

LT in Focus

Законопроект, устанавливающий правила обложения НДС услуг, оказываемых иностранными организациями в электронной форме, принят Госдумой РФ в третьем чтении

15 июня 2016 года Госдума РФ в третьем чтении приняла законопроект, устанавливающий правила обложения НДС услуг, оказываемых иностранными организациями в электронной форме, и направила его для одобрения в Совет Федерации. Насколько нам известно, внесение существенных изменений в законопроект после его принятия Госдумой РФ не ожидается.

После вступления законопроекта в силу иностранные организации, оказывающие услуги в электронной форме российским физическим лицам, будут обязаны регистрироваться в российских налоговых органах и уплачивать НДС по ставке 15,25% (от стоимости услуг с учетом суммы налога).

Законопроект был принят в первом чтении Госдумой РФ еще 26 февраля 2016 года, однако по итогам обсуждений с правительством и представителями бизнес-сообщества Комитет Госдумы по бюджету и налогам внес в его текст соответствующие изменения. В частности, были уточнены особенности постановки на учет / снятия с учета иностранной организации, оказывающей услуги в электронной форме, а также особенности использования личного кабинета налогоплательщика для подачи такой иностранной организацией деклараций и других документов, устранен ряд неточностей и введены некоторые новые положения. Однако фундаментальная концепция обложения НДС услуг, оказываемых в электронной форме иностранными организациями российским физическим лицам, осталась неизменной.

Положения новой редакции, так же, как и предыдущей версии законопроекта, схожи с правилами ЕС в отношении обложения НДС электронных услуг, оказываемых организациями - нерезидентами ЕС, а также с правилами, в недавнем времени установленными в Корее, Новой Зеландии и ЮАР.

В случае принятия законопроекта поправки к НК РФ вступят в силу с 1 января 2017 года, и попадающим под действие закона иностранным организациям, оказывающим услуги в электронной форме, будет необходимо подать заявление о постановке на учет в налоговых органах РФ в течение 30 дней с даты их вступления в силу.

Постановка на учет и образование постоянного представительства

Изменения в перечне услуг в электронной форме

Место оказания услуг

Налоговая база и налоговый период

Вычет входного НДС

Освобождение от обложения НДС услуг по передаче прав на программное обеспечение

Механизм обеспечения исполнения закона и уплаты налога

Комментарии

Постановка на учет в налоговых органах и образование постоянного представительства

В новой редакции законопроекта уточняется, что иностранные организации должны будут встать на учет в российских налоговых органах в общем порядке (постановка на учет исключительно для целей НДС не предусматривается). При этом в текст законопроекта было внесено положение о том, что оказание иностранной организацией на территории РФ услуг в электронной форме, местом реализации которых является территория РФ, не приводит к образованию постоянного представительства этой организации для целей налогообложения прибыли.

Иностранные организации, оказывающие услуги в электронной форме, обязаны встать на учет в налоговых органах РФ, если данные иностранные организации:

- оказывают физическим лицам, не являющимся индивидуальными предпринимателями, услуги в электронной форме, местом реализации которых признается территория РФ;
- не осуществляют предпринимательскую деятельность через обособленное подразделение, расположенное на территории РФ; и
- осуществляют расчеты непосредственно с указанными физическими лицами (законопроект не определяет понятие «непосредственное осуществление расчетов», однако, по всей видимости, это означает получение платежей непосредственно от физических лиц).

Необходимо отметить, что законопроект не устанавливает минимальных значений

выручки от оказания услуг, при превышении которых у иностранных организаций возникает обязанность встать на учет в налоговом органе РФ.

Иностранные организации – посредники (которые наряду с покупателями – юридическими лицами, состоящими на учете в налоговых органах, признаются налоговыми агентами для целей исчисления и уплаты НДС) обязаны встать на учет в налоговых органах РФ, если указанные организации:

- действуют на основании договора комиссии, агентского или иного аналогичного договора, заключенного с иностранными организациями, оказывающими физическим лицам услуги в электронной форме, местом реализации которых признается территория РФ;
- осуществляют расчеты непосредственно с указанными физическими лицами (при участии нескольких посредников в цепочке оказания услуг посредник, непосредственно осуществляющий расчеты с физическими лицами, обязан

встать на учет в налоговом органе РФ, независимо от наличия у него договора с иностранной организацией, оказывающей услуги в электронной форме¹);

- не осуществляют предпринимательскую деятельность через обособленное подразделение, расположенное на территории РФ.

В случае если оказание услуг в электронной форме осуществляется через посредника, состоящего на учете в российских налоговых органах и осуществляющего деятельность на основании договора, агентского или иного аналогичного договора комиссии с иностранным продавцом указанных услуг с участием в расчетах непосредственно с покупателями, на такого посредника возлагаются функции налогового агента. В данном случае у иностранной организации, оказывающей соответствующие услуги в электронной форме, не возникает обязанности по постановке на налоговый учет на территории РФ, а также по исчислению и уплате налога в бюджет.

Изменения в перечне услуг в электронной форме

В новой редакции законопроекта уточняется определение услуг, оказываемых в электронной форме, а также вносятся некоторые изменения в перечень таких услуг.

Оказанием услуг в электронной форме признается оказание услуг через информационно-телекоммуникационную сеть, в том числе через информационно-телекоммуникационную сеть «Интернет» (далее – «сеть Интернет»), автоматизированно с использованием информационных технологий. К таким услугам относятся:

- предоставление прав² на использование программ для электронных вычислительных машин (включая компьютерные игры), баз данных через сеть Интернет, в том числе путем предоставления удаленного доступа к ним, включая обновления и дополнительные функциональные возможности;
- оказание рекламных услуг в сети Интернет, в том числе с использованием программ для электронных вычислительных машин и баз данных, функционирующих в сети Интернет, а также предоставление рекламной площади (пространства) в сети Интернет;
- оказание услуг по размещению предложений о приобретении (реализации) товаров (работ, услуг), имущественных прав в сети Интернет³;
- оказание через сеть Интернет услуг по предоставлению технических, организационных, информационных и иных возможностей, осуществляемых с использованием информационных технологий и систем, для установления контактов и заключения сделок между продавцами и покупателями (включая предоставление торговой площадки, функционирующей в сети Интернет в режиме реального времени, на которой потенциальные покупатели предлагают свою цену посредством автоматизированной процедуры и стороны извещаются о продаже путем отправляемого автоматически создаваемого сообщения);
- обеспечение и (или) поддержание коммерческого или личного присутствия в сети Интернет, поддержка электронных ресурсов пользователей (сайтов и (или) страниц сайтов в сети Интернет), обеспечение доступа к ним других пользователей сети, предоставление пользователям возможности их модификации;
- хранение и обработка информации при условии, что лицо, представившее эту информацию⁴, имеет к ней доступ через

¹ Законопроект не уточняет, является ли получение оплаты от агрегаторов платежей, действующих не на основании агентских или иных аналогичных договоров с иностранными организациями, оказывающими услуги в электронной форме, «непосредственным осуществлением расчетов» с физическими лицами.

² В предыдущей редакции законопроекта: «передача прав, не являющихся исключительными».

³ «Размещение предложений в программах для электронных вычислительных машин» в новой редакции исключено, однако на практике может быть охвачено предыдущим пунктом.

⁴ В предыдущей редакции законопроекта: «покупатель, имеющий доступ к хранимой информации».

- сеть Интернет;
 - предоставление в режиме реального времени вычислительной мощности для размещения информации в информационной системе⁵;
 - предоставление доменных имен, оказание услуг хостинга;
 - оказание услуг по администрированию информационных систем, сайтов в сети Интернет;
 - оказание услуг, осуществляемых автоматическим способом через сеть Интернет при вводе данных покупателем, автоматизированных услуг по поиску данных, их отбору и сортировке по запросам, предоставлению указанных данных пользователям через информационно-телекоммуникационные сети (в частности, сводки фондовой биржи в режиме реального времени, осуществление в режиме реального времени автоматизированного перевода);
 - предоставление прав на использование электронных книг (изданий) и других электронных публикаций, информационных, образовательных материалов, графических изображений, музыкальных произведений с текстом или без текста, аудиовизуальных произведений через сеть Интернет, в том числе путем предоставления удаленного доступа к ним для просмотра или прослушивания через сеть Интернет⁶;
 - оказание услуг по поиску и (или) представлению заказчику информации о потенциальных покупателях⁷;
 - предоставление доступа к поисковым системам в сети Интернет⁸;
 - ведение статистики на сайтах в сети Интернет.
- Трансляции телеканалов и (или) радиоканалов с использованием сети Интернет, а также услуги связи, предоставляемые через сеть Интернет, исключаются из перечня услуг в электронной форме. Кроме того, к услугам в электронной форме не относятся следующие операции:
- реализация товаров (работ, услуг), если при заказе через сеть Интернет поставка товаров (выполнение работ, оказание услуг) осуществляется без использования сети Интернет;
 - 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 сети Интернет.

Место оказания услуг в электронной форме

Как и в предыдущей версии законопроекта, устанавливается, что услуги в электронной форме подлежат обложению НДС в стране местонахождения покупателя (физического или юридического лица) услуг. В новой редакции уточняется, что в случае приобретения услуг физическими лицами местом осуществления деятельности покупателя признается РФ при выполнении хотя бы одного из следующих условий⁹:

- местом жительства физического лица является РФ;
- место нахождения банка, в котором открыт счет, используемый для оплаты услуг в электронной форме, или оператора электронных денежных средств, через которого осуществляется оплата услуг, расположено в РФ;
- сетевой адрес покупателя, использованный при приобретении услуг, зарегистрирован в РФ;

- международный код страны телефонного номера, используемого для приобретения или оплаты услуг, присвоен РФ.

В то же время, если в соответствии с законодательством иностранного государства услуги также признаются оказанными по месту нахождения покупателя, однако местом нахождения покупателя в соответствии с иностранным законодательством признается территория иностранного государства, то иностранная компания вправе самостоятельно выбрать место осуществления деятельности покупателя.

Документами, подтверждающими место оказания физическим лицам, не являющимся индивидуальными предпринимателями, услуг в электронной форме являются реестры операций с указанием информации о выполнении указанных выше условий, на основании которых местом осуществления деятельности покупателя признается

⁵ «Возможность обработки данных, позволяющая пользователю увеличивать скорость доступа к хранимой информации» в новой редакции исключена, однако охвачена новым пунктом.

⁶ В предыдущей редакции законопроекта была более широкая формулировка «предоставлению информации через сеть Интернет». В новой версии приведен исчерпывающий список контента.

⁷ В предыдущей редакции законопроекта данный пункт отсутствовал. Необходимо отметить, что указанные услуги будут признаны услугами в электронной форме в случае их оказания не только через сеть Интернет, но и через любую другую электронную сеть.

⁸ В предыдущей редакции законопроекта: «предоставление систем поиска и прочих порталов для сети Интернет».

⁹ В предыдущей редакции законопроекта содержалась ссылка на условия, которые должны были быть установлены Минфином РФ.

территория РФ, а также стоимости оказанных услуг.

Налоговая база, момент определения налоговой базы и налоговый период

Согласно поправкам к законопроекту, иностранная организация, оказывающая физическим лицам услуги в электронной форме, обязана уплатить НДС, за исключением случаев, когда обязанность по исчислению и уплате НДС возлагается на налогового агента.

Как и в предыдущей версии законопроекта, в новой редакции устанавливается, что при оказании иностранными организациями физическим лицам услуг в электронной форме, местом реализации которых признается территория РФ, налоговая база определяется как стоимость этих услуг с учетом суммы налога, а сумма НДС определяется как процентная доля налоговой базы, соответствующей расчетной налоговой ставке в размере 15,25%.

Налоговые декларации представляются иностранными организациями в налоговый орган через личный кабинет налогоплательщика, а в период, когда личный кабинет налогоплательщика не может использоваться – по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота. Подача деклараций, а

также уплата налога производится не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (календарным кварталом).

В новой редакции законопроекта устанавливается, что моментом определения налоговой базы является последний день налогового периода, в котором поступила оплата (частичная оплата) услуг, а не дата получения платежа от покупателя, как было указано в предыдущей версии законопроекта. В случае если стоимость услуг выражена в иностранной валюте, налоговая база рассчитывается в рублях по курсу Центрального банка РФ на последний день налогового периода, в котором поступила оплата (частичная оплата) услуг.

Первым налоговым периодом для иностранных компаний, оказывающих физическим лицам услуги в электронной форме, будет период от даты начала оказания услуг на территории РФ (но не раньше 1 января 2017 года) до конца соответствующего налогового периода (календарного квартала).

Вычет входного НДС

Как и в предыдущей версии законопроекта, в новой редакции устанавливается, что иностранные компании, оказывающие услуги в электронной форме, не смогут уменьшить НДС, исчисленный с выручки от реализации услуг в электронной форме, на сумму входного НДС, за исключением случаев, когда иностранная организация ведет деятельность

через обособленное подразделение, расположенное на территории РФ. В новой версии законопроекта исключаются положения о возможности вычета входного НДС по товарам (работам, услугам), приобретенным российскими организациями для оказания услуг в электронной форме, местом реализации которых не признается территория РФ.

Освобождение от обложения НДС услуг по передаче прав на программное обеспечение

Положения предыдущей версии законопроекта отменяли освобождение от уплаты НДС в отношении услуг по передаче прав на использование программного обеспечения (далее – «ПО») и баз данных. Однако, в результате обсуждений с российскими компаниями, работающими в сфере информационных технологий (далее – «ИТ»), новая редакция законопроекта не затрагивает освобождение от уплаты НДС в отношении передачи прав на использование ПО и баз данных на основании лицензионного договора.

Как следствие, возможность увеличенного вычета расходов для целей исчисления налога на прибыль, которая предусматривалась в качестве компенсации за отмену освобождения от уплаты НДС для ИТ компаний, была исключена из новой редакции законопроекта.

С учетом того, что указанное освобождение от НДС не будет отменено, остается вопрос, смогут ли на практике иностранные компании подтвердить право на применение освобождения от уплаты НДС (и не исчислять НДС) в отношении услуг по передаче прав на

использование ПО и баз данных физическим лицам в электронной форме на основании договора присоединения, который является

разновидностью лицензионного договора, однако, как правило, не заключается в письменном виде.

Механизм обеспечения исполнения закона и уплаты налога

Новая редакция законопроекта не уточняет, как российские налоговые органы будут обеспечивать исполнение иностранными организациями, оказывающими услуги в электронной форме, обязанности по постановке на учет в налоговых органах РФ и по уплате НДС в отсутствие у данных организаций расчетных счетов в российских банках и (или) имущества на территории РФ.

Законопроект не предусматривает для иностранных организаций, оказывающих услуги в электронной форме, возможность уплаты НДС в российские налоговые органы с

использованием расчетных счетов, открытых в иностранных банках (в настоящее время это невозможно на практике). Тем не менее, в новой редакции законопроекта установлено, что возврат излишне уплаченных сумм НДС может быть произведен на любой расчетный счет организации (в том числе, вероятно, и на расчетный счет в иностранном банке), хотя согласно предыдущей версии законопроекта, перечисление излишне уплаченного налога могло осуществляться исключительно на расчетные счета в российских банках.

Комментарии

Иностранным компаниям, оказывающим услуги физическим лицам в электронной форме на территории РФ, следует оценить потенциальное влияние предлагаемых правил обложения НДС на их деятельность, при необходимости адаптировать бизнес-модель и документооборот с целью снижения

возможных налоговых рисков и подготовиться к постановке на учет в налоговых органах РФ, в случае если обязанность по постановке на учет, исчислению и уплате НДС не будет возложена на иностранных или российских посредников.

Контакты

В случае возникновения вопросов в отношении данного выпуска вы можете обратиться к специалистам Департамента консультирования по налогообложению и праву.

В России

Олег Березин

Партнер

Группа косвенного налогообложения

Компания «Делойт», СНГ

Email: oberezin@deloitte.ru

Андрей Силантьев

Партнер

Группа косвенного налогообложения

Компания «Делойт», СНГ

Email: asilantiev@deloitte.ru

Василий Марков

Директор, ТМТ

Группа по предоставлению услуг

Компания «Делойт», СНГ

Email: vmarkov@deloitte.ru

Приложение TaxSmart



О «Делойте»

Наименование «Делойт» относится к одному либо любому количеству юридических лиц, включая их аффилированные лица, совместно входящих в «Делойт Туш Томацу Лимитед», частную компанию с ответственностью участников в гарантированных ими пределах, зарегистрированную в соответствии с законодательством Великобритании (далее — ДТТЛ); каждое такое юридическое лицо является самостоятельным и независимым юридическим лицом. ДТТЛ (также именуемое как «международная сеть «Делойт»») не предоставляет услуги клиентам напрямую. Подробная информация о юридической структуре ДТТЛ и входящих в нее юридических лиц представлена на сайте www.deloitte.com/about. Подробная информация о юридической структуре компании «Делойт» в СНГ представлена на сайте www.deloitte.ru/about.

«Делойт» предоставляет услуги в области аудита, налогообложения, консалтинга и корпоративных финансов государственным и частным компаниям, работающим в различных отраслях экономики. «Делойт» — международная сеть компаний, имеющая многолетний опыт практической работы при обслуживании клиентов в любых сферах деятельности более чем в 150 странах мира, которая использует свои обширные отраслевые знания, включая опыт оказания высококачественных услуг, позволяющие определить пути решения самых сложных бизнес-задач клиентов. Около 225 000 специалистов «Делойта» по всему миру привержены идеям достижения совершенства в предоставлении профессиональных услуг своим клиентам.

Настоящее сообщение содержит информацию только общего характера. При этом ни компания «Делойт Туш Томацу Лимитед», ни входящие в нее юридические лица, ни их аффилированные лица (далее — «сеть «Делойт»») не представляют посредством данного сообщения каких-либо консультаций или услуг профессионального характера. Ни одно из юридических лиц, входящих в сеть «Делойт», не несет ответственности за какие-либо убытки, понесенные любым лицом, использующим настоящее сообщение.