии со ст. 306 НК РФ обложению налогом у источника выплаты не подлежат. Следовательно, на текущий момент времени, когда сервер не признается постоянным представительством, иностранные субъекты электронной предпринимательской деятельности фактически выводятся из-под налогообложения.

Однако подход к налогообложению иностранных субъектов на территории России через концепцию постоянного представительства может привести к тому, что такие сайты перебросят на серверы других стран, где они не будут признаваться постоянным представительством. Если иностранная организация является лицом с постоянным местопребыванием в государстве, в отношении с которым у России существует действующее соглашение об избежании двойного налогообложения, то при установлении факта наличия постоянного представительства приоритет имеют положения соответствующего международного договора. Однако в ныне действующих соглашениях

об избежании двойного налогообложения, в которых участвует Россия, в определениях понятия постоянного представительства также нет никаких особых положений, учитывающих специфику электронной предпринимательской деятельности¹¹.

Для решения данной проблемы одни предлагают внести изменения в понятие «постоянное представительство», другие же — облагать налогом соответствующие доходы у источника в качестве пассивных.

НАЛОГ НА ИГОРНЫЙ БИЗНЕС

Рассматривая электронную предпринимательскую деятельность, которая связана с привлечением организациями или индивидуальными предпринимателями доходов в виде выигрыша и (или) платы за проведение сетевых азартных игр и (или) пари и не является реализацией товаров (имущественных прав), работ или услуг, необходимо отметить, что такая деятельность не подлежит обложению налогом на игорный бизнес. Данный вывод также находит свое отражение в письме Минфина России¹². В настоящее время объектами обложения налогом на игорный бизнес признаются: игровой стол, игровой автомат, касса тотализатора, касса букмекерской конторы. Каждый такой объект подлежит регистрации в налоговом органе по месту его установки не позднее чем за два дня до даты установки.

В случае осуществления электронной предпринимательской деятельности в виде игр на деньги через Интернет овеществленного места, где обычно учитывается сумма ставок и определяется сумма выигрыша, подлежащая выплате, не существует. Сервер, содержащий игровую программу и используемый организацией для проведения азартных игр, не соответствует определениям вышеуказанных объектов, которые даны в гл. 29 НК РФ.

Деятельность по организации и проведению азартных игр с использованием информационно-телекоммуникационных сетей, в т. ч. Интернета, а также средств связи, в т. ч. подвижной, запрещена на территории Российской Федерации¹³. Однако данный бизнес существует в Интернете и по сей день, несмотря на установленную с августа 2011 г. административную и уголовную ответственность.

Что касается НДФЛ, необходимо отметить, что согласно пп. 4 п. 1 ст. 228 НК РФ физические лица, получающие доходы, с которых не был удержан налог налоговыми агентами, должны самостоятельно исчислить его, исходя из сумм этих доходов. При этом данные лица обязаны представить в налоговый орган по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию по НДФЛ не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

ТАМОЖЕННЫЕ ПЛАТЕЖИ

Эти платежи должны уплачиваться при перемещении товаров через таможенную границу ТС. При этом под товаром понимается любое движимое имущество, перемещаемое через таможенную границу, в т. ч. носители информации, валюта государств — членов ТС, ценные бумаги и (или) валютные ценности, дорожные чеки, электрическая и иные виды энергии, а также иные перемещаемые вещи, приравненные к недвижимому имуществу¹⁴. Возникает вопрос: а если товар передается в электронном виде через Интернет, то сохраняется ли обязанность по уплате таможенных платежей?

¹¹ См.: Васильева Н. М. Правовое регулирование налогообложения электронной коммерции: опыт зарубежных стран и России // Публично-правовые исследования. Ежегодник Центра публично-правовых исследований. Том 1. — М.: Центр публично-правовых исследований, 2006. — С. 440–461.

¹² Письмо Минфина России от 27 мая 2005 г. № 01-02-03/03-233 «О налогообложении игр на деньги в сети Интернет» / Правотека.ру (<http://www.pravoteka.ru/pst/913/456015.html>).

¹³ См.: П. 3 ст. 5 Федерального закона от 29.12.2006 № 244-ФЗ «О государственном регулировании деятельности по организации и проведению азартных игр и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации».

¹⁴ См.: Пп. 35 п. 1 ст. 4 Таможенного кодекса ТС.

В случае передачи информации зарубежному покупателю, минуя таможенное оформление, например по электронным каналам связи, подтвердить факт пересечения границы невозможно. На практике таможенному оформлению подлежит не информация (компьютерная программа, мобильный контент и др.), перемещаемая в Интернете при помощи оптико-волоконной связи или по каналам спутниковой связи, а перемещаемый через таможенную границу России товар, содержащий указанную информацию, т. е. материальный носитель. Данная позиция также изложена в Письме Федеральной таможенной службы (ФТС России)¹⁵.

Следовательно, при осуществлении электронных сделок, направленных на импорт товара в Россию, информационные товары в материальной форме с точки зрения таможенных платежей оказываются в дискриминационном положении по сравнению с теми же товарами, пересылаемыми в электронном виде по соответствующим каналам связи.

УПРОЩЕННАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И ЕНВД

В целях снижения налоговой нагрузки на малый бизнес субъекты электронной предпринимательской деятельности могут использовать упрощенную систему налогообложения. При переходе на нее налогоплательщики по большей части освобождаются от следующих налогов: на прибыль организаций или НДФЛ, на имущество организаций или на имущество физических лиц, НДС.

В качестве антикризисной меры, в т. ч. направленной на смягчение негативных последствий повышения ставок страховых взносов на обязательное пенсионное, медицинское и социальное страхование, были внесены изменения в НК РФ, которые привели к значительному расширению возможностей по применению упрощенной системы налогообложения. Предельный размер доходов, дающих право перехода на такую систему по итогам 9 месяцев того года, в котором подается соответствующее заявление, был увеличен с 15 млн до 45 млн руб. Размер ограничения по доходам налогоплательщиков (как организаций, так и индивидуальных предпринимателей), превышение которого за налоговый период (календарный год) влечет утрату права применения упрощенной системы налогообложения, увеличен начиная с итогов отчетного (налогового) периода за 2010 г. с 20 млн до 60 млн руб. Указанный режим, предусматривающий расширение имеющихся ограничений по доходам, установлен на три года до 1 января 2013 г., и в этот период ежегодная индексация указанных величин производиться не будет¹⁶.

В отличие от упрощенной системы налогообложения, которая применяется в добровольном порядке при соответствии критериям, установленным гл. 26.2 НК РФ, система налогообложения в виде ЕНВД для отдельных видов деятельности применяется в случае принятия соответствующих решений представительными органами муниципальных районов, городских округов, законодательными (представительными) органами государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга в отношении видов предпринимательской деятельности, предусмотренных гл. 26.3 НК РФ, а также при соответствии критериям, установленным этой же главой. В противном случае, как правило, применяется общая система налогообложения.

В последнее десятилетие большое количество магазинов перешло в виртуальную среду, и они стали именоваться интернет-магазинами. Для субъектов, осуществляющих розничную торговлю через Интернет, ЕНВД — наиболее благоприятный налоговый режим с точки зрения минимизации налогового бремени.

¹⁵ Письмо Федеральной таможенной службы (ФТС России) от 17.03.2006 № 15-14/8524 «О таможенном оформлении информации, передаваемой по сети Интернет» / Официальный сайт компании «Консультант Плюс» (http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_59305/).

¹⁶ См.: Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2011 год и на плановый период 2012 и 2013 годов (одобрено Правительством РФ 20.05.2010) / Официальный сайт компании «Консультант Плюс» (http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_105756/#p1).

Однако мнение Минфина России по данному вопросу, высказанное еще в 2004 г., заключалось в следующем: розничная торговля, осуществляемая через электронные магазины, с последующей доставкой, не подпадает под действие ЕНВД. Обоснование было в том, что при доставке на дом товара, заказанного в интернет-магазине, место его получения и оплаты нельзя отнести к объектам «торговый зал», «палатка», «лоток» или к другим объектам организации торговли, в т. ч. не имеющим стационарной торговой площади. Помещение офиса организации, где размещены компьютеры с выходом в Интернет и осуществляются сбор заказов и содействие в доставке продаваемых товаров, также нельзя рассматривать в качестве объекта стационарной или нестационарной торговой сети с определенными физическими показателями, поскольку оно не является местом, используемым для совершения сделок купли-продажи¹⁷.

Однако данная ситуация оставалась не до конца разрешенной до 1 января 2008 г., когда вступила в действие норма о невозможности применения ЕНВД при реализации товаров по образцам и каталогам вне стационарной торговой сети через Интернет. В новой редакции был изложен абзац 12 ст. 346.27 НК РФ: «...розничная торговля — предпринимательская деятельность, связанная с торговлей товарами (в том числе за наличный расчет, а также с использованием платежных карт) на основе договоров розничной купли-продажи. К данному виду предпринимательской деятельности не относится реализация подакцизных товаров... продуктов питания и напитков, в том числе алкогольных... в барах, ресторанах, кафе и других объектах организации общественного питания, газа, грузовых и специальных автомобилей, прицепов, полуприцепов, прицепов-ропусков, автобусов любых типов, товаров по образцам и каталогам вне стационарной торговой сети (в том числе в виде почтовых отправлений (посылочная торговля), а также через телемагазины, телефонную связь и компьютерные сети), передача лекарственных препаратов по льготным (бесплатным) рецептам, а также продукции собственного производства (изготовления)».

Сфера применения системы налогообложения в виде ЕНВД для отдельных видов деятельности будет сокращаться, в т. ч. в целях избежания конкуренции с упрощенной системой налогообложения на основе патента. Предполагается, что система налогообложения в виде ЕНВД для отдельных видов деятельности будет отменена с 1 января 2014 г., а патентная система налогообложения будет выделена в отдельную гл. 26.5 НК РФ. Переход на нее или возврат от нее к иным режимам налогообложения индивидуальными предпринимателями будет осуществляться добровольно.

Главным недостатком новой системы станет невозможность ее применения организациями. С отменой ЕНВД малые предприятия окажутся перед сложным выбором: патентная система будет им недоступна, и выбирать придется между общим режимом налогообложения и упрощенной системой. При этом возможность для применения последней ограничена размером выручки и основных средств, а также количеством наемных работников. Несмотря на то что самым сложноконтролируемым сегментом электронной предпринимательской деятельности является сегмент В2С, предполагаемая патентная система налогообложения также будет запрещена для розничной электронной торговли¹⁸. Следовательно, этот вид электронной деятельности по большей части будет выведен из-под налогообложения, что потребует принятия дополнительных мер, направленных на совершенствование налогового администрирования.

Бурное развитие электронной предпринимательской деятельности формирует огромный налоговый потенциал, который государство должно учитывать, проводя фискальную политику. Так как деятельность по своей природе имеет глобальный характер, соответствующая политика в этой сфере должна проводиться с учетом международного

¹⁷ См.: Письмо Минфина России от 13 апреля 2004 г. № 04-05-11/50, Письмо Минфина России от 28 декабря 2005 г. № 03-11-02/86.

¹⁸ См.: Проект Федерального закона № 499566-5 «О внесении изменений в статью 18 части первой, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации, некоторые законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации».

опыта. Налогообложение сделок, осуществляемых в сфере электронной предпринимательской деятельности, должно быть таким же, как и сделок, осуществляемых без использования электронных средств. С учетом того, что информационные технологии достаточно быстро развиваются, необходимо совершенствовать российское налоговое администрирование, чтобы обеспечить в этой области эффективный налоговый контроль.

Библиография

1. Налоговый кодекс Российской Федерации, части 1, 2 [Электронный ресурс] / Официальный сайт компании «Консультант Плюс». — Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_115685/#p4.
2. Таможенный кодекс Таможенного союза [Электронный ресурс] / Официальный сайт компании «Консультант Плюс». — Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_100808/.
3. Федеральный закон от 29.12.2006 № 244-ФЗ «О государственном регулировании деятельности по организации и проведению азартных игр и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации» [Электронный ресурс] / Официальный сайт компании «Консультант Плюс». — Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_113684/.
4. Письмо Минфина России от 27 мая 2005 г. № 01-02-03/03-233 «О налогообложении игр на деньги в сети Интернет» [Электронный ресурс] / Правотека.ру. — Режим доступа: <http://www.pravoteka.ru/pst/913/456015.html>.
5. Письмо Федеральной таможенной службы (ФТС России) от 17.03.2006 № 15-14/8524 «О таможенном оформлении информации, передаваемой по сети Интернет» [Электронный ресурс] / Официальный сайт компании «Консультант Плюс». — Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_59305/.
6. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2011 год и на плановый период 2012 и 2013 годов (одобрено Правительством РФ 20.05.2010) [Электронный ресурс] / Официальный сайт компании «Консультант Плюс». — Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_105756/#p1.
7. Проект Федерального закона № 499566-5 «О внесении изменений в статью 18 части первой, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации, некоторые законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации» [Электронный ресурс] / Официальный сайт компании «Консультант Плюс». — Режим доступа: <http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=PRJ;n=83311>.
8. Васильева, Н. М. Правовое регулирование налогообложения электронной коммерции: опыт зарубежных стран и России // Публично-правовые исследования. Ежегодник Центра публично-правовых исследований. Том 1. — М.: Центр публично-правовых исследований, 2006. — С. 440–461.
9. Годме, П. М. Финансовое право. — М.: Прогресс, 1978.
10. Аналитика по интернет-торговле в России за 2010 год [Электронный ресурс] / Интернет-проект «Хабрахабр». — Режим доступа: <http://habrahabr.ru/blogs/eCommerce/113765/>.
11. Грозовский, Б. В тени российской экономики [Электронный ресурс] / Forbes.ru. — Режим доступа: <http://www.forbes.ru/ekonomika-opinion/finansy/55507-tenevaya-rossiya>.
12. Ермолич, П. Исследования по направлению «Цифровой контент и электронная коммерция» [Электронный ресурс] / J'son & Partners Consulting. — Режим доступа: http://www.json.ru/files/work_packages/Package_DC.pdf.
13. Зафиксирован существенный рост электронной коммерции в США [Электронный ресурс] / E-MoneyNews. — Режим доступа: <http://www.e-moneynews.ru/zafiksirovan-sushhestvennyj-rost-elektronnoj-kommercii-v-ssha/>.
14. Объем электронной торговли в России составляет 128 млрд рублей [Электронный ресурс] / Руформатор. Новости Интернета и технологий. — Режим доступа: <http://ruformator.ru/news/article050C8/default.asp>.
15. Стрелец, И. А. Электронизация банковской сферы в условиях «новой экономики» // США — Канада: экономика, политика, культура. — 2004. — № 8.
16. Электронная коммерция в России интенсивно развивается [Электронный ресурс] / CRN/RE («ИТ-бизнес»). — Режим доступа: <http://www.crn.ru/numbers/spec-numbers/detail.php?ID=36493>.
17. Электронная коммерция в России набирает вес [Электронный ресурс] / НТВ.ру. — Режим доступа: <http://http://www.ntv.ru/novosti/229188/>.
18. Сайт международной консалтинговой компании J'son & Partners Consulting [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.json.ru>.
19. Online sales will average 10% growth over next five years [Электронный ресурс] / InternetRetailer.com. — Режим доступа: <http://www.internetretailer.com/2011/01/26/online-sales-will-average-10-growth-over-next-five-years>.