

Реализация принципов НДС при налогообложении услуг в электронной форме, оказываемых нерезидентами

Научный руководитель – Рябова Елена Валерьевна

Муравлёва Анна Андреевна

Студент (магистр)

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

E-mail: annazk@bk.ru

Развитие электронной коммерции вызывает необходимость разработки новых механизмов налогообложения электронных операций. Особенную сложность вызывает налогообложение электронных услуг, оказанных нерезидентами, зарегистрированными в любой точке мира в пользу резидентов. На настоящий момент Россия входит в перечень тех государств, которые применяют конструкцию НДС для этих целей, включая в объект данного налога услуги в электронной форме, оказанные нерезидентами.

Исходя из анализа реализуемости основополагающих принципов НДС представляется возможным определить то, насколько оправдано Россия облагает электронные услуги НДС. В связи с этим в работе приведен краткий анализ соблюдения следующих базовых принципов НДС при обложении таких услуг- принципа нейтральности НДС и принципа страны назначения.

Нейтральность НДС (the neutrality principle) основывается на обеспечении схожего налогового бремени для налогоплательщиков, осуществляющих аналогичные операции при схожих условиях. Данные положения также применимы и в случае оказания трансграничных услуг в электронной форме.

Следует отметить некоторые несоответствия в законодательном перечне услуг в электронной форме. В ст. 174.2 НК РФ закреплён закрытый перечень таких услуг. В определении, закреплённом в данной статье одним из признаков услуги в электронной форме выступает ее оказание через любую информационно-телекоммуникационную сеть, включая Интернет. Однако в самом перечне выделены некоторые услуги, которые признаются услугами в электронной форме только в случае их оказания через Интернет. Нередко те же самые услуги могут быть оказаны, с использованием других телекоммуникационных сетей. Таким образом, возникает ситуация, при которой к схожим услугам применяются разные ставки НДС (16,67% и 20%), что противоречит принципу нейтральности.

С 1 января 2021 года в силу вступает ряд поправок в налоговое законодательство, так называемый налоговый маневр в IT-сфере. Согласно данным изменениям российские IT-компании могут применять освобождение по НДС для операций по передаче прав пользования программами для ЭВМ, включённых в единый реестр российских программ для ЭВМ. Следовательно, освобождение от НДС не будет распространяться на операции с ПО, не зарегистрированными в реестре и не являющимися разработкой российских компаний. Таким образом, аналогичные операции российской компании и компании-нерезидента будут облагаться разными ставками НДС (20% и 16,67%), что также является нарушением принципа нейтральности.

Необходимо отметить момент, связанный с нарушением принципа нейтральности в российском налоговом законодательстве в отношении операций по предоставлению прав на использование электронных книг. Дело в том, что в отношении налогоплательщиков-резидентов с 2021 года будет применяться пониженная ставка НДС - 10%, в то время как для налогоплательщиков-нерезидентов была установлена расчетная ставка 16,67%.

Таким образом, нормы российского налогового законодательства не позволяют говорить о полноценной реализации принципа нейтральности НДС при налогообложении трансграничных электронных услуг, так как некоторые положения предоставляют налоговые преимущества при ведении бизнеса либо резидентам, либо нерезидентам.

Другим основополагающим принципом НДС является **принцип страны назначения (the destination principle)**, который означает, что операции облагаются данным налогом на территории того государства, в котором произошло конечное потребление.

Наибольшая сложность для реализации данного принципа заключается в определении места реализации трансграничных электронных услуг (B2C), так как их перемещение невозможно отследить и зафиксировать в виду нематериального характера.

Во-первых, сегодня практически невозможно достоверно определить действительное место нахождения как получателя услуги, так и поставщика ввиду возможности использовать VPN-технологии, прокси-серверы и другие инструменты, позволяющие скрыть место нахождения заказчика. Следовательно, на настоящий момент нет смысла вводить в механизм администрирования НДС возможность определения места оказания услуги через IP-адрес, как это сделано во Франции и Италии в рамках механизма администрирования так называемого цифрового налога.

Во-вторых, не менее сомнительным является критерий достоверного определения страны назначения также является определение места в связи с разумным предположением, что потребитель обычно на территории определенного государства (данный критерий закреплён в Великобритании).

Из проведенного исследования следует, что основополагающие принципы НДС не реализуются в полной мере при применении данной конструкции к операциям по оказанию нерезидентами услуг в электронной форме. Очевидно, что конструкция НДС не подходит для формирования справедливой системы налогообложения данных операций, а имеет лишь временный характер. В связи с этим стоит скорее говорить о необходимости разработки и внедрения нового цифрового налога, что подтверждается также тем, что ОЭСР на данный момент активно дорабатывает возможные варианты механизма цифрового налога.

Список используемой литературы

- 1) Екимова К.В., Гордиенко М.С. Налоговая политика зарубежных стран в условиях цифровизации экономики // Бизнес. Право. Образование. — 2019. — № 4 (49). — С. 47-52.
- 2) Ем А.В. Правовое регулирование взимания НДС при международной торговле услугами в электронной форме : дисс. . . канд. юрид. наук. - Москва. - 2019. - 171 с.
- 3) Пинская М.Р., Милоголов Н.С. НДС по трансграничным цифровым услугам: проблемы и пути решения // Финансы. - 2018. - № 11. - С. 32-36.
- 4) Синицын А., Айрапетян Л., Суркова А. Цифровой налог в России: перспективы введения // Центр стратегических разработок. Март 2020 года [Электронный ресурс]. — URL: <https://www.csr.ru/upload/iblock/5ef/5ef5a7831553dc062605b281a53e4350.pdf> (дата обращения 24.08.2020).
- 5) Тетерятников К.С., Камолов С.Г., Блашкина Д.А. Цифровой налог: поучительный зарубежный опыт // Российский экономический журнал. - 2020. - №3. - С. 69-87
- 6) International VAT/GST Guidelines 2017, OECD [Электронный ресурс]. - URL: [/rus/event/request/117871/report/"https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264271401-en.pdf?expires](https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264271401-en.pdf?expires) (дата обращения: 21.10.2020)

- 7) Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy 2020, OECD [Электронный ресурс]. - URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf> (дата обращения: 21.10.2020)