

Особенности обложения НДС услуг в электронной форме, оказываемых иностранными организациями

Башилова Наталья Игоревна

Студентка магистратуры

*Московский государственный университет имени М.В.Ломоносова,
факультет Высшая школа государственного аудита, кафедра правовых дисциплин,
Москва, Россия*

<*> Статья подготовлена с использованием системы СПС "КонсультантПлюс".

Налог на добавленную стоимость является одним из важнейших бюджетообразующих налогов во всех государствах, в которых он существует. Развитие электронной коммерции требует эволюционирования НДС в соответствии с современными экономическими реалиями. С 2017 года в главу 21 НК РФ была добавлена статья 174.2, которая установила, что иностранные организации, оказывающие определенные услуги в электронной форме, обязаны заплатить НДС, если местом осуществления деятельности покупателя является Российская Федерация. Такой порядок еще иногда называют "Налог на Google". Однако даже несмотря на то, что данная статья вступила в силу только год назад, уже предвидятся некоторые изменения, которые вступят в силу с 1 января 2019 года.

Все услуги, оказываемые иностранными организациями в электронной форме через Интернет, которые попадают под данную статью, перечислены в п.1, этот перечень является закрытым. Для примера, это:

- предоставление прав на использование программ для ЭВМ (включая компьютерные игры), баз данных через Интернет;
- оказание рекламных услуг в Интернете, а также предоставление рекламной площади (пространства) в Интернете;
- оказание услуг по размещению предложений о приобретении (реализации) товаров (работ, услуг), имущественных прав в Интернете;
- оказание через Интернет услуг (технических, организационных, информационных и т.д.) для установления контактов и заключения сделок между продавцами и покупателями;
- предоставление доменных имен, оказание услуг хостинга;
- оказание услуг по администрированию информационных систем, сайтов в Интернете.

И т.д.

Этот список охватывает большинство электронных услуг. Однако все равно неизбежны в практике ситуации, когда лицам будет не ясно, под какую конкретно услугу подвести свои действия.

Так же существует перечень посреднических услуг, которые не считаются электронными в соответствии с данной статьей. Это:

- реализация товаров (работ, услуг), если при заказе через Интернет поставка товаров (выполнение работ, оказание услуг) осуществляется без использования Интернета;
- реализация (передача прав на использование) программ для электронных вычислительных машин (включая компьютерные игры), баз данных на материальных носителях;
- оказание консультационных услуг по электронной почте;
- оказание услуг по предоставлению доступа к Интернету

Словосочетание «в частности» в данной норме позволяет предположить, что данный перечень является открытым.

В каких же случаях местом реализации деятельности покупателя считается Российская Федерация?

По общему правилу ст.148 место осуществления деятельности покупателя определяется на основе места его государственной регистрации в качестве организации или предпринимателя, а при ее отсутствии или в отношении филиалов и представительств указанной организации - на основании места, указанного в учредительных документах организации, места управления организацией, места нахождения его постоянно действующего исполнительного органа, места нахождения постоянного представительства

Местом осуществления деятельности ФЛ, не являющегося ИП, признается территория Российской Федерации в случае, если выполняется хотя бы одно из следующих условий:

1. местом жительства покупателя является Российская Федерация;
2. место нахождения банка, в котором открыт счет, используемый покупателем для оплаты услуг, или оператора электронных денежных средств, через которого осуществляется покупателем оплата услуг, - на территории Российской Федерации;
3. сетевой адрес покупателя, использованный при приобретении услуг, зарегистрирован в Российской Федерации;
4. международный код страны телефонного номера, используемого для приобретения или оплаты услуг, присвоен Российской Федерации.

Документами, подтверждающими, что местом оказания физическим лицам услуг в электронной форме признается территория РФ, являются реестры операций с указанием информации о выполнении исполнителями приведенных условий, а также стоимости указанных услуг (п. 5 ст. 148 НК РФ). С 2019 год этот пункт изменится – реестр операций будет подтверждающим документом не только для ФЛ, но и для ИП и ЮЛ (т.е. для всех покупателей услуг).

На практике, к сожалению, могут возникать ситуации, когда услуга фактически будет потребляться на территории России, но ни под один из данных критериев услуга подпадать не будет, или же у иностранного лица попросту может не быть информации по данным критериям.

Или же вот еще один момент, связанные с освобождением от двойного налогообложения – продавец сам может определить место осуществления деятельности покупателя, если при оказании электронных услуг физическим лицам, местом осуществления деятельности покупателя признается и РФ, и одновременно другое государство в соответствии со своим законодательством, если только в этом другом государстве место оказания услуг в электронной форме также определяется по месту деятельности покупателя.

Не совсем ясно, как это будет применяться на практике – как именно и с помощью каких документов налогоплательщик будет доказывать факт определения места осуществления деятельности покупателя другим государствам.

Так же не будем забывать об объемах торговли в данной сфере – это сотни тысяч сделок ежедневно – на практике представляется трудным реализовать проверку относительно каждой сделки. Все эти и другие проблемы могут привести к злоупотреблениям.

Порядок администрирования исчисления и уплаты налога иностранными организациями, оказывающими электронные услуги на территории РФ, зависит от категории покупателя таких услуг и участия или неучастия в расчетах с покупателем посредников.

Стоит для начала отметить, что именно иностранная организация должна оказывать услуги, а не иностранное физическое лицо – предприниматель, иначе услуги на территории РФ не подлежат обложению НДС (Письмо ФНС России от 09.08.2016 N СД-3-3/3618@).

1) Если получатель услуги – физическое лицо:

- I. иностранные организации производят исчисление и уплату налога, если нет посредников между ними:

- в данном случае иностранные организации подают в налоговый орган заявление о постановке на учет не позднее 30 календарных дней со дня начала оказания указанных услуг.
 - При подтверждении факта нарушения срока подачи заявления о постановке на учет иностранная организация, оказывающая услуги в электронной форме, подлежит привлечению к налоговой ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 116 НК РФ: штраф 10 000 руб. (Письмо ФНС России от 22.09.2017 N ЕД-4-15/19095). Но при этом остается неясность в применении порядка привлечения к ответственности иностранных организаций, не имеющих счетов в банках, находящихся на территории РФ, и (или) имущества на территории РФ. Получается, что единственным инструментом, которым обладает налоговая служба в рамках НК РФ в отношении такой организации, является возможность применения п. 5.5 ст. 84, допускающего снятие с учета иностранной организации налоговым органом. И это лишь в случае, если организация была зарегистрирована и нарушения были обнаружены.
 - На сайте ФНС действует электронный сервис "НДС-офис интернет-компаний", с помощью которого зарубежные интернет-компании могут подать заявление о постановке на учет в российских налоговых органах. Для постановки на учет иностранной компании необходимо заполнить заявление с помощью данного сервиса и приложить выписку из реестра иностранных юридических лиц соответствующей страны происхождения или иного равного по юридической силе документа. После постановки на учет иностранной компании будет также доступен личный кабинет, с помощью которого иностранные компании смогут представлять декларации по НДС, обмениваться документами, письмами с налоговым органом и т.д. "НДС-офис интернет-компаний" и личный кабинет доступны на русском и английском языках. С помощью сервиса можно пройти онлайн-тест и проверить, нужно ли иностранной компании, оказывающей услуги в электронной форме российским физическим лицам становиться на учет в налоговых органах. Также на странице сервиса можно задать вопрос по интересующей теме.
 - Право на вычеты по НДС иностранным исполнителям не предоставлено. Соответственно, им не требуется составлять счета-фактуры, вести книги покупок, книги продаж, журнал учета полученных и выставленных счетов-фактур (п. 3.2 ст. 169 НК РФ).
- II. налоговый агент: иностранные организации-посредники, осуществляющие предпринимательскую деятельность с участием в расчетах непосредственно с физическими лицами (если их несколько – то та иностранная организация-посредник, которая осуществляла деятельность непосредственно с физическим лицом, даже если у нее нет договора с организацией, оказывающей услуги)
- III. налоговый агент: российские организации, индивидуальные предприниматели или обособленные подразделения иностранных организаций, расположенные на территории Российской Федерации, - посредники, состоящие на учете в налоговых органах и осуществляющие предпринимательскую деятельность с участием в расчетах непосредственно с покупателем
- следует учитывать, что при исчислении НДС налоговый агент обязан составить счет-фактуру в порядке, предусмотренном абз. 2 п. 3 ст. 168 НК РФ.
 - в случае если иностранная организация, состоящая на учете в налоговом органе на территории Российской Федерации, производит исчисление и уплату НДС по операциям по реализации услуг, оказываемых в электронной форме, российским организациям и индивидуальным предпринимателям, то оснований требовать повторной уплаты налога и отражения соответствующих операций в разделе 2 налоговой декларации по НДС

указанными российскими организациями и индивидуальными предпринимателями не имеется.

- 2) Если получатель услуги – организации и индивидуальные предприниматели, состоящие на учете в налоговых органах, то исчисление и уплата налога производятся указанными организациями и индивидуальными предпринимателями в качестве налоговых агентов.

С 1 января 2019 года ситуация изменится – введена новая формулировка - "покупатель указанных услуг". Это предполагает, что обязанность по исчислению НДС и постановки на учет будет возложена на иностранную организацию, оказывающую электронные услуги, независимо от того, кто является покупателем - физическое лицо, индивидуальный предприниматель или юридическое лицо (Федеральный закон от 27.11.2017 N 335-ФЗ).

Если конечным получателем услуги является физическое лицо, то сумма налога, исчисляется иностранными организациями, подлежащими постановке на учет, определяется как соответствующая расчетной налоговой ставке в размере 15,25 процента процентная доля налоговой базы. Налоговая база в данном случае определяется как стоимость услуг с учетом суммы налога, исчисленная исходя из фактических цен их реализации.

Поскольку расчетная ставка 15,25% применяется к налоговой базе с учетом налога, то сумма налога, исчисленная иностранной организацией по указанной расчетной ставке, соответствует сумме налога, включенной в стоимость услуги, облагаемой по налоговой ставке 18% (Письмо ФНС России от 10.03.2017 N СД-3-3/1626@).

Моментом определения налоговой базы является последний день налогового периода, в котором поступила оплата (в том числе частичная) электронных услуг. При определении налоговой базы стоимость электронных услуг в иностранной валюте пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ, установленному на последний день налогового периода, в котором поступила оплата (частичная оплата) указанных услуг (п. 4 ст. 174.2). Уплатить НДС иностранная ИТ-компания должна до 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 7 ст. 174.2).

Если конечным получателем услуги является российская организация или индивидуальный предприниматель, то исчисление и уплата налога происходит по правилам п.1 и п.2 ст.161 НК. В данном случае налоговая база определяется как сумма дохода от реализации этих товаров (работ, услуг) с учетом НДС. Налоговые агенты обязаны исчислить, удержать и уплатить в бюджет соответствующую сумму налога при выплате вознаграждения иностранному лицу. Т.е. фактически российские организации самостоятельно рассчитывают и уплачивают НДС в размере 18 процентов от уплачиваемой комиссии за оказываемые электронные услуги. (Письмо ФНС России от 03.04.2017 N СД-4-3/6100@).

Если российская организация или предприниматель осуществляют расчеты в качестве посредника, исчисление налога происходит в порядке, предусмотренном п. 5 ст. 161 НК РФ, с учетом особенностей, установленных п. 4 ст. 174.2 НК РФ. Согласно названной норме налоговая база определяется как стоимость электронных услуг без включения в них суммы НДС.

С 1 января 2019 года, как уже было сказано, иностранные организации будут обязаны платить налог за всех покупателей, включая индивидуальных предпринимателей и юридических лиц. При этом налоговая база и ставка будут определяться как сейчас при расчетах с физ. лицами. При этом, российская организация или индивидуальный предприниматель все равно смогут получить вычет при наличии договора и выделении НДС в счете (то есть без оформления счетов-фактур). Новым п. 2.1 ст. 171 НК РФ определены документы для подтверждения вычета электронным услугам. Для вычета по налогу, предъявленному иностранной компанией, зарегистрированной в налоговых органах на основании п. 4.6 ст. 83 НК РФ, при оказании интернет-услуг, покупателю понадобятся:

- договор и (или) расчетный документ с выделенной суммой налога и указанием ИНН и КПП иностранной фирмы (эти сведения об иностранной компании размещаются на официальном сайте ФНС);
- документы на перечисление оплаты, включая НДС.

Введение нового порядка налогообложения электронных услуг направлено на установление равной конкурентной среды для иностранных и российских организаций, оказывающих электронные услуги, и увеличение налоговых поступлений в бюджет и, соответственно, на полный и всесторонний сбор налога на добавленную стоимость со всех обязанных лиц. Но введенные нормы не способны на данный момент обеспечить уплату налога всеми иностранными организациями, оказавшими электронные услуги на территории Российской Федерации. На сегодняшний день только 145 иностранных компаний поставлены на учет в российских налоговых органах. Конечно, крупные компании, такие как Google, Apple, Microsoft, Amazon, eBay и другие, будут соблюдать закон, но что делать со средним и мелким бизнесом, который не имеет никаких контактов в Российской Федерации, кроме находящихся на ее территории покупателей - физических лиц.

Самый яркий показателем недоработанности данной системы, является неисполнение прогнозов. В Финансово-экономическом обосновании к проекту федерального закона N 962487-6 "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации" составители законопроекта указывали, что введение системы взимания НДС при оказании услуг в электронной форме за счет включения в число налогоплательщиков НДС иностранных лиц приведет к росту доходов бюджета на 52,6 млрд руб. Однако согласно отчету Федеральной налоговой службы РФ, иностранные интернет-компании заплатили лишь 9,34 млрд рублей НДС за 2017 год, что в 5,5 раз меньше намеченного.

Таким образом, можно сделать вывод, что новый механизм у нас еще не полностью урегулирован и действенен. Но, в любом случае, начало положено, ведь происходит разрастание виртуальной вселенной, и в современных условиях это очень важный своевременный шаг, а огрехи всегда неизбежны.

Литература

1. Башкирова И. Бухгалтерский учет и налогообложение услуг, оказываемых в электронной форме // Современный бухучет. 2017. N 5. С. 3 - 6.
2. Гришина О.П. "Налог на Google": вчера, сегодня и завтра // НДС: проблемы и решения. 2018. N 2. С. 24 - 34.
3. Ем А.В. Налог на добавленную стоимость при оказании иностранными организациями услуг в электронной форме: проблемы администрирования // Налоги. 2017. N 6. С. 7 – 12
4. Корень А.В. Налогообложение субъектов электронной коммерции: проблемы и перспективы: монография. – Владивосток : Изд-во ВГУЭС, 2010. - 176 с.
5. Манохова С.В. Услуги в электронной форме и НДС // Торговля: бухгалтерский учет и налогообложение. 2017. N 4. С. 34 - 42.
6. Налоговый Кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05 августа 2000 N 117-ФЗ (ред. от 06 декабря 2005) // Собрание законодательства РФ, 07 августа 2000, N 32, ст. 3340.
7. Письмо ФНС России от 09.08.2016 N СД-3-3/3618@ // Справочная правовая система «Консультант плюс».
8. Письмо ФНС России от 22.09.2017 N ЕД-4-15/19095 // Справочная правовая система «Консультант плюс».
9. Письмо ФНС России от 10.03.2017 N СД-3-3/1626@ // Справочная правовая система «Консультант плюс».

10. Письмо ФНС России от 03.04.2017 N СД-4-3/6100@// Справочная правовая система «Консультант плюс».
11. Федеральный закон от 27.11.2017 N 335-ФЗ (ред. от 28.12.2017) "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации"/Собрание законодательства РФ, 04.12.2017, N 49, ст. 7307.
12. www.nalog.ru (сайт Федеральной налоговой службы)