

Налогообложение НДС электронных услуг

3 июля 2016 г. Президентом РФ подписан Федеральный закон № 244-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» [1], или, как его называют средства массовой информации, закон о налоге на Google, который вступает в силу с 1 января 2017 г.

М.Я. Магомедов, О.С. Думинская, А.А. Белялетдинов

Законом устанавливаются новые правила налогообложения НДС электронных услуг (услуг, оказываемых в электронной форме) (далее —

ЭУ), реализуемых российским потребителям иностранными продавцами. Напомним, что в ряде европейских стран в отношении иностранных продавцов, реализующих ЭУ в этих странах, предусмотрено аналогичное законодательное регулирование. Базовым документом является Директива от 28.11.2006 № 2006/112/ЕС.

В настоящее время иностранные продавцы, реализуя ЭУ россиянам, НДС в наш бюджет не уплачивают, т. е. находятся в заведомо лучших условиях по сравнению с российскими продавцами. Этот перекося и призван устранить рассматриваемый закон.

Разъясняются положения закона, устанавливающие новые правила налогообложения электронных услуг: основные понятия, перечень и место оказания услуг, обязанность постановки на налоговый учет, порядок исчисления и уплаты НДС и др.

annotation
в формате
XML

Ключевые слова:

НДС, электронные услуги, НК РФ, иностранные организации, посредники

Key words:

VAT, electronic services, Tax Code, foreign organizations, mediators

Понятие ЭУ

Под ЭУ понимаются услуги, оказываемые автоматизированно с использованием информационных технологий через сеть Интернет. То есть фактически это услуги по предоставлению контента (музыка, видео, электронные книги, игры и т. д.) и (или) права доступа к программам (базам данных, онлайн-играм, социальным сетям и др.).

Перечень ЭУ содержится в п. 1 ст. 174.2 НК РФ [2]. К ним, в частности, относятся: предоставление прав на использование программ для ЭВМ; предоставление графических изображений (*картинки, фотографии*), онлайн-игр, музыки, видео, книг, оказание услуг хостинга (*социальные сети*); предоставление доменных имен; оказание услуг по облачному хранению (*icloud*); оказание рекламных услуг; оказание услуг по администрированию информационных систем, сайтов в сети Интернет; предоставление доступа к базам данных; оказание услуг по поиску данных, их отбору и сортировке по запросам, предоставлению указанных данных (сводок фондовой биржи *Forex*); предоставление доступа к поисковым системам; ведение статистики на сайтах в сети Интернет; услуги по поиску клиентов.

Обратите внимание: реализация на территории РФ исключительных прав на программы для ЭВМ и базы данных, а также предоставление прав на использование программ для ЭВМ и баз данных на основании лицензионного договора по-прежнему освобождаются от налогообложения НДС [2, подп. 26 п. 2 ст. 149]. Указанное освобождение будет распространяться и на иностранные организации, подлежащие постановке на учет в соответствии с п. 4.6 ст. 83 НК РФ.

Главное — не перепутать. Что не считается ЭУ

Некоторые виды услуг зачастую ошибочно принимаются за ЭУ. Обычно это услуги, которые также оказываются с использованием информационно-телекоммуникационной сети Интернет, но при этом сама сеть играет роль связующего звена между продавцами и покупателями. Чтобы таких казусов не было, законодатель выделил операции, не относящиеся к ЭУ, в частности: поставка товаров (выполнение работ, оказание ус-

луг) через сеть Интернет; реализация компьютерных игр на материальных носителях (*дисках, флэш-накопителях и др.*); осуществление консультаций по электронной почте (*обучение с преподавателем*); предоставление доступа к сети Интернет [2, абзацы шестнадцатый — двадцатый п. 1 ст. 174.2].

Место оказания ЭУ

С 1 января 2017 г. устанавливается особый порядок определения места реализации ЭУ: изменения внесены в ст. 148 НК РФ [1, п. 1 ст. 2].

Так, местом реализации ЭУ признается место осуществления деятельности покупателя этих услуг — организаций и индивидуальных предпринимателей (ИП).

Территория Российской Федерации считается местом осуществления деятельности организаций и ИП в случае фактического их присутствия на данной территории на основе государственной регистрации, а при ее отсутствии или в отношении филиалов и представительств организаций — на основе места, указанного в учредительных документах, места управления, места нахождения постоянно действующего исполнительного органа, места нахождения постоянного представительства (если работы (услуги) приобретены через это постоянное представительство).

Если ЭУ оказываются иностранными организациями и иностранными организациями-посредниками физическим лицам, то местом реализации признается место нахождения покупателя на территории РФ при выполнении хотя бы одного из условий:

- место жительства (адрес регистрации);
- место нахождения банка или оператора электронных денежных средств;
- сетевой адрес покупателя (IP);
- международный код страны телефонного номера (номер SIM-карты).

Документами, подтверждающими место оказания ЭУ, являются реестры, содержащие информацию о стоимости таких услуг и подтверждении места их оказания на территории РФ.

Обратите внимание: иностранные организации и иностранные организации-по-

средники, оказывающие ЭУ на территории РФ физическим лицам, вправе самостоятельно определить место оказания таких услуг, если в соответствии с законодательством иностранного государства оно определяется аналогичным образом.

Об обязанности постановки на налоговый учет

При реализации ЭУ российским физическим лицам на территории РФ у иностранных организаций и иностранных организаций-посредников возникает обязанность по исчислению и уплате НДС в бюджет РФ [2, п. 3 ст. 174.2], а также по постановке на учет в российских налоговых органах.

Заявление о постановке на учет и иные документы, перечень которых утверждается Минфином России, подаются указанными иностранными организациями в налоговый орган в течение 30 календарных дней начиная с 1 января 2017 г. и не позднее 30 календарных дней со дня начала оказания ЭУ лично, в электронной форме че-

Иностранные организации и иностранные организации-посредники, оказывающие ЭУ физическим лицам, могут быть сняты с учета налоговым органом по их заявлению либо по основаниям, предусмотренным п. 5.5 ст. 84 НК РФ (выявление недостоверных сведений в заявлении о постановке на учет и (или) в документах, неисполнение требования об уплате налога или требования о представлении документов, непредставление налоговой декларации в течение 6 месяцев, неуплата НДС в установленный срок).

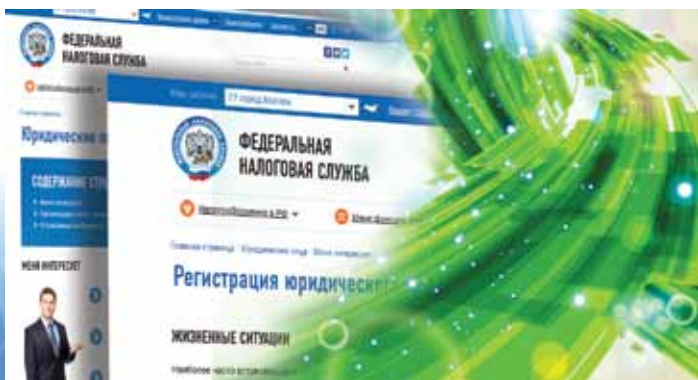
Однако иностранные организации вправе повторно подать заявление о постановке на учет. Если снятие с учета связано с неуплатой НДС, то при повторной постановке на учет суммы задолженности, признанной безнадежной к взысканию, должны быть восстановлены и уплачены в бюджет в течение 1 месяца начиная со дня постановки на учет в налоговом органе [2, п. 1.1 ст. 59].

Обратите внимание: иностранные продавцы — физические лица, зарегистрированные в иностранном государстве с целью осуществления предпринимательской деятельности, в случае реализации ЭУ на территории РФ физическим лицам вставать на учет в российских налоговых органах не обязаны и положения Закона № 244-ФЗ на них не распространяются. Такой вывод следует из письма ФНС России от 09.08.2016 № СД-3-3/3618@.

Каждому новому налогоплательщику — новый личный кабинет

Закон № 244-ФЗ предусматривает использование иностранными организациями и иностранными организациями-посредниками, оказывающими ЭУ на территории РФ физическим лицам, личного кабинета налогоплательщика [2, п. 3 ст. 11.2], доступ к которому предоставляется со дня постановки на учет в налоговом органе. Так, через личный кабинет налогоплательщика будет осуществляться обмен документами (информацией), сведениями между ними и налоговыми органами.

Обратите внимание: документы, представляемые в налоговый орган через личный кабинет, подписанные усиленной неквалифици-



рез официальный интернет-сайт ФНС России без применения усиленной квалифицированной электронной подписи, через представителя или по почте заказным письмом.

Налоговый орган обязан осуществить постановку на учет указанных иностранных организаций в течение 30 дней со дня получения заявления о постановке на учет и соответствующих документов и в тот же срок направить по адресу электронной почты, указанному в заявлении, уведомление о постановке на учет в налоговом органе.

рованной электронной подписью, признаются электронными документами, равнозначными документам на бумажном носителе, подписанным собственноручной подписью представителя такой организации.

В случае снятия с учета указанных иностранных организаций доступ к личному кабинету будет ограничен: в течение 1 года со дня снятия с учета они смогут через данный сервис только получать от налоговых органов соответствующие документы, а для представления документов в налоговые органы будут использовать телекоммуникационные каналы связи (ТКС).

Порядок исчисления и уплаты НДС.

Возврат (зачет) излишне уплаченного налога

Налоговая база определяется как стоимость ЭУ с учетом НДС. Моментом определения налоговой базы является последний день налогового периода, в котором поступила оплата (частичная оплата) за оказанные услуги. В случае получения выручки в иностранной валюте стоимость ЭУ в иностранной валюте пересчитывается в рубли по курсу Банка России, установленному на последний день налогового периода, в котором поступила оплата (частичная оплата).

НДС исчисляется по расчетной налоговой ставке в размере 15,25 %. Уплата налога производится в рублях не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Для уплаты налога иностранной организации необязательно открывать расчетный счет в российском банке. Налог можно уплатить со счета, открытого в банке, расположенном за пределами территории РФ.

Например, оплата за фактически оказанные ЭУ поступила в II квартале 2017 г. в долларах США. Она должна быть пересчитана по курсу Банка России на 30.06.2017 (последний день налогового периода), и налог, определенный по расчетной налоговой ставке в размере 15,25 %, подлежит уплате в бюджет не позднее 25.07.2016.

Обратите внимание на следующие моменты.

При реализации иностранными организациями ЭУ, в том числе по агентским и иным анало-

гичным договорам, российским организациям и ИП последние являются налоговыми агентами [2, п. 9 ст. 174.2] и обязаны исчислить НДС по



ставке в размере 18/118 и уплатить его в бюджет в порядке, предусмотренном пунктами 1 и 2 ст. 161 НК РФ.

При оказании ЭУ через российских посредников (российские электронные площадки) налоговыми агентами признаются российские посредники (организации и ИП) [2, п. 10 ст. 174.2]. Если в расчетах участвуют несколько российских посредников, налоговым агентом признается тот посредник, который непосредственно осуществляет расчеты с покупателями. Исчисление и уплату НДС российские посредники производят в порядке, предусмотренном п. 5 ст. 161 НК РФ, с учетом особенностей, указанных в п. 4 ст. 174.2 НК РФ. Так, налоговая база определяется на последний день налогового периода, в котором поступила оплата за фактически оказанные ЭУ. НДС исчисляется по ставке 18 %. При этом НДС с авансовых платежей, полученных от покупателей, такими налоговыми агентами не исчисляется.

Налоговые агенты, перечисленные в пунктах 9 и 10 ст. 174.2 НК РФ (российские организации и ИП, российские посредники), будут заполнять раздел 2 действующей налоговой декларации по НДС (для них планируется предусмотреть отдельный код, отражаемый в стр. 070).

Что касается возврата (зачета) излишне уплаченного иностранным продавцом НДС, то он осуществляется в соответствии со ст. 78 НК РФ, но с оговоркой: возврат возможен только на расчетный счет иностранной организации, открытый в российском банке.

Специальная налоговая декларация по НДС

С 2017 года иностранные организации и иностранные организации-посредники, оказывающие ЭУ физическим лицам, будут обязаны представлять специальную налоговую декларацию по НДС в срок не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, по установленному формату в электронной форме через личный каби-



нет. Указанная налоговая декларация будет состоять из двух разделов, в которых отражаются операции, облагаемые НДС, и операции, не подлежащие налогообложению НДС в соответствии с подп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ.

Книга покупок, книга продаж, журнал учета полученных и выставленных счетов-фактур в части оказания ЭУ указанными иностранными организациями не составляются [2, п. 3.2 ст. 169]. Проект приказа об утверждении формы и формата специальной налоговой декларации по НДС в настоящее время согласовывается с Минфином России.

Обратите внимание: в период ограничения доступа в личный кабинет налоговая декларация должна представляться по ТКС.

Налоговое администрирование операций по реализации ЭУ (налоговые проверки)

Статьей 88 НК РФ в редакции Закона № 244-ФЗ [1, п. 9 ст. 1] предусмотрены следующие особенности камеральной налоговой проверки, проводимой в отношении операций по реализации ЭУ на территории РФ.

Так, камеральная налоговая проверка проводится в течение 6 месяцев со дня представления

иностранными организациями и иностранными организациями-посредниками, оказывающими ЭУ физическим лицам, специальной налоговой декларации по НДС. Срок для представления документов по налоговой проверке установлен 30 дней со дня получения требования [2, пункты 2, 3 ст. 88, п. 3 ст. 93].

Законодатель также предоставил налоговым органам право *(при наличии согласия руководителя (заместителя руководителя) ФНС России)* в ходе налоговой проверки истребовать у организаций национальной платежной системы информацию в отношении операций по переводу денежных средств, осуществленных в адрес иностранной организации [2, п. 2 ст. 93.1]. **НП**

Литература

1. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации: федер. закон Рос. Федерации от 3 июля 2016 г. № 244-ФЗ. URL: <http://www.pravo.gov.ru> (дата опубликования: 03.07.2016).
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Части первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ и вторая от 5 авг. 2000 г. № 117-ФЗ (с изм. и доп.).

об авторах



М.Я. Магомедов,
советник государственной гражданской
службы РФ 2-го класса
mns10305@nalog.ru



О.С. Думинская,
советник государственной гражданской
службы РФ 2-го класса
avtor1@nalogkodeks.ru



А.А. Беялетдинов,
советник государственной гражданской
службы РФ 1-го класса
mns10344@nalog.ru