Санкт-Петербургский государственный университет

Юридический факультет

Кафедра административного и финансового права

Правовые проблемы уплаты НДС при оказании услуг в электронной форме

Выпускная квалификационная работа

студента магистратуры

очной формы обучения

по направлению налоговое право

Тарасевича Сергея Валерьевича

Научный руководитель:

профессор,
доктор юридических наук

Ногина Оксана Аркадьевна

Санкт-Петербург

2018 год

**Оглавление**

**Вступление3**

**Глава 1. Правовые проблемы определения «электронной услуги» как объекта для целей налогообложения** **6**

**1.1 Понятие «электронной услуги» и определение места реализации для целей уплаты НДС 6**

**1.2 Проблема участия физических лиц в обороте электронных
услуг**.….…………………………………………………...............................**12**

 **1.3 Проблемы избежания двойного налогообложения14**

**1.4 Проблема соотношения электронных услуг и лицензионных договоров18**

**Глава 2. Правовые вопросы, связанные с постановкой и снятием с учета иностранных налогоплательщиков, а также с порядком исчисления и уплаты сумм НДС при помощи налоговых агентов**……………………….**25**

 **2.1 Порядок постановки и снятия с учета налогоплательщиков25**

 **2.2 Проблемы исчисления и уплаты НДС при реализации услуг в электронной форме налоговым агентом**…………………………………….**28**

**Глава 3. Имплементация предложений отчета ОЭСР по эффективному взиманию НДС в российскую правовую систему**..…………………………**39**

 **3.1 Общие положения Отчета ОЭСР от 24.10.2017**………………..….....**39**

**3.2. Применение в Российских реалиях положений Отчета ОЭСР**.....**41**

 **3.2.1 Порядок освобождения от уплаты налога и обязательной регистрации в налоговых органах**……………………………………………**41**

 **3.2.2 Определение статуса потребителя электронной услуги**………**43**

 **3.2.3 Корректировка подлежащей уплате суммы НДС**……………..**47**

**3.3 Положения законопроекта о внесении изменений в НК РФ, касающиеся совершенствования уплаты НДС при реализации электронных услуг** …………………………..…………………………………**50**

**Заключение55**

**Список использованной литературы60**

**Вступление**

3 января 2016 года Президент РФ подписал Федеральный закон от 03.07.2016 №244-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового Кодекса Российской Федерации»[[1]](#footnote-1) (далее – Федеральный закон) Согласно положениям указанного закона, с 1 января 2017 года вступили в силу изменения в налоговое законодательство, устанавливающие порядок обложения НДС для иностранных компаний, занимающихся продажей электронного контента российским пользователям. В средствах массовой информации данный пакет изменений получил броское название «налог на Google».

 Уже не первый год государством ведется политика, направленная на обеспечение одинаковых условий для всех участников рыночных отношений, будь то иностранные или российские компании. Возможность введения «налога на Google» обсуждалась на протяжении нескольких лет, принимался во внимание успешный опыт подобных законодательных инициатив в странах Евросоюза. На современном этапе развития интернет отрасли в России, перспективы российских компаний, как никогда ранее, во многом зависят от мер государства, направленных на регулирование данного сегмента рынка. Таким образом, появление подобных новелл в НК РФ является логическим продолжением текущей государственной политики по уравниванию условий ведения бизнеса для отечественных компаний и зарубежных.[[2]](#footnote-2)

По мнению законодателя, с введением данных изменений в налоговую систему РФ на российском рынке интернет услуг будет достигнут баланс между российскими и иностранными компаниями. До 1 января 2017 года иностранные организации на российском рынке интернет услуг не платили НДС, в отличие от российских компаний. По сути, создавалась некая льгота, которая позволяла иностранным компаниям действовать на рынке успешнее за счет экономии на налогах. Не секрет, что крупные компании, которые традиционно считаются лидерами данного рынка, осуществляют поиск рынков в поисках наиболее экономически привлекательных юрисдикций с самой низкой ставкой НДС, где они учреждают дочерние общества для ведения бизнеса с европейскими потребителями – большинство выбирают Люксембург (Skype, iTunes), кто-то – Ирландию (Amazon, Airbnb, Oracle).[[3]](#footnote-3)

В Евросоюзе для борьбы с подобными действиями была разработана и весьма давно применяется Директива Совета ЕС 2006/112/ЕС от 28 ноября 2006 года, которая положила начало подобным законопроектам на территории стран европейского союза. В приложении II к указанной директиве был впервые закреплен «ориентировочный перечень электронных услуг».[[4]](#footnote-4) Во многом именно по образцу европейских норм и был разработан законопроект о введении «налога на Google».

 Тем не менее, еще до вступления законопроекта в силу, многие авторы отмечали некоторую топорность нововведения, высказывались мнения о том, что основная цель законопроекта – уравнивание российских и иностранных компаний – не может быть достигнута подобными изменениями в НК РФ. Многие осудили подобные новеллы. Так как бремя уплаты НДС «ляжет» на плечи потребителей, высказывались опасения, что подобные действия законодателя в целом негативно скажутся на российском рынке интернет услуг.

 «Налог на Google» еще на стадии принятия законопроекта стал одним из самых обсуждаемых проектов 2016 года в сфере налогообложения, приковавший к себе внимание не только представителей юридической и экономической профессии, но и рядовых граждан, на которых рассматриваемые нововведения окажут непосредственное влияние.

 Впрочем, это не удивительно, так как введенные «Налогом на Google» новшества вызвали опасения о том, что цена электронных услуг для российских покупателей существенно вырастет. Однако, данные нововведения соответствуют передовой международной практике налогообложения косвенными налогами услуг, предоставляемых в электронной форме.[[5]](#footnote-5)

 Целями и задачами данной выпускной квалификационной работы являются:

1. определение основных проблем, связанных с порядком уплаты НДС при оказании услуг в электронной форме;
2. анализ изменений законодательства и достигнутых законодателем результатов;
3. разработка предложений по улучшению правового регулирования рассматриваемой сферы;
4. рассмотрение зарубежного опыта регулирования уплаты НДС при реализации услуг в электронной форме;
5. анализ судебной практики.

**Глава 1**

**Правовые проблемы определения «электронной услуги» как объекта для целей налогообложения**

* 1. **Понятие «электронной услуги» и определение места ее реализации для целей уплаты НДС**

Налог на добавленную стоимость является одним из основных федеральных налогов Российской Федерации, формирующих доходную часть федерального бюджета.

На первый взгляд кажется, что объектом НДС служит обменная операция, а так же все приравненные к ней действия.[[6]](#footnote-6) Объекты налогообложения НДС прямо поименованы в ст.146 НК РФ. К ним в частности относится реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ, передача на территории РФ товаров (работ, услуг) для собственных нужд, передача права собственности на товары, оказание услуг на безвозмездной основе и многое другое.

Таким образом, объектом налогообложения НДС является практически любые операции, за рядом исключений, совершаемые в ходе деятельности экономического субъекта на территории РФ.

До появления Федерального закона от 03.07.2016 №244-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового Кодекса Российской Федерации» государство не сталкивалось на прямую с порядком налогообложения электронных услуг и не совершало явных попыток по введению «налога на Google».

Таким образом, фактически имея возможность опереться на международный опыт, законодателю пришлось с нуля продумывать весь порядок налогообложения «налогом на Google».

В первую очередь, говоря об электронной предпринимательской деятельности, необходимо определиться с тем, что является предметом реализации, ведь при осуществлении деятельности по реализации электронных услуг (по большей части международной) именно от предмета зависит порядок обложения налогом, в т. ч. применение определенной ставки налога (0%, 10%, 18%).[[7]](#footnote-7)

К какой категории относятся информационные продукты, которые могут существовать как на материальном носителе, так и в нематериальном виде, — к товарам, работам или услугам? В отличие от европейского, российское налоговое законодательство этого не уточняло, но финансовые и налоговые органы в своих письмах электронный продукт признают услугой.

 «Налог на Google» ввел в российское законодательство новое понятие – электронные услуги, и, соответственно, новый объект налогообложения – реализацию электронных услуг.

Как было сказано ранее, по сути, налог с реализации данных услуг уже уплачивался российскими IT-компаниями, однако, в течении длительного времени иностранные компании на территории РФ оказывали «электронные услуги» российским потребителям, и не платили НДС по российскому налоговому законодательству.

Безусловно это стало отправной точкой для разработки «налога на Google», в связи с чем у иностранных компаний, реализующих электронные услуги на территории РФ, возникли новые налоговые обязанности.

Чтобы определить последствия от своей деятельности в Российской Федерации для целей уплаты НДС, иностранная организация должна в первую очередь установить, распространяются ли положения рассматриваемого закона на услуги, которые она оказывает. Иными словами, могут ли услуги, реализацией которых занимается иностранная компания, быть признаны «электронными».

 Сам термин – «электронная услуга» был впервые введен в НК РФ с п.1 ст.174.2 НК РФ. В соответствии с положениями данной статьи «*услугой в электронной форме признается оказание услуг через информационно-телекоммуникационную сеть Интернет, автоматизировано, с использованием информационных технологий».*

Следует отметить, что речь идет только об услугах, не о продаже товаров через сеть Интернет, или продаже товаров, реализация которых автоматизирована в сети. Под действие закона не попадают все товары, имеющие материальную форму и продающиеся через интернет. Законодателем в ст.174.2 НК РФ закреплен перечень услуг, который прямо определяет, что именно относится к понятию «электронной услуги», а также исключает ряд операций в сети Интернет, которые не приводят к налогообложению «налогом на Google».

 Таким образом, квалификация услуги в качестве электронной, на первый взгляд, не вызывает сложностей. Нужно лишь сопоставить оказанную услугу с перечнем электронных услуг содержащемся в Налоговом Кодексе Российской Федерации.[[8]](#footnote-8)

Однако сам перечень интернет-услуг оставляет смешанные впечатления. С одной стороны, есть просто и понятно определенные услуги, которые на практике не должны вызывать двоякого понимания со стороны бизнеса и налоговых органов. К ним в частности относятся, хранение информации или предоставление доменных имен. С другой стороны – многие категории сформулированы запутанно, пересекаются между собой. На практике все еще до конца не установлено, что имел в виду законодатель, говоря, например, об оказании через Интернет услуг по предоставлению возможностей для установления контактов и заключения сделок между продавцами и покупателями, и чем это отличается от услуг по размещению в Интернете предложений о приобретении (реализации) товаров (работ, услуг).[[9]](#footnote-9)

По-видимому, в первом случае имеются в виду электронные услуги таких иностранных компаний как «Uber» (деятельность которого в дальнейшем будет рассмотрена более детально), во втором же случае имеется в виду непосредственно услуги по предоставлению места на сайтах для размещения информации о каком-либо товаре.

Закрепляя в Налоговом Кодексе РФ понятие «электронная услуга» и устанавливая детальный перечень электронных услуг, законодатель не ввел норму, которая позволила бы урегулировать их соотношение. Подобные действия могут привести к ситуации, когда иностранная организация окажется в тупике при попытке квалификации услуги, прямо не поименованной в перечне, но подпадающей сразу под несколько схожих услуг. На практике уже возникали такие вопросы, например, при квалификации услуг онлайн-бронирования, технической поддержки, а также образовательных, банковских и иных услуг, оказываемых через Интернет.

Для того, чтобы признать услугу электронной, необходимо одновременное соблюдение двух условий: она должна отвечать признакам электронной услуги и быть поименованной в перечне электронных услуг. Но само по себе наличие определения электронной услуги в НК РФ не позволяет исключить риск расширительного толкования налоговыми органами п.1 ст.174.2 НК РФ, отчасти от того, что перечень электронных услуг уже устарел и не покрывает всего разнообразия таких услуг. Именно поэтому, в первую очередь, при определении электронной услуги необходимо грамотно толковать ее исходное понятие.[[10]](#footnote-10)

Несмотря на то, что перечень видов услуг в ст.174.2 НК РФ является закрытым, юридическая техника нормы допускает двоякое толкование.[[11]](#footnote-11) С одной стороны, в перечне нет возможности расширительного толкования, с другой стороны, при определении перечня услуг, не относящихся к услугам в электронной форме законодатель использовал формулировку «в частности».

Данная формулировка несколько не точная, так как позволяет рассуждать о некотором понимании «общего», а указанные в статье ситуации – при которых подобные услуги не относятся к услугам в электронной форме, по всей видимости ни что иное как список исключений, который был сделан для того, чтобы наверняка уточнить некоторые, вероятно наиболее часто возникающие вопросы.

 Сама по себе конструкция ст.174.2 НК РФ интересна тем, что фактически группирует в себе многие обязательные элементы налога, таким образом, идя в разрез с общим принципом построения главы 21 НК РФ, и самого Налогового Кодекса в частности, когда элементы налога находятся на своих местах в соответствующих статьях.

Наиболее важными, изменениями в НК РФ, после введения ст.174.2 НК РФ, являются изменения, внесенные в ст.148 НК РФ. В подавляющем большинстве случаев юрисдикция государства в отношении НДС – территориальная. Облагаются исключительно те операции, которые экономически привязаны к территории страны.[[12]](#footnote-12) Однако, в случае с налогообложением электронных услуг устанавливаются особые правила определения места реализации услуг. Так, место осуществления деятельности предпринимателя, оказывающего услуги в электронной форме, зависит непосредственно от физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, и приобретающего рассматриваемые услуги, если выполняется хотя бы одно из перечисленных ниже 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.

Таким образом, законодателем разработаны и применены на практике весьма интересные способы определения места реализации. Особенным является определение места реализации по коду страны телефонного номера. По всей видимости имеется в виду ситуация, когда физическое лицо, находящееся за границей, приобретает или оплачивает какие-либо электронные услуги при помощи мобильного телефона из-за рубежа.

Однако, подобный порядок определения места приобретения услуги на самом деле не позволяет достоверно определить, где именно происходит конечное потребление услуги, что противоречит как природе налога на добавленную стоимость, так и принципу места страны назначения.[[13]](#footnote-13)

Подобный подход может привести к ситуациям, когда электронная услуга будет подпадать под условия, перечисленные в указанном выше списке, но не будет фактически потреблена на территории РФ, или наоборот, потребляться на территории РФ, не подпадая ни под один из критериев.

Подводя итог, хотелось бы отметить, что, несмотря на некоторые сомнения в отношении подходов к определению места потребления электронной услуги, законодателем заложен весьма крепкий фундамент, на основе которого можно было бы регулировать положения о «налоге на Google» с целью его улучшения и соответствия принципам налогового законодательства.

**1.2 Проблема участия физических лиц в обороте электронных услуг как признак электронной услуги**

В директиве Совета ЕС от 28.11.2006 №2006/112/ЕС[[14]](#footnote-14) и Регламенте №282/2011 Совета Европейского Союза «Об установлении мер для имплементации Директивы 2006/112/ЕС об общей системе налога на добавленную стоимость»[[15]](#footnote-15) под электронной услугой понимается услуга, оказание или предоставление которой через сеть Интернет или электронную сеть (скорее всего здесь имеются в ввиду локальные сети) по большей части автоматизировано, требует минимум человеческого вмешательства и невозможно без информационных технологий.

Так, например, согласно пункту 5 Приложения I Регламента №1042/2013 (внесшего изменения в ранее упомянутый Регламент №282/2011) в ЕС будут признаны электронными образовательные услуги, для предоставления которых не требуется человеческое участие, или такое участие сведено к минимуму.

Интересным является тот факт, что именно в связи с существенным количеством «человеческого участия» из-под понятия электронных услуг выведены такие услуги как дистанционное обучение на дому путем различных электронных средств связи (например - Skype).

Таким образом, несмотря на то, что понятие «электронная услуга», закрепленное в российском законодательстве схоже с понятием «электронной услуги» в Директиве ЕС и иных нормативных актах Европейского Союза, существует отличие. Из изначального текста законопроекта был изъят признак минимальной степени человеческого участия. По мнению Законодателя, отсутствие такого оценочного признака, как степень человеческого участия», позволит избежать правовой неопределенности при квалификации услуг.[[16]](#footnote-16)

Однако подобное упрощение позволяет толковать электронные услуги как полностью автоматизированные услуги. Таким образом, при наличии «фактора человеческого участия» услуга уже не является электронной. Подобные проблемы могут возникать при оказании услуг по технической поддержке IT-инфраструктуры. Такая поддержка в большинстве случаев автоматизирована лишь частично, часть работы выполняют сотрудники техподдержки.

Закреплять в законе в качестве признака электронной услуги лишь тот факт, что она является автоматизированной, как минимум рискованно. С учетом мнения законодателя о том, что признак человеческого участия может вызвать некоторую правовую неопределенность, необходимо уточнить признак автоматизации, дополнить его иными признаками, позволяющими более четко определить услугу как электронную. В качестве такого признака можно и нужно использовать уже введенный в ст.174.2 НК РФ признак базирования такой услуги на информационных технологиях.

Однако, данные признаки электронной услуги все равно оставляют место сомнениям. Где пролегает та граница, при пересечении которой автоматизированная услуга, базирующаяся на информационных технологиях, станет электронной услугой и повлечет соответствующие налоговые последствия? Насколько такая услуга должна быть автоматизирована? Является ли вмешательство человеческого фактора на той или иной стадии предоставления такой услуги основанием, чтобы больше не считать реализованную услугу «электронной»? Четкого ответа на данный вопрос законодатель не дает. Тем не менее, услуги, которые облагаются «налогом на Google» специфичны и многогранны, универсального метода их налогового обложения нет и не может быть.

Необходимо понимать, что в первую очередь эта услуга всегда базируется на информационных технологиях, и если ее предоставление в той или иной степени автоматизировано, то скорее всего она будет признана электронной.

Таким образом, законодателем в целом достигнута цель по включению в определение всех необходимых признаков, позволяющих квалифицировать услугу в качестве «электронной», однако, в каком-то смысле именно в ущерб налогоплательщикам, что может вызвать вопросы о несоблюдении законодателем публичных и частных интересов.

**1.3 Проблемы избежания двойного налогообложения**

«Налог на Google» регулирует в первую очередь порядок уплаты НДС при реализации электронных услуг иностранной компанией. Когда иностранная компания платит налоги на территории РФ для нее естественно возникает риск двойного налогообложения. Законодателем в ст.148 НК РФ предусмотрен способ избежания подобной ситуации. В силу абз.17 пп.4 п.1 ст.148 НК РФ если при оказании физическим лицам, не являющимся индивидуальными предпринимателями, услуг, указанных в п.1 ст.174.2 НК РФ, местом осуществления деятельности покупателя признается территория Российской Федерации и при этом в соответствии с законодательством иностранного государства, в котором место оказания указанных услуг определяется по месту осуществления деятельности покупателя, местом осуществления деятельности указанного покупателя признается территория такого иностранного государства, продавец вправе определить место осуществления деятельности покупателя самостоятельно.

Для этого необходимо соблюдение ряда условий:

1. Местом оказания услуги физическому лицу, которое не является индивидуальным предпринимателем, признается территория РФ.
2. Законодательство иностранного государства определяет место оказания услуги по месту осуществления деятельности покупателя.
3. Местом осуществления деятельности указанного покупателя признается территория такого иностранного государства.[[17]](#footnote-17)

 Статья весьма скудно описывает эти правила, поэтому перед компаниями, попавшими под действие нового закона уже встают такие вопросы как порядок, с помощью которого можно было бы подтвердить, что в другой стране установлено подобное правило. На сегодняшний день многие иностранные лица сталкиваются со сложностями при подтверждении своего резидентства для того, чтобы использовать соглашение об избежании двойного налогообложения, а это гораздо более разработанная процедура, действующая много лет. Многие специалисты сомневаются, что представление простого перевода актуальной редакции иностранного налогового законодательства будет достаточно.

 Из вышеуказанного вопроса вытекает второй: если у иностранного лица получится подтвердить, что указанные выше правила действительно существуют в иностранном государстве, то как подтвердить, что иностранное лицо под них попадает? Наличие норм в иностранном государстве это одно, а возможность их применения в отношении налогоплательщика – совсем другое.

 Кроме того, не все иностранные государства определяют место оказание электронных услуг по месту осуществления деятельности покупателя, под услугами, реализация которых происходит в электронной форме, могут подразумеваться услуги разного вида и объема (например предоставление торговой площадки онлайн не во всех странах может признаваться услугой в электронной форме).[[18]](#footnote-18)

 Стоит так же в очередной раз упомянуть специфики операций, по реализации электронных услуг. Объемы торговли в этой сфере – колоссальны, количество сделок исчисляется тысячами в минуту. Отследить все подобные сделки, осуществить из проверку, если и возможно, то крайне затруднительно.

 Таким образом, предпринятые законодателем меры по решению проблемы двойного налогообложения несколько однобоки и больше похожи на попытку «сечь кнутом воду» и заставляют усомниться в том, что предложенный законодателем механизм избежания двойного налогообложения будет весьма эффективен.

Еще одной проблемой, связанной с двойным налогообложением, является проблема деофшоризации с двойным НДС, когда первый раз его платит платформа, продающая контент непосредственно пользователю, а второй раз разработчик самого контента. [[19]](#footnote-19)

То есть, законодатель смог избежать двойной уплаты НДС непосредственно самой интернет-компанией, занимающейся реализаций электронных услуг, но часто эти компании являются лишь посредниками в цепочке между производителем услуги и конечным пользователем.

Необходимо понимать, что реализация услуг в электронной форме – новый, весьма специфический рынок, существуют различные модели продаж и взаимодействия крупных площадок с владельцами контента. От этих факторов в первую очередь зависит то, кто в итоге будет платить НДС. Велика вероятность, что услуги российских компаний, которые продаются при помощи известных иностранных интернет площадок (таких как «App Store»), будут обложены налогом дважды, соответственно так и не почувствуют на себе основной цели нововведений, а именно уравнивания условий.

Так, например, российская компания, занимающаяся реализацией различных электронных услуг для смартфонов через специализированные интернет-площадки, в частности «Apple Store», должна будет согласиться с тем, что при реализации своей услуги площадке («Apple Store») указанная услуга будет обложена налогом, а затем, на этот же продукт будет распространён «налог на Google».

В данном случае, наиболее важным для определения налоговых обязанностей всех участников подобной реализации услуг, а также установления факта двойного налогообложения необходимо изучать специфику договоров, на основании которых подобные площадки оказывают «сопровождение» по реализации электронных услуг.

В данном случае, проблема двойного налогообложения надуманная, так как интернет-площадка выступает в роли агента или комиссионера по реализации и поставке лицензированных приложений конечным пользователям (конечные пользователи приобретают лицензии на использование программного обеспечения).[[20]](#footnote-20)

Иными словами, разрабатывая программы ЭВМ и реализуя их через ресурсы «Apple», производитель программного обеспечения, реализация которого будет признана электронной услугой, просто заключает лицензионный договор (передача в пользование), или договор об отчуждении исключительных прав (передача в собственность). Все зависит от объема прав, передаваемых на программу потребителю. На практике, открывая, например, «Apple Store» мы увидим, что все права на программы, принадлежат разработчикам, а не компании «Apple», все действия по обновлению таких программ также производятся разработчиками.

В подавляющем большинстве случаев между лицом, реализующим электронные услуги и конечным потребителем данной услуги заключается именно лицензионный договор. Такая реализация электронных услуг, благодаря положениям пп.26 п.2 ст.149 НК будет освобождена от налогообложения НДС.

Следовательно, вероятность того, что налог на «Google» может привести к двойному налогообложению услуг, реализуемых через такие интернет площадки как «Apple Store» весьма мала.

**1.4 Проблема соотношения электронных услуг и лицензионных договоров**

Несмотря на то, что законом передача прав на программы для ЭВМ и базы данных фактически приравнена к электронным услугам, в НК РФ есть специальное изъятие, которое позволяет освободить такую передачу от НДС при условии того, что права будут переданы путем лицензионного договора. Специалисты юридической фирмы «Гольцблат БЛП» тем не менее полагают, что указанное специальное изъятие будет отменено.[[21]](#footnote-21)

Согласно ч.1 ст.1235 ГК РФ по лицензионному договору одна сторона - обладатель исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации (лицензиар) предоставляет или обязуется предоставить другой стороне (лицензиату) право использования такого результата или такого средства в предусмотренных договором пределах.

Текст Федерального закона в финальной редакции претерпел существенные изменения, прежде всего, из изначального проекта закона были убраны нормы, затрагивающие положения пп.26 п.2 ст.149 НК РФ, которые освобождают от налогообложения налогом на добавленную стоимость реализации исключительных прав на объекты интеллектуальной собственности и прав на их использование по лицензионному договору.

В настоящее время однако, «льгота о лицензионных договорах» сохранена и осталась без изменений. Норма, упраздняющая возможность освобождения от обложения НДС передачи эксклюзивных прав/прав на использование результатов интеллектуальной деятельности, в отношении программного обеспечения для ЭВМ по лицензионному договору была убрана из финальной редакции Федерального закона.

Данный вопрос рассматривался Минфином РФ и ФНС России, которые в своих письмах указывали, что несмотря на то, что фактически это электронные услуги, но в силу статьи 149 НК РФ указанные операции исключаются из-под налогообложения НДС.

 Многие иностранные компании, заключали со своими пользователями подобные лицензионные договоры посредством публичной оферты, пользователь акцептировал оферту и вот он уже вступил в лицензионные отношения. Одним из самых ярких примеров является действовавшее до недавнего времени лицензионное соглашение Linux.

Важным является вопрос о том, что подразумевает под собой «лицензионный договор» в контексте обложения НДС операций по реализации электронных услуг. Любой лицензионный договор или только бумажный? Если фактически, предоставление практически любых услуг в интернете осуществляется путем заключения лицензионного договора в электронной форме, то не является ли это способом массового ухода от налогообложения компаниями, реализующими услуг в электронной форме?

 Если же законодатель урегулирует данный вопрос, указав, что исключение действует только на лицензионные договоры в бумажной форме, то под удар вместо иностранных компаний в очередной раз попадут российские. Во-первых, если раньше, российские организации могли самостоятельно уровнять свои позиции на рынке путем заключения лицензионных договоров, избегая таким образом уплаты НДС, то теперь, весьма вероятно что они так же, как и иностранные компании, попадут в «серую зону».

 Вероятно, для достижения целей, заявленных при принятии рассматриваемого закона, было бы целесообразнее ввести налоговые вычеты при экспорте за рубеж отечественных сервисов – что дало бы стимул хоть и не мгновенному, но к постепенному развитию.[[22]](#footnote-22)

 В первичной редакции Федерального закона содержались положения о праве Российских организаций на вычет НДС при реализации услуг иностранным покупателям, а также в части особенностей порядка определения расходов при получении доходов от предоставления прав на основании лицензионных договоров. Однако в финальную редакцию законопроекта указанные нормы так и не попали.[[23]](#footnote-23)

 С введением «налога на Google» на практике чаще всего возникают вопросы о том, появляется ли объект налогообложения НДС в случае, если реализация электронных услуг предоставляется путем заключения лицензионного договора? Если он все-таки есть, то на территории какого государства? Если указанная льгота продолжит действовать, то опять же возникают вопросы об электронной цифровой подписи.

Необходимо также отметить, что фактически предоставление лицензионных прав и реализация услуг в электронной форме пересекаются только в той части, которой предусмотрено «предоставление прав на использование программ для электронных вычислительных машин (включая компьютерные игры), баз данных через сеть «Интернет», в том числе путем предоставления удаленного доступа».

Сама по себе обозначенная коллизия фактически не является коллизией, она лишь видимая. Квалификация сделок для целей налогового законодательства не возможна без применения норм законодательства гражданского. В гражданском праве лицензионный договор может заключаться только в случаях передачи отдельного экземпляра программного обеспечения в фактическое пользование лицензиата. [[24]](#footnote-24)

К сожалению, лицензионные договоры урегулированы законом крайне скупо. Составители части IV ГК РФ ограничились констатацией того, что по такому договору к приобретателю переходят все авторские имущественные права (по терминологии ГК РФ – исключительное право), и фиксации нескольких второстепенных положений, касающихся в частности, момента заключения договора и его формы.[[25]](#footnote-25)

Факт передачи отдельного экземпляра программного обеспечения – один из основных правовых рисков договора модели SaaS (software as a service). Договор SaaS – договор, в рамках которого пользование программным обеспечением осуществляется в рамках услуг. Большинство всех электронных услуг в настоящее время либо напрямую связаны с «облачными технологиями», либо предоставляются при их помощи, и так или иначе будут оказаны именно в рамках подобного договора.

В рамках договора SaaS потребителю услуги предоставляется доступ к различным службам информационной системы, включающей программное обеспечение, оборудование и информацию в базах данных. То есть программное обеспечение используется в совокупности и неразрывной связи с иными элементами информационной системы.[[26]](#footnote-26)

Важной особенностью такого договора является то, что экземпляры программного обеспечения не будут скачены потребителем услуги, не будут загружены в память их устройств и не будут модифицированы, т.е. в фактическое владение и пользование потребителя услуги не поступают. Все действия с такими программными продуктами выполняются на стороне компании, оказывающей электронные услуги.

Важно помнить, что многие компании разрабатывают специальные программы, для упрощения работы с их ресурсами – «браузеры», которые хоть и загружаются на компьютер, не является самим экземпляром программного обеспечения, услуги по реализации которого предоставляются конечному потребителю.

Следовательно, само по себе применение лицензии на SaaS противоречит закону, любой договор лицензирования на электронные услуги в основе которых находятся «облачные технологии» ничтожны. Стоит отметить, что аналогичная ситуация складывается и в отношении договоров аренды «облачных хранилищ».

С точки зрения российского законодательства «облачный сервис» представляет собой информационную систему, включающую совокупность технических средств, информации в базах данных, и обеспечивающих ее обработку информационных технологий.[[27]](#footnote-27)

В соответствии с требованиями ст. 607 ГК РФ в аренду сдаётся только индивидуально определенная вещь. Главной проблемой применения договора аренды к облачным сервисам является тот факт, что оборудование в облачном сервисе не может быть индивидуализировано, программное обеспечение также не является вещью в отличие от его носителя.

Поэтому договор аренды ПАК в рамках договора «SaaS» ничтожен как противоречащий прямому указанию гражданского законодательства на предмет договора аренды.

В связи с ничтожностью договора аренды стороны такого договора не могут ссылаться на его условия при возникновении гражданских и налоговых споров.

У сторон лицензионного договора на предоставление электронных услуг также возникает риск невозможности ссылки на условия, заключенного лицензионного договора, в случае возникновения гражданского или налогового спора. Помимо этого, компания, реализующая электронные услуги и применяющая общую систему налогообложения, лишается возможности применения льготы по НДС для лицензионного договора на программное обеспечение.

Как уже было сказано ранее, реализация по лицензионному договору на ПО не облагается НДС (пп.26 п.2 ст.149 НК РФ). Реализация по иным договорам производится с НДС. Следовательно, существует большой риск того, что налоговыми органами будет переквалифицирован лицензионный договор в договор на предоставление электронных услуг, что, соответственно, повлечет доначисление сумм налога, штраф и пени.

Таким образом, при реализации электронных услуг на базе программного обеспечения, в том числе путем предоставления потребителю удаленного доступа к программному обеспечению, лицензионный договор не может быть заключен, т.к. экземпляр программного обеспечения фактически не передается и не загружается на устройство пользователя, а заключение лицензионного договора в подобных условиях связано с серьезными рисками для организации, реализующей электронные услуги.

Подобная проблема в частности возникла у многопользовательских компьютерных онлайн-игр. Так, в 2014-2016 годах было опубликовано сразу несколько решений арбитражных судов в части квалификации для целей налогообложения виртуальных товаров.[[28]](#footnote-28) Налогоплательщик (ООО «Майл.Ру Геймз») отстаивал позицию, что деятельность в рамках лицензионного договора, должна квалифицироваться как передача ограниченных договором прав на ЭВМ. Тем не менее, налоговый орган квалифицировал лицензионный договор как смешанный, содержащий положения договора лицензионного и договора об оказании услуг. Судами была поддержана сторона именно налоговых органов.[[29]](#footnote-29)

Таким образом, практика переквалификации лицензионных договоров судами РФ уже имеется, и не каждый налогоплательщик будет готов рискнуть применить рассматриваемую «льготу» без полной уверенности в своей правоте.

Соответственно, льгота по НДС в случаях «оказания услуг в электронной форме» в большинстве случаев не применяется, и ее полная отмена как таковая не требуется.

**Глава 2**

**Правовые вопросы, связанные с постановкой и снятием с учета иностранных налогоплательщиков, а также с порядком исчисления и уплаты сумм налога при помощи налоговых агентов**

**2.1 Проблемы постановки и снятия с учета налогоплательщиков**

Обязанность по уплате налога в соответствии со ст.174.2 НК РФ не возникает у иностранной организации, если она оказывает электронные услуги через свое обособленное подразделение, созданное на территории РФ.[[30]](#footnote-30) Это непосредственно предусмотрено положениями п.1 ст.143 НК РФ, согласно которому такие обособленные подразделения признаются плательщиками НДС и платят налог в общем порядке. Однако, большинство организаций оказывают электронные услуги напрямую, не открывая обособленных подразделений на территории государства. В связи с этим разработан ряд нововведений в НК РФ об упрощенном порядке постановки на налоговый учет в РФ для иностранных компаний, оказывающих интернет-услуги.

Для этого, иностранным компаниям или их посредникам необходимо подать соответствующее заявление в налоговую. Проблем с этим возникать не должно, законом предусмотрена возможность подачи такого заявления через личный кабинет налогоплательщика (п.5.1 ст.84 НК РФ). Формы данных заявлений утверждены ФНС России.[[31]](#footnote-31) Указанное заявление подается вместе с выпиской из реестра иностранных юридических лиц, или, в случае отсутствия именно такого документа, вместе с равным по силе документом. Тем не менее, возможность подачи заявления лично или через представителя. Более того, налоговые органы предусматривают возможность подачи такого заявления через сайт [www.nalog.ru](http://www.nalog.ru) без применения усиленной квалифицированной электронной подписи. Скорее всего имеется в виду специальный сервис на данном сайте, который предварительно был назван «НДС-офис» (в настоящее время – «НДС – офис интернет-компаний») и был введен в тестовом режиме осенью 2016.[[32]](#footnote-32) После того, как иностранная компания встанет на учет в Российской Федерации, ей станет доступен «личный кабинет» который позволит в режиме реального времени предоставлять декларации по НДС онлайн, а так же обмениваться документами и письмами и иной почтовой корреспонденцией.

 В нынешней редакции закона не сформулирован порядок выбора организацией налогового органа, на учет в котором необходимо встать. В связи с этим многие специалисты указывают, что, исходя из толкования, иностранная организация может обратиться в любой налоговый орган по своему усмотрению.

 Указанное заявление должно быть подано не позднее 30 календарных дней со дня начала оказания указанных услуг. Таким образом, организации, изначально занимавшиеся предоставлением электронных услуг (до вступления закона в силу) должны были встать на учет не позднее 1 февраля 2017 года.

 Интересным моментом является формулировка п.1 ст.174.2 НК РФ, которая указывает, что несмотря на то, что иностранные компании должны подавать заявления, и вставать на учет, в случае если их услуги оказываются на территории РФ, они все равно не образуют постоянного представительства на территории РФ для целей налогообложения прибыли.

 Таким образом, законодателем учтена специфика компаний, оказывающих электронные услуги, а та же особый характер их деятельности.

 Помимо особого порядка постановки на учет, введены специальные правила снятия с учета. Для того, чтобы иностранная компания могла сняться с учета, также предусмотрено специальное заявление.[[33]](#footnote-33) Законом возможность подачи такого заявления ограничена – оно может быть подано не ранее проведения камеральной налоговой проверки декларации по НДС за последний налоговый период, а в случае обнаружения недоимки, после окончания взыскания такой недоимки и соответствующих пеней и штрафа. С учетом того, что камеральные проверки по декларациям, представленным иностранными компаниями, занимающимися реализацией услуг в электронной форме в соответствии с п.2 ст.88 НК РФ длятся в течении 6 месяцев, процедура снятия с учета может быть весьма длительной.

 Федеральный закон №244-ФЗ предусматривает ряд случаев, когда налоговые органы могут лишить иностранную компанию статуса лица, предоставляющего электронные услуги без ее заявления:

1. Выявление налоговым органом недостоверных сведений, содержащихся в заявлении и документах, представленных при постановке на учет;
2. Неисполнение требования об уплате НДС, пеней, штрафов в течении 12 месяцев со дня истечения срока исполнения указанного требования;
3. Неисполнение требования о представлении документов (информации), направленного налоговым органом в соответствии со ст.93 НК РФ, в течении трех месяцев со дня истечения срока исполнения указанного требования;
4. Непредставление декларации по НДС в течении 6 месяцев со дня истечения установленного срока;
5. Неуплата в установленный срок сумм недоимки по НДС, задолженности по пеням и штрафам.

При этом, снятие компании с учета – крайняя мера, и даже если налоговые органы будут к ней прибегать, они все равно предпримут все возможные действия, для того, чтобы взыскать недоимку, пени и штрафы в принудительном порядке. В редких случаях, при невозможности взыскать недоимку, она будет признана безнадежной к взысканию и списана в соответствии со ст.59 НК РФ.

Интересным действием законодателя является отдельные положения, введённые в НК РФ под п.1.1 ст.59 НК РФ. Согласно указанному пункту, в случае постановки на учет организации после того, как она ранее была снята с учета в соответствии с п.5.5 ст.84 НК РФ, все суммы недоимки пеней и штрафа, ранее признанные безнадежными к взысканию, будут восстановлены. Подобные нововведения по всей видимости направлены на случай, если иностранные организации поначалу воспротивятся нововведениям.[[34]](#footnote-34)

Таким образом, сам характер постановки организации на учет, и снятия ее с учета, а также механизм повторной постановки на учет однозначно свидетельствует в пользу того, что первоочередной задачей, стоящей перед законодателем, было не уравнивание возможностей иностранных и отечественных компаний, предоставляющих электронные услуги, а именно взыскание потенциальных сумм налога с иностранных организаций, а также борьба с уходом от налогообложения крупными игроками рынка электронных услуг.

**2.2 Проблемы исчисления и уплаты НДС при реализации услуг в электронной форме налоговым агентом**

Статьей 174.2 НК РФ предусмотрены два способа, которыми иностранная компания - налогоплательщик может осуществить возникшую перед ней обязанность по уплате налога с реализации услуг в электронной форме. Помимо самостоятельной уплаты (или, в случае если у организации есть обособленное подразделение, расположенное на территории Российской Федерации, с помощью обособленного подразделения), существует иной способ уплаты. Так, налог на добавленную стоимость за иностранную организацию может уплачивать российская организация (или индивидуальный предприниматель) как налоговый агент.

Таким образом, на сегодняшний момент, мы имеем следующие возможные ситуации исчисления и уплаты «налога на Google»:

- если оказание услуг в электронной форме иностранной компанией происходит по прямому договору с физическим лицом, налог выплачивает иностранная организация;

 - если услуги в электронной форме предоставляются иностранной компанией российской организации или ИП, последние самостоятельно исчисляют и уплачивают НДС с суммы, перечисляемой иностранной компании, в качестве налогового агента.[[35]](#footnote-35)

Согласно п.9 ст.174.2 НК РФ при оказании иностранными организациями услуг в электронной форме, указанных в п.1 ст.174.2 НК РФ, местом реализации которых признается территория Российской Федерации (за исключением оказания услуг через обособленное подразделение иностранной организации, расположенное на территории Российской Федерации), в том числе на основании договоров поручения, комиссии, агентских или иных аналогичных договоров, организациям и индивидуальным предпринимателям, состоящим на учете в налоговых органах (за исключением иностранных организаций, состоящих на учете в соответствии с п4.6 ст.83 НК РФ), исчисление и уплата налога производятся указанными организациями и индивидуальными предпринимателями в качестве налоговых агентов в порядке, предусмотренном п.1 и 2 ст.161 НК РФ, если иное не предусмотрено п.1 ст.174.2 НК РФ.

В подобных случаях важным моментом является тот факт, что иностранная IT-компания, реализующая электронные услуги российской компании или индивидуальному предпринимателю, не должна вставать на учет в налоговых органах на территории Российской Федерации.

По общему правилу, исчисление и уплату налога российские организации или индивидуальные предприниматели, являющиеся налоговыми агентами, должны будут произвести в порядке, предусмотренном п.п.1 и 2 ст.161 НК РФ. Так, в соответствии с п.1 ст.161 НК РФ, налоговая база определяется как сумма дохода от реализации товаров (работ, услуг) с учетом НДС. А в силу п.2 налоговые агенты обязаны исчислить, удержать и уплатить в бюджет соответствующую сумму налога при выплате вознаграждения иностранному лицу.[[36]](#footnote-36)

Налоговый агент, в силу положений абз.2 п.4 ст.174 должен произвести уплату налога одновременно с перечислением денежных сумм на счета иностранной компании, которая не состоит на учете в налоговых органах Российской Федерации и оказывает услуги в электронной форме.

Таким образом, на первый взгляд, все урегулировано, процесс уплаты сумм налога на добавленную стоимость отлажен и не вызывает никаких вопросов.

Тем не менее на практике возникают трудности. Рассмотрим возможные неоднозначные ситуации на примере наиболее часто используемых электронных услуг, а именно «Uber» (и его аналоги), и услуги по доставке еды на дом.

В настоящее время вызов такси с помощью мобильных приложений или оформление и оплата заказа на то или иное блюдо из ресторана с последующей доставкой на дом набрали колоссальные обороты.

Так, например, ИП – водитель легкового такси, работая с «Uber» или иной подобной компанией, получает от нее информацию о пассажире, который после оказанной ему услуги по перевозке перечисляет средства электронным платежом компании, а она в свою очередь пересылает их водителю за вычетом суммы комиссии.[[37]](#footnote-37)

 Как уже было сказано ранее, оказанные услуги облагаются НДС в том случае, если были представлены на территории РФ. Определить, что услуга «такси» была оказана на территории Российской Федерации не сложно по ряду очевидных причин. Однако, по сути приобретателем услуги «Uber» является и сам водитель такси. Если электронная услуга оказана индивидуальному предпринимателю – водителю такси, то необходимо определить место осуществления его деятельности, которое определяется на основе государственной регистрации этого физического лица в качестве ИП.

 Обращаясь к перечню электронных услуг, содержащемуся в ст.174.2 НК РФ можно найти такие электронные услуги как:

 - оказание через 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;

 - оказание услуг, осуществляемых автоматическим способом через Интернет при вводе данных покупателем услуги, автоматизированных услуг по поиску данных, их отбору и сортировке по запросам, предоставлению указанных данных пользователям через информационно-телекоммуникационные сети;

 -оказание услуг по поиску и (или) представлению заказчику информации о потенциальных покупателях.

Согласно «Условиям пользования сервисом в России» услуги, предоставляемые «Uber» *«представляют собой технологическую платформу, которая безвозмездно позволяет пользователям мобильных приложений Uber или пользователям веб-сайтов Uber, предоставляемых в рамках оказываемых Услуг (каждое из них именуемое «Приложение»), организовать и спланировать перевозку и/или предоставление логистических услуг с участием независимых сторонних поставщиков таких услуг, включая независимые сторонние транспортные компании и независимых поставщиков логистических услуг в соответствии с соглашением с Uber или с аффилированными лицами Uber («Сторонние поставщики»)».[[38]](#footnote-38)*

 C водителями «Uber» заключает партнерский договор, включающий элементы лицензионного и агентского договора. Но никаких требований к водителям не предъявляется.

В партнерском договоре, заключаемом с водителями, прописано, что «компания «Uber» не предоставляет никаких транспортных услуг» и «компания «Uber» не является транспортной компанией или пассажирским перевозчиком». Сервис «предлагает информацию и инструмент для взаимодействия Клиентов, желающих получить Таксомоторные услуги, с Водителями, которые могут предоставить Таксомоторные услуги, и не обеспечивает и не намерена обеспечивать транспортировку или каким-либо образом действовать в качестве транспортной̆ компании или пассажирского перевозчика». «Uber» «не несет никакой̆ ответственности» и «не берет на себя никаких обязательств в отношении каких-либо таксомоторных или транспортных услуг, предоставляемых Партнером или Водителями третьим лицам (в том числе Клиентам)».[[39]](#footnote-39)

Таким образом, услуги, предоставляемые компанией «Uber» - ничто иное как электронные услуги, и прямо определены закрепленным в ст.174.2 НК РФ перечне. Следовательно, с учетом положений п.9 ст.174.2 НК РФ, любой ИП – водитель «Uber» должен удерживать исполнять обязанности налогового агента по исчислению и уплате НДС в том случае, если «Uber» не встанет на учет сама. Опять же, если водитель не является ИП, то «Uber» обязан сам исчислять и уплачивать налог, хотя по сути деятельность водителей «Uber» направлена на систематическое получение прибыли и в порядке ст.11 НК РФ может быть признана предпринимательской.

Подобная ситуация была рассмотрена ФНС России.[[40]](#footnote-40) Иностранной компанией было подано заявление о постановке на учет в налоговых органах РФ в соответствии с п.4.6 ст.83 НК РФ. Иностранная компания оказывает электронные услуги в числе прочего российским организациям и индивидуальным предпринимателям, исчисляет и уплачивает НДС самостоятельно, следовательно, по мнению ФНС России отсутствуют причины требовать повторную уплату НДС, а также отсутствует необходимость отражения соответствующих операций в разделе 2 декларации по НДС российскими организациями и индивидуальными предпринимателями.

Схожая ситуация складывается и в отношении посреднических электронных услуг по доставке еды из ресторанов. Чаще всего подобные посредники также получают денежные средства от потребителей услуги и перечисляют деньги за вычетом комиссии ресторану.

Интересной особенностью в обоих ситуациях (но чаще именно в вопрос услуг по доставке еды) является тот факт, что исполнение иностранной компанией обязанности по исчислению и уплате НДС в ситуации, которая свое вознаграждение за посреднические услуги удерживает из денежных средств, поступивших к ней от пользователей, например, «мобильного приложения», не вписывается в законодательное регулирование.[[41]](#footnote-41)

С учетом того, что в силу п.4 ст.174 НК РФ налоговые агенты должны производить уплату НДС одновременно с выплатой (или перечислением) денежных средств иностранной компании происходит ситуация, что фактически такой момент не наступит, так как деньги напрямую уходят именно иностранной компании, а она уже будет возвращать денежные суммы за вычетом комиссии российской организации или индивидуальному предпринимателю.

ФНС России обратила внимание[[42]](#footnote-42) на то, что отличительной особенностью расчетов между Российской организацией (или индивидуальным предпринимателем) и иностранной компанией может являться получение вознаграждения напрямую от покупателя. А налоговый агент должен уплатить НДС тогда, когда перечисляет суммы денежных средств в адрес иностранной компании. В этом случае ситуация, по мнению налоговых органов, должна разрешиться аналогично принципу, изложенному в ранее упомянутом Письме ФНС России,[[43]](#footnote-43) то есть, если иностранная компания состоит на учете в налоговом органе на территории РФ, она сама произведет исчисление и уплату НДС.

Однако сам по себе вопрос «неурегулированости» остаётся открытым, в связи с чем готовятся новые изменения в законодательстве.

Интересным моментом, связанным с налоговыми агентами является тот факт, что при оказании реализации организациями электронных услуг на территории РФ (за исключением предоставления услуг через обособленное подразделение иностранной организации, расположенное на территории Российской Федерации) именно иностранным организациям, состоящим на учете в налоговых органах в соответствии с п.4.6 ст.83 НК РФ, иностранная организация, которой оказана услуга не должна выполнять функции налогового агента по исчислению и уплате НДС.[[44]](#footnote-44)

На российские организации и индивидуальных предпринимателей, приобретающих электронные услуги у иностранных компаний, подобные правила не распространяются.

Однако, с иностранными организациями, вставшими на налоговых учет в налоговых органах Российской Федерации в качестве налогового агента в порядке п.4.6 ст.83 НК РФ не все однозначно.

Пунктом 3 ст.174.2 урегулированы случаи, когда исполнение обязанности налогового агента возложено на иностранную организацию – посредника.

В силу абз.2 п.3 ст.174.2 НК РФ для признания иностранной организации посредника налоговым агентом необходимо соответствие двум критериям:

* осуществление своей деятельности на основании договора поручения, комиссии, агентского или иного договора аналогичного договора с иностранной организацией, оказывающей электронные услуги;
* ведение предпринимательской деятельности с участием в расчетах непосредственно с физическими лицами.[[45]](#footnote-45)

Важной особенностью здесь является то, что фактически отсутствует законодательно закрепленный термин «участие в расчетах».

Исследуя данный вопрос, вполне логично обратиться к положениям Федерального закона от 03.06.2009 №103-ФЗ «О деятельности по приему платежей физических лиц, осуществляемой платежными агентами». Так, в п.1 ст. 3 указанного Федерального закона закреплен похожий термин – «прием платежей физических лиц».

Прием платежей физических лиц – это прием платежным агентом от плательщика денежных средств, направленных на исполнение денежных обязательств перед поставщиком по оплате товаров (работ, услуг), и последующие расчеты платежного агента с поставщиком. Но возможность распространения положений данного закона на расчеты с иностранными поставщиками, реализующими услуги в электронной форме, весьма сомнительна.

Открытым остается вопрос, какими должны быть функциональные обязанности иностранной компании – посредника для того, чтобы ее признали налоговым агентом. Законодательно не урегулировано, достаточно ли только факта выставления счетов и принятия платежей от имени иностранной компании, реализующей услуги в электронной форме, или необходимым условием в качестве посредника является выполнение каких-либо иных функций, например, выполнение рекламных и маркетинговых услуг.

Неясным остается ответ на вопрос, можно ли признать налоговым агентом иностранную организацию, выполняющую в основном платежно-технические функции при оказании электронных услуг? Согласно текущей арбитражной практике, выполнение обязанностей исключительно по приему платежей – достаточный повод для того, чтобы организацию признали агентом в гражданско-правовом смысле этого понятия.[[46]](#footnote-46)

В тоже время, по логике ОЭСР, отраженной в Плане BEPS, для признания организации-посредника налоговым агентом, выполнения одной лишь технической функции недостаточно. Необходимо, чтобы такая организация в числе прочего была осведомлена о покупателе, продавце и характере электронной услуги. По мнению ОЭСР такой объем информации может позволить посреднику определить налоговую базу, правильно исчислить и уплатить налог в бюджет государства, то есть исполнить обязанности налогового агента. Однако просто платежный агент не всегда обладает такими функциями.

Логичным является тот факт, что в случаях, когда обязанности по исчислению и уплате НДС со стоимости реализованных электронных услуг в соответствии со ст.174.2 НК РФ осуществляют налоговые агенты, налоговую декларацию по НДС в налоговые органы также предоставляют налоговые агенты.[[47]](#footnote-47)

Налоговые агенты должны исполнить свои обязанности по подаче налоговой декларации по НДС не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, по форме, утвержденной Приказом ФНС России от 29.10.2014 №ММВ-7-3/558@. Таким образом, электронные услуги налоговые агенты декларируют в обычной налоговой отчетности, применяемой всеми российскими НДС-плательщиками. Все сведения подлежат отражению во 2 разделе налоговой декларации.

 Конкретные указания по заполнению декларации подробно расписаны в п.п.35, 36, 37.2, 37.6, 37.7 Порядка заполнения декларации.

Подводя итог, хотелось бы отметить, что в большинстве случаев правовое регулирование в отношении налоговых агентов достаточно урегулировано, однако, в отдельных случаях оставляет некоторые пробелы, вызванные спецификой оплаты. Однако, сами по себе нормы, регулирующие порядок налогообложения реализации услуг в электронной форме прописаны так, что для налогоплательщика логичным действием является именно регистрация в налоговых органах Российской Федерации, что само по себе должно искоренить проблемы, вязанные со спецификой оплаты.

В то же время, для того, чтобы признать иностранную или российскую организацию (или индивидуального предпринимателя) налоговым агентом, необходимо в первую очередь произвести детальный анализ возложенных на нее обязанностей, которые в совокупности могут свидетельствовать о том, что она может выполнить обязанности налогового агента.

**Глава 3.**

**Имплементация предложений отчета ОЭСР по эффективному взиманию НДС в российскую правовую систему**

**3.1 Общие положения Отчета ОЭСР от 24.10.2017**

В ноябре 2017 года был опубликован отчет ОЭСР «Механизмы эффективного взимания НДС, когда поставщик не расположен в юрисдикции обложения НДС»[[48]](#footnote-48) (здесь и далее – Отчет ОЭСР). Данный отчет затрагивает в том числе и самые актуальные вопросы, возникающие перед налогоплательщиками и налоговыми органами при обложении налогом на добавленную стоимость (или аналогичными налогами) доходов от реализации услуг в электронной форме.

 Целью данного отчета является облегчение задачи соблюдения требования законодательства других стран по постановке на учет, уплате НДС и введению отчетности, а также помощь в ведении расходов и снижении нагрузки поставщикам услуг, оказываемых в электронной форме.

 Кроме того, данный отчет, по мнению ОЭСР поможет государствам (применительно к теме ВКР и Российской Федерации) имплементировать самые подходящие для правовых реалий того или иного государства механизмы для администрирования процедур регистрации и взимания НДС при поставке услуг в электронной форме из-за рубежа.

 В рассматриваемом в данной главе документе указано на возможность применять различные подходы к взиманию НДС, применяя их вместе или по отдельности, как в отношении поставщиков электронных услуг, так и в отношении посредников, потребителей, а также в отношении автоматизированных систем. (п.8 ч.В.I.3 гл.I Отчета ОЭСР).

 Обозначены Отчетом ОЭСР и основания для выбора подхода. Он завит от характера сделки (национальная или трансграничная). Между какими субъектами она совершается (B2B или B2C)? Ведется ли реализация исключительно услуг, или еще и товаров, нематериальных товаров.

 Одной из основных целей данного отчета является определение вопроса о том, какая юрисдикция имеет право облагать трансграничную сделку по реализации услуг в электронной форме налогом на добавленную стоимость.

 В отчете отмечен действующий и принятый ВТО «принцип назначения» (destination principle). Согласно этому принципу, все экспортные операции по реализации услуг в электронной форме должны в зависимости от законодательства конкретной страны либо не облагаются налогом вовсе, либо облагаются по ставке 0% (с правом применить вычет в отношении налога, который был предъявлен при приобретении электронной услуги). В то же время, все импортные операции облагаются в соответствии с законодательством страны, на территорию которой была предоставлена услуга.

 Принципом назначения предусмотрено наличие различных режимов, которыми будет обеспечено достижение его целей. Одной из основных проблем, возникающих при трансграничной поставке услуг или нематериальных товаров является невозможность их остановки, проверки и маркировки на границе, поэтому для услуг, оказываемых в электронной форме необходимо создание иных механизмов имплементации в национальное законодательство.[[49]](#footnote-49)

 Согласно Отчету ОЭСР, из всех приведенных режимов взимания, действующих на основе постановки на учет (registration-based collection regimes), рекомендуется именно режим упрощенной постановки на учет налогоплательщика и взимания налога (simplified registration and collection regime). Данный режим представляет собой наиболее упрощенный вариант взимания НДС, предоставления отчетности налогоплательщиком и администрирования НДС. Именно этот режим использован в качестве наглядной модели для разработки Федерального закона от 03.07.2016 №244-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового Кодекса Российской Федерации», который вступил в силу с 1 января 2017 года. Тем не менее, на практике все равно возникли трудности[[50]](#footnote-50), в связи с чем, необходимо дополнить уже имеющиеся положения «налога на Google» систематизированными положениями из самого Отчета ОЭСР. Указанные дополнения, разумнее всего вводить в действующее законодательство как специальные налоговые нормы.

**3.2. Применение в Российских реалиях положений Отчета ОЭСР**

**3.2.1 Порядок освобождения от уплаты налога и обязательной регистрации в налоговых органах**

Первоочередным новшеством, которое имело бы реальную значимость и позволило бы снизить нагрузку как на налогоплательщиков (а также их иностранных и отечественных посредников), так и на налоговые органы является введение освобождения от уплаты налога, а также освобождение от обязательной регистрации в налоговых органах для целей уплаты НДС с реализации услуг в электронной форме.

 В сложившихся реалиях любая операция, попадающая в список электронных услуг, осуществляемая через посредника, будет учтена. В последствии по этой операции будут начислены налоги. Основной проблемой такого подхода на практике является то, что малый и средний бизнес, обязанный выполнять все требования налогового законодательства наравне с крупными поставщиками электронных услуг, будет вовлечен во весь бюрократический процесс регистрации, а также будет обязан выплатить минимальные суммы налога даже при разовой реализации услуг в электронной форме на территории РФ. Иными словами, сумма полученных с таких налогоплательщиков налогов вполне возможно не будет даже покрывать трудозатраты на их администрирование, а самим налогоплательщикам будет не выгодно оказывать услуги в электронной форме на территории РФ при малом количестве потребителей.

 Обращаясь к положениям НК РФ, необходимо вспомнить п.1 ст.145 НК РФ, согласно которой организации и индивидуальные предприниматели будут освобождены от исполнения обязанностей по исчислению и уплате налога в том случае, если сумма выручки от реализации без учета НДС за три предшествующих месяца подряд не превысила в совокупности 2 миллиона рублей. Однако, для реализации услуг в электронной форме подобного порядка не предусмотрено.

 С точки зрения эффективности администрирования иностранных поставщиков электронных услуг, включение в НК РФ специальной нормы об освобождении от обязательной постановки на учет и (или) уплаты НДС при не превышении определенного уровня доходов от реализации услуг в электронной форме, может привести к снижению уровня нагрузки, возложенной на налогоплательщиков и налоговые органы. Для того, чтобы подобные меры были эффективными, необходимо четко соблюсти баланс публичных и частных интересов, подобные нововведения в первую очередь не должны нарушать интерес бюджета.

 Кроме того, подобные изменения законодательства могут создать благоприятную почву для различных злоупотреблений. Вводя подобные освобождения необходимо четко отслеживать периоды, за которые могут осуществляться поставки, не допускать дробления бизнеса в целях избежание превышения установленного порога освобождения.

 Таким образом, само по себе подобное нововведение может привести к полезным и весьма благоприятным последствиям как для налогоплательщиков, так и для налоговых органов, однако связано с необходимостью разработки целого комплекса критериев и правил для «освобождения» иностранного налогоплательщика от обязанностей по регистрации и уплате НДС.

**3.2.2 Определение статуса потребителя электронной услуги**

 Отдельной проблемой, освещенной в Отчете ОЭСР, возникающей при реализации услуг в электронной форме является определение факта резидентства потребителя услуги.[[51]](#footnote-51)

 С 2017 года на иностранные организации, занимающиеся реализацией услуг в электронной форме, должны идентифицировать своих покупателей для целей постановки на учет этих иностранных организаций в налоговых органах Российской Федерации в соответствии с п.4.6 ст. 83 НК РФ.

 Налоговым Кодексом Российской Федерации, в пп.4 п.1 ст.148 НК РФ дан исчерпывающий перечень критериев, по которым можно определить, что услуга считается предоставленной на российской территории. Однако, совершено не урегулирован вопрос о том, для каких целей приобретена услуга. В зависимости от того, приобретена ли услуга для личных целей, или для коммерческих могут возникнуть различные сложности с налоговыми органами.

 Согласно пп.4 п.1 ст.148 НК РФ, «если при оказании физическим лицам, не являющимся индивидуальными предпринимателями, услуг, указанных в п.1 ст.172.4 НК РФ, местом осуществления деятельности покупателя признается территории РФ и территория иностранного государства, продавец вправе определить место осуществления деятельности самостоятельно».

 Такие положения могут быть причиной неопределенности, привести к лишним спорам с налоговым органом по поводу размера обязательства перед бюджетом, что послужит причинной лишней нагрузки как на поставщиков услуг, так и на их иностранных посредников.

 Основная проблема связана с уже рассмотренным статусом налоговых агентов. Если электронную услугу покупает физическое лицо, местом деятельности которого является территории РФ, иностранная организация обязана встать на учет в налоговых органах. Если же электронная услуга оказана российской организации или индивидуальному предпринимателю, то последние выступят в качестве налоговых агентов, и обязанности по постановке на учет в налоговых органах у иностранной компании не возникнет.

 Если с идентификацией российских компаний у иностранной организации теоретически не должно возникать никаких проблем (ИНН и ОГРН должны подтвердить факты регистрации российской компании и постановки компании на учет в налоговых органах Российской Федерации), то с индивидуальными предпринимателями все несколько сложнее.[[52]](#footnote-52)

 Ключевую роль в данном вопросе играет презумпция, содержащаяся в абз.4 п.2 ст.11 НК РФ, согласно которой, отсутствие факта регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя при осуществлении предпринимательской деятельности не является основанием для невыполнения обязанностей возложенных на такое физическое лицо Налоговым Кодексом Российской Федерации.

Из этого следует, что, запросив у физического лица ОГРН, и получив информацию об его отсутствии, иностранная компания не может быть уверена в том, что она реализует электронные услуги именно физическому лицу, а не индивидуальному предпринимателю.

 Более того, согласно нормам российского законодательства[[53]](#footnote-53) физическое лицо, зарегистрированное в качестве ИП, ведет предпринимательскую деятельность, используя свой ИНН физического лица. Таким образом, иностранная организация не сможет определить, является ли физическое лицо индивидуальным предпринимателем или нет, даже если получит ИНН данного физического лица.

 Согласно ст.ст.2, 23 ГК РФ гражданин вправе вести предпринимательскую деятельность на свой страх и риск. Цель такой деятельности – систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг. Исходя из этого, чтобы идентифицировать покупателя, иностранной организации потребуется запросить у потребителя услуг информацию о цели их приобретения.

 В целях избежания подобных проблем, Отчет ОЭСР предлагает ряд дополнительных критериев (п.81 ч.D гл.II Отчета ОЭСР), которые не закреплены в Налоговом Кодексе Российской Федерации, однако, могли бы быть весьма успешно введены в действующее правовое регулирование «налога на Google». Подобные новшества могли бы существенно улучшить процесс определения статуса потребителя электронных услуг на территории РФ.

 Данные критерии основаны на допущении некоторых предположений, что само по себе уже является основанием для возникновения спорных ситуаций, однако, суть их сводится к следующему: «если физическое лицо периодически покупает электронные услуги, нематериальные товары у данного поставщика по определенной цене, то его статус – потребитель на территории РФ для целей уплаты НДС».[[54]](#footnote-54)

 Если же физическое лицо покупает электронные услуги, нематериальные товары по высокой цене, возникает повод предположить, что данное лицо осуществляет предпринимательскую деятельность, появляется основание для смены его статуса.

В данных обстоятельствах особая роль будет возложена на самого поставщика электронной услуги, так как он должен будет установить такой факт, а затем проверить уже имеющуюся у него информацию о покупателе. Если при совершении новой, отличной от стандартных, покупки приобретатель электронной услуги или нематериального товара указал данные, которые так или иначе отличаются от ранее указанных данных (другой адрес выставления счета, другой номер счета в банке или иной платежной системе), то поставщик будет вправе изменить его статус.

 Однако, имплементация подобных норм в Налоговый Кодекс Российской Федерации будет означать делегирование своего рода контрольных полномочий поставщику услуги, что, безусловно, с одной стороны приведет к увеличению нагрузки на поставщиков услуг, с другой облегчит работу налоговых органов и, вполне может привести к снижению количества споров между налоговым органом и поставщиком электронной услуги.

 Для того, что данная система работала на благо и в общих интересах как потребителя электронной услуги, поставщика электронной услуги и не ущемляла интересов бюджета необходимо создать конкретный алгоритм действий, который позволит отслеживать полученную от поставщиков услуг информацию и максимально объективно давать ей соответствующую оценку.

 Необходимо понимать, что идеального подхода к идентификации покупателя электронных услуг нет и быть не может. Однако это не лишает иностранную компанию возможности настроить порядок предоставления электронных услуг так, чтобы получать важную для налоговых целей информацию от потенциального приобретателя услуги, которая позволит в дальнейшем доказать, что иностранная организация, при определении своих налоговых обязательств в РФ, действовала добросовестно и со всей осмотрительностью.[[55]](#footnote-55)

При создании алгоритма получения такой информации необходимо в первую очередь понять, как должна оцениваться деятельность поставщика. Если она включает в себя поставку электронных услуг как для личных целей потребителя, так и для предпринимательской деятельности, то предложенного выше анализа может быть недостаточно.

 Для оценки экономической деятельности приобретателя электронных услуг можно привлечь своего рода экспертов, которые в определенных случаях помогут налоговому органу понять, когда приобретатель электронной услуги действует добросовестно и не пытается ввести налоговый орган в заблуждение относительно своего статуса.

 Таким образом, будет создан двухступенчатый способ анализа, с привлечением эксперта в особо запутанных случаях.

**3.2.3 Корректировка подлежащей уплате суммы НДС**

 Тем не менее, даже изложенный выше анализ не может гарантировать абсолютно точных результатов. Помимо такого анализа в законодательстве необходимо предусмотреть специальный механизм, обусловленный спецификой механизма предоставления электронных услуг. Данная специфика заключается в том, что сам по себе механизм предоставления электронных услуг подразумевает, что потребитель может в любой случай по собственному желанию отказаться от поставки таких услуг в случае, если они подразумевают собой некую «подписку».[[56]](#footnote-56) В связи с этим необходимо разработать особый механизм корректировки подлежащей уплате суммы НДС, так как стандартное правило о подаче уточненной декларации, в случае выявления тех или иных ошибок, не может быть полноценно применено в рамках отношений, возникающих при корректировке суммы уплаты НДС, подлежащих уплате в связи с реализацией услуг в электронной форме.

 В Приказе ФНС России от 30.11.2016 №ММВ-7-3/646 (далее – Приказ) указано на право и обязанность налогоплательщика подать уточненную декларацию, если выявлены ошибки в декларации или обнаружен факт неполноты отражения сведений/неотражения сведений, которые влияют на сумму налога, подлежащую уплате в порядке ст. 81 НК РФ. Данный Приказ и ст.81 НК РФ распространяют свое действие на случаи выявления ошибок, которые влияют и не влияют на расчет суммы НДС, подлежащей уплате.

 Тем не менее, изложенные в рассматриваемой статье Налогового Кодекса и Приказе формулировки не способны в полной мере урегулировать проблему подлежащей корректировке суммы НДС.

 Согласно НК РФ, уплата налога на добавленную стоимость и подача декларации производятся не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. На момент подачи декларации данные иностранного поставщика электронных услуг будут достоверны, однако, все может измениться в следующем налоговом периоде. Может измениться статус потребителя в связи с выявленными обстоятельствами, или он может просто на просто отказаться от дальнейшего предоставления услуги. В таком случае возникает ситуация, при которой может потребоваться корректировка декларации за предыдущий налоговый период, но подача уточненной налоговой декларации будет нецелесообразна, поскольку на момент уплаты налога и подачи декларации ошибки отсутствовали.

 Сам по себе способ корректировки деклараций в таком случае целесообразно «упростить». В качестве такого способа корректировки можно рассмотреть вариант закрепления в НК РФ права лица, уплачивающего НДС при реализации услуг в электронной форме, перенести суммы излишне уплаченного НДС в предыдущем налоговом периоде в следующий налоговый период. Безусловно, для совершения подобных манипуляций необходимо будет предоставить все необходимые подтверждающие документы и сведения о потребителе услуги, отразить размер и объяснить причины подобной корректировки.

 Отчетом ОЭСР предлагается закрепить в налоговом законодательстве стран порядок, согласно которому у иностранной компании будет возможность восстановить пропущенный срок на подачу корректировки, что по мнению ОЭСР позволит сократить количество ситуаций, в которых иностранная организация обращается за возмещением излишне уплаченного НДС.[[57]](#footnote-57)

 Подобный механизм, во взаимодействии с механизмом определения статуса потребителя электронной услуги не будет создавать чрезмерной административной нагрузки на лицо, реализующее электронные услуги и позволит наиболее справедливо определять бремя данного лица или его посредника. Для налоговых же органов подобная система обернется несомненной пользой, так как часть полномочий по администрированию будут возложены непосредственно на продавцов электронных услуг, а количество судебных споров по вопросам налогообложения будет уменьшено.

 Подводя итог, необходимо отметить, что в Отчете ОЭСР содержится множество иных интересных предложений, направленных на эффективное взимание НДС с иностранных организаций, часть из которых уже применяется в Российской Федерации (например, возможность подачи заявлений о постановке на учет в электронной форме). Другая же часть, в частности изложенная в данной главе, может стать основой для развития правового регулирования отношений, складывающихся в рамках «налога на Google».

**3.3 Положения законопроекта о внесении изменений в НК РФ, касающиеся совершенствования уплаты НДС при реализации электронных услуг**

 Федеральным законом от 27.11.2017 №335 «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового Кодекса Российской Федерации» в НК РФ внесен ряд поправок, которые вступят в силу с 01.01.2019 и внесут существенные изменения в процесс правового регулирования налога на «Google». Указанные изменения направлены на уточнение спорных ситуаций, более детальное регулирование правовых механизмов связанных с реализацией услуг в электронной форме, в какой-то степени нивелируют уже возникающие спорные ситуации, рассмотренные в данной работе.

 Так, например, в соответствии с новой редакцией п.5 ст.148 НК РФ документами, подтверждающими место оказания электронных услуг, являются реестры операций с указанием информации о выполнении условий, предусмотренных абз.2 и 14-17 пп.4 п.1 ст. 148 НК РФ.[[58]](#footnote-58)

 Новым для НК РФ п.2.1 ст.171 НК РФ определены документы, которые необходимы для подтверждения вычета по IT-услугам. Согласно указанной статье, для вычета суммы НДС, предъявленного иностранной компанией при реализации услуг в электронной форме, зарегистрированной в налоговых органах на основании п.4.6 ст.83 НК РФ, приобретателю электронных услуг необходимо будет предоставить договор, и/или расчетный документ с выделенной суммой НДС и указанием ИНН и КПП иностранной фирмы (указанные сведения можно найти на официальном сайте ФНС России), а также документы, подтверждающие факт оплаты услуг, в том числе суммы НДС.

 Безусловно, данное нововведение является крайне важным для российских организаций или индивидуальных предпринимателей, так как позволит им при наличии договора и иностранной организаций и выделения НДС в счете, зачесть суммы НДС, уплаченные при приобретении услуг в электронной форме без оформления счетов-фактур.

С 01.01.2019 станут неактуальными рассуждения на тему того, кто является конечным потребителем электронной услуги для понимая того, кто должен осуществлять обязанности по исчислению и уплате НДС – сама компания, реализующая электронные услуги, или российская организация, индивидуальный предприниматель, являющиеся конечными потребителями услуги, и осуществляющие функции налогового агента.[[59]](#footnote-59)

 В соответствии с еще не вступившими в силу нормами п.9 ст.174.2 НК РФ утратит силу, обязанность по исчислению и уплате НДС будет лежать исключительно на иностранной компании, или ее иностранных агентах, а российские организации и индивидуальные предприниматели утратят статус налогового агента.

С одной стороны, подобное изменение действительно снизит степень возможного недопонимания своих обязанностей, что может приводить к неприятным налоговым последствиям для российских налоговых агентов, позволит уйти от прямого решения вопроса о том, что делать, в случае если выплаты прошли мимо налогового агента напрямую иностранной компании.

С другой стороны, данный подход предлагает слишком прямолинейное решение, которое в вопросах урегулирования сложных правовых отношений не всегда является правильным. Необходимо вспомнить, что само введение института налогового агента обусловлено максимально простыми причинами.

Так, применительно к отношениям, складывающимся в результате налогообложения иностранных лиц, налоговые агенты – самый надежный способ поступления сумм налогов с иностранных лиц.[[60]](#footnote-60)

По сути, в большинстве случаев, новый порядок уплаты НДС ляжет лишней нагрузкой на иностранные компании, которым придется сначала ждать денег от российских организаций и индивидуальных предпринимателей, а потом уже самим исчислять и уплачивать суммы налога. Это опять же может привести к нарушению установленных сроков для своевременного исчисления и уплаты НДС, лишним процессуальным действиям со стороны налоговых органов, для выяснения обстоятельств причины несвоевременной уплаты налога.

Подобные проблемы особенно актуальны в условиях введённых антироссийских санкций, из-за которых оплата может быть задержана даже по причине невозможности переведения денег зарубежным банком. Таким образом, при введении таких кардинальных мер, по урегулированию вопросов, связанных с уплатой сумм НДС налоговыми агентами необходимо учитывать не только правовые риски, но и внешнеполитические.

Безусловно, подобные изменения законодательства помогут снизить нагрузку на индивидуальных предпринимателей и российские организации. Не секрет, что функции налоговых агентов всегда являются дополнительным обременением.[[61]](#footnote-61) Однако, необходимость института налоговых агентов всегда была вызвана интересами в первую очередь государства. Отмена подобного института, даже в отдельных налоговых вопросах, таких как налогообложение НДС реализации услуг в электронной форме вызывает существенные последствия в виде дополнительных потерь бюджета.

 По сути, российские налоговые агенты – основной гарант от нарушений иностранной компанией порядка исчисления и уплаты НДС. Необходимо понимать, что полномочия государства в отношении иностранных компаний не безграничны. Каким образом, по мнению законодателя, налоговые органы Российской Федерации могут обнаружить факт неисполнения или недобросовестного исполнения иностранной компанией своих обязанностей по уплате НДС?

 В случае, если ни иностранная компания, ни иностранный налоговый агент не отразят операцию по реализации электронных услуг в декларации, найти ее во всем массиве оказанных услуг будет крайне затруднительно. Вполне возможно, что, если иностранный налоговый агент не отчитается о платеже, за оказанную на территории РФ электронную услугу, о таком платеже и факте оказания услуги налоговый орган Российской Федерации не получит информации ни от одного источника.

 Для контроля за иностранными организациями в подобных случаях, разработан механизм, установленный п.2 ст.93 НК РФ, согласно которому налоговый орган может истребовать информацию в отношении операций по переводу денежных средств, осуществленных в адрес проверяемых организаций, у операторов этих платежей (сюда относятся и организации национальной системы платежных карт, операторы по переводу денежных средств и другие). Однако, подобные запросы можно осуществлять только с согласия руководителя (или его заместителя) федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов. Кроме того, количество вариантов оплаты электронных услуг – бесчисленное множество, а стоимость услуги сама по себе обычно ничтожна мала, что вызывает сомнения в возможности налоговых органов отследить электронную услугу.[[62]](#footnote-62)

 Таким образом, подобные изменения законодательства выглядят весьма странно, по мнению автора этой работы, законодатель сам себе связывает руки. По сути, сбор налогов с иностранных организаций, без налоговых агентов в лице российских организаций и индивидуальных предпринимателей может превратиться в банальную проверку иностранных организаций на добросовестность. Даже если нарушение и будет выявлено, возможность взыскания налога станет крайне затруднительной.

**Заключение**

Рассматриваемые в данной выпускной квалификационной работе изменения, внесенные в Налоговый Кодекс РФ «налогом на Google», имеют весьма существенное и важное значение. В первую очередь указанные изменения полностью переписали порядок налогообложения на рынке электронных услуг. Имевшие ранее некоторое преимущество, «льготу», иностранные компании, теперь формально уравнены с российскими, что по мнению законодателя должно способствовать здоровой конкуренции и позволяет соблюсти некий принцип равенства.

В связи с массовой интеграцией интернета в повседневную жизнь людей, рассматриваемые изменения отразились не только на самих компаниях, но и на конечных потребителях, так как многие иностранные компании уже повысили цены на свои услуги. Не смотря на обещания, не все компании оставили цены на прежнем уровне. Так Google повысил цены на такие свои услуги, как Google-диск, о чем сообщил еще в коне декабря 2016 года.

 Нововведения существенно увеличат количество финансов, поступающих в бюджет, цена вопроса исчисляется миллиардами долларов.

 Налоговые органы детально проработали законопроект в части беспрепятственной реализации закона. Разработан понятный, разумный порядок исполнения закона, удобный для налогоплательщика, и не вызывающий никаких вопросов. Об этом говорит и тот факт, что многие иностранные компании, такие как Google, Apple, Microsoft, Samsung, Netflix встали на учет уже в первый месяц действия закона.

 Тем не менее, достигнув определенных целей, законодатель оставил юристам множество вопросов, с которыми предстоит разобраться. В рамках данной выпускной квалификационной работы были освещены проблемы как во многом надуманные (о двойном налогообложении российских компаний, реализующих свои услуги через иностранные торговые площадки), так и весьма реальные, даже не предполагающие какого-то единственно-верного решения.

 На сегодняшний день так и остается открытыми вопросы об определении статуса потребителя электронной услуги, о российских налоговых агентах и порядке исчисления и уплаты ими сумм НДС в случае, если потребитель услуги перечислил денежные суммы напрямую иностранной компании. Законодатель будто осознано игнорирует тот факт, что вероятность поступления в бюджет суммы налога на добавленную стоимость, которая будет перечислена на счета иностранной компании за реализованные электронные услуги, крайне мала.[[63]](#footnote-63)

Сами по себе нормы, регулирующие порядок исчисления и уплаты НДС при реализации услуг в электронной форме прописаны так, что для налогоплательщика логичным действием является именно регистрация в налоговых органах Российской Федерации, что само по себе должно искоренить проблемы, связанные с неоднозначным положением налоговых агентов в отношениях, складывающихся в ходе реализации услуг в электронной форме.

Несмотря на это, между налоговыми органами и налогоплательщиками могут возникать споры, например, о том, будет ли являться физическое лицо, которому оказана электронная услуга налоговым агентом, так как на самом деле он является индивидуальным предпринимателем, или о том, была ли возможность у иностранной компании установить тот факт, что физическое лицо, которому оказана электронная услуга – индивидуальный предприниматель. Кроме того, законодателем до конца так и не урегулированы вопросы, связанные порядком исчисления и уплаты НДС налоговым агентом, однако, отказ от российских организаций – налоговых агентов – решение крайне неоднозначное и весьма спорное.

Все так же неясными остаются вопросы с лицензионными договорами и возможностью применения льготы, содержащейся в пп.26 п.2 ст.149 НК РФ. Несмотря на то, что фактически коллизия отсутствует, и в большинстве случаев сама по себе указанная льгота не применима к правоотношениям, складывающимся в порядке налогообложения электронных услуг, многие налогоплательщики могут оказаться в весьма невыгодном положении из-за возможной квалификации налоговым органом лицензионных договоров как смешанных, содержащих положения договора лицензионного и договора об оказании услуг, что уже приводило к нежелательным налоговым последствиям. Налогоплательщикам также следует опасаться вероятной переквалификации налоговым органом их лицензионных договоров в договор предоставления услуг.

Однако, несмотря на то, что многие вопросы все еще остаются открытыми, несмотря на то, что количество необходимых изменений для урегулирования возникающих вопросов все еще многочисленно, администрирование «налога на Google» реализуется на территории РФ.

 Относительный успех вызван в первую очередь тем, что указанный налог для иностранных компаний уже привычен. Как было сказано ранее, нововведения основаны на нормах европейского права, регулирующих аналогичные отношения на территории ЕС, поэтому они не стали большой неожиданностью для иностранных компаний. Однако законодатель не полностью копирует нормы европейского законодательства, а пытается интегрировать те, что подходят именно российской правовой системе.

Такие процессы как развитие Интернета и мировой экономики, мировая глобализация и техническая революция безусловно способствует тому, что правоотношения между производителями услуг и их конечными потребителями становятся все более разнообразными, технически сложными и фактически требующими специального налогового регулирования.

 Но успех этот именно относительный. Если обратиться к финансово-экономическому обоснованию проекта федерального закона «962487-6 «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового Кодекса Российской Федерации» можно обнаружить, что составители законопроекта ожидали, что введение «налога на Google» приведет к денежным поступлениям в бюджет около 52-53 млрд. руб.[[64]](#footnote-64) Однако, согласно отчетам ФНС России, за первый квартал 2017 года, доходы бюджета от «налога на Google» составили 2 млрд. руб. По заявлению Михаила Владимировича Мишустина в ноябре 2017 года, данному РБК, «налог на Google» принес бюджету 7 млрд. руб. Таким образом, законодатель переоценил доходность созданной системы более чем в 5-6 раз.

 Изначально было ясно, что невозможно ввести систему, подобную «налогу на Google», и не испытать никаких проблем. Невозможно избежать проблем, связанных с уплатой налога, так как такие проблемы так или иначе будут упираться в вопросы пределов территориальной юрисдикции. Государство непосредственно администрирует иностранные компании, однако не может посягнуть на суверенитет других государств, пытаясь «дотянуться» до недобросовестных налогоплательщиков.[[65]](#footnote-65) Однако подобные проблемы можно и нужно решать, в первую очередь путем непосредственного развития международных отношений в рамках всеобщего налогового администрирования. На данный момент, единственным реальным решением представляется подписание странами специальных соглашений, как многосторонних, так и двухсторонних, направленных на решение возникающих проблем в части порядка администрирования НДС.

 В заключение, хотелось бы сказать, что НДС – довольно молодой налог в сравнении с возрастом налоговых систем и один из самых сложных для понимания. Современность предлагает немало новых задач для решения в рамках системы НДС.[[66]](#footnote-66) Введение в российское налоговое законодательство «налога на Google» - вполне разумное, и отвечающее современным реалиям действие, необходимое для развития как налогового права в целом, так и для текущих экономических задач государства. Невозможно было придумать более правильный и справедливый с точки зрения принципов налогового законодательства налог.

 Несмотря на то, что пока еще рано говорить о том, что в правом регулировании «налога на «Google» отсутствуют какие-либо шероховатости, можно смело утверждать, что введение указанного налога – безусловно верное действие нашего законодателя. Это шаг, сделанный в ногу со временем.

**Список использованной литературы**

1. Директива Совета ЕС 2006/112/ЕC «Об общей системе
налога на добавленную стоимость» [электронный ресурс]:
принята Советом Европейского Союза 28.11.2006 : электронный фонд правовой и нормативно-технической документации. // URL: http://docs.cntd.ru/document/902397286 (дата обращения: 25.03.2017).
2. Регламент №282/2011 Совета Европейского Союза «Об установлении мер для имплементации Директивы 2006/112/ЕС об общей системе налога на добавленную стоимость» // СПС. КонсультантПлюс.
3. План BEPS: Action 1: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. BEPS 2015 Final Reports. [электронный ресурс]: сайт электронной библиотеки ОЭСР. // URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report\_9789264241046-en#page1 (дата обращения: 24.03.2018).
4. «Mechanisms for the effective collection of VAT/GST. When the Supplier Is Not Located In the Jurisdiction of Taxation. [электронный ресурс]: сайт ОЭСР. // URL: http://www.oecd.org/tax/tax-policy/mechanisms-for-the-effective-collection-of-VAT-GST.pdf (дата обращения: 24.02.2018).
5. Налоговый Кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 №146-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 1998. №31. ст.3824. (ред. от 19.02.2018).
6. Налоговый Кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 №117-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 2000. №32. ст.3340.  (ред. от 23.04.2018).
7. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть четвертая) от 18.12.2006 №230-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 1994. №32, ст. 3301. (ред. от 01.07.2017)
8. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 N 51-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 2006. №52 (1 ч.), ст. 5496.  (ред. от 01.07.2017).
9. Федеральный закон от 03.06.2009 №103-ФЗ «О деятельности по приему платежей физических лиц, осуществляемой платежными агентами» // Собрание законодательства РФ.2009, № 23, ст. 2758 (в ред. от 03.07.2016).
10. Федеральный закон «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового Кодекса Российской Федерации» от 03.07.2016 №244-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 2016. №27. ст.4177.
11. Федеральный закон «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового Кодекса Российской Федерации» от 27.11.2017 №335 // Собрание законодательства РФ. 2017. №49, ст.7307.
12. Законопроект № 962487-6 [электронный ресурс]: сайт
Государственной Думы Российской Федерации // URL: http://asozd2.duma.gov.ru/main.nsf/%28Spravka%29?OpenAgent&RN=962487-6

(дата обращения: 25.02.2017)

1. Приказ ФНС России от 29.10.2014 №ММВ-7-3/558@ // Российская газета. 2014. №297.
2. Приказ МНС России от 03.03.2004 №БГ-3-09/178 // Российская газета. 2004. №64. (ред. от 29.06.2012)
3. Приказ ФНС России от 29.06.2012 №ММВ-7-6/435@ // Российская газета. 2012. №192.
4. Приказ ФНС России от 30.11.2016 №ММВ-7-3/646 (в ред. от 27.12.2016) [электронный ресурс]: Официальный интернет-портал правовой информации // URL: http://www.pravo.gov.ru (дата обращения: 05.02.2018).
5. Письмо ФНС России от 03.05.2017 №СД-3-3/3117@ [электронный ресурс]: справочно-правовая система // URL: <http://www.consultant.ru>
/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=QUEST&n=167732#06233624746722124 (дата обращения: 05.02.2018).
6. Письмо ФНС России от 30.06.2017 №СД-4-3/12602@ [электронный ресурс]: справочно-правовая система // http://base.garant.ru/71709586/ (дата обращения:05.02.2018).
7. Письмо ФНС России от 26.07.2017 №СД-3-3/5062@ [электронный ресурс]: справочно-правовая система // <http://www.garant.ru/products>/
ipo/prime/doc/71633874/#review (дата обращения:05.02.2018).
8. Приказ ФНС России от 12.12.2016 №ММВ-7-14/677@ [электронный ресурс]: справочно-правовая система // http://www.consultant.ru/document/
cons\_doc\_LAW\_210848/ (дата обращения:05.02.2018).
9. Определение ВС РФ от 03.02.2016 №305-КГ15-18998 [электронный ресурс] ]: справочно-правовая система // http://base.garant.ru/71322090/ (дата обращения:20.04.2018).
10. Определение ВС РФ от 30.09.2015 №305-КГ15-121514 [электронный ресурс]: справочно-правовая система // http://www.consultant.ru/cons/cgi/
online.cgi?req=doc&base=ARB002&n=439231#09406725333928911 (дата обращения:20.04.2018).
11. Постановление АС ДВО от 28.10.2016 по делу №А04-5599/2015 [электронный ресурс]: картотека арбитражных дел // http://kad.arbitr.ru/Card/cee35104-906f-42fc-9a71-9c5369d8546c (дата обращения:10.02.2018).
12. АС ВВО от 03.08.2016 по делу А29-4833/2015 [электронный ресурс]: картотека арбитражных дел // http://kad.arbitr.ru/Card/af5dbcf0-d340-4a29-a257-edff4f74a37a (дата обращения: 10.02.2018).
13. Абрамова, Е.Н. Аверченко, Н.Н., Байгушева Ю.В. [и др.]. Гражданское право: учебник: в 3. т. Т. 3 / Е.Н. Абрамова, Н.Н. Аверченко, Ю.В. Байгушева [и др.] под ред. А.П. Сергеева. – М.: РГ-Пресс, 2012. – 800 с.
14. Пепеляев, С.Г. Налоговое право. Особенная часть: Учебник для вузов / С.Г. Пепеляев, П.А. Попов, А.А. Косов и др.; под ред. С.Г. Пепеляева - М.: Просвещение, 2017. – 736 с.
15. Пепеляев, С.Г. Налоговое право: Учебник для вузов / Пепеляев, С.Г., Кудряшова Е.В., Ахметшин Р.И. и др.; под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Альпина Паблишер, 2015. - 796 с.
16. Пепеляев, С.Г. Правовые основы косвенного налогообложения: учеб. пособ. / С.Г. Пепеляев, Е.В. Кудряшова, М.В. Никонова под общ. ред. С.Г. Пепеляева. - М.: Статут, 2015. – 128 с.
17. Астахов, К.Г. Отчет ОЭСР по эффективному взиманию НДС: перспективы применения в России. / К.Г. Астахов // Налоговед. –М.: Просвещение, 2017 - №12 – С. 44 – 56.
18. Борисичев, А.А. Коршакова, Д.М. «Налог на Google»: спорные вопросы практики / А.А. Борисичев, Д.М. Коршакова // Налоговед. – М. 2017. №6 С. 39 – 47.
19. Гришина, О.П. «Налог на Google»: вчера, сегодня и завтра / О.П. Гришина // НДС: проблемы и решения. - М.: Аюдар Инфо, 2018. - №2. – С.24-34.
20. Давыдова, О.В. «Налог на «Google» по услугам такси /О.В. Давыдова // Транспортные услуги: бухгалтерских учет и налогообложение. – М.: Аюдар Инфо, 2017. - №5. –С. 24 - 26.
21. Давыдова, О.А. Доставка блюд через мобильное приложение: «налог на Google» / О.А. Давыдова // Предприятия общественного питания: бухгалтерский учет и налогообложение. – М.: Аюдар Инфо, 2017. - №10. - С. 14-17.
22. Ем, А.В. Налог на добавленную стоимость при оказании иностранными организациями услуг в электронной форме: проблемы администрирования /А.В. Ем // Налоги. – М.: Юрист, 2017. - № 6. - С. 7 - 12.
23. Копина, А.А. Порядок уплаты «Налога на Google» / А.А. Копина // Налоги (газета). – М.: Юрист, 2016 - № 14 - С. 20-25.
24. Михалева, О.Л. Особенности исчисления НДС при оказании электронных услуг / О.Л. Михалева, Д.В. Забиякин, П.А. Величко; отв. ред. С.И. Ашмарина // Проблемы развития предприятий: теория и практика: сб. ст. - С. : Самарский государственный экономический университет, 2016. - С. 236-239.
25. Подкопаев, М.В. О «Налоге на Google» /М.В. Подкопаев // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. - М.Аюдар Инфо.2016 - №8 - С. 23-28.
26. Рогозина, О. «Налог на Google»: интернет-экономика» /О. Рогозина // Информационный бюллетень «Экспресс-бухгалтерия». Электр. журнал. - 2016 - №31 – СПС.КонсультантПлюс. - С. 11-14.
27. Хаванова, И.А. Виртуальное и реальное: теория потоков в контексте налогово-правового регулирования. / И.А. Хаванова // Финансовое право. - М.: Юрист. 2017. - №4 – С. 35-40.
28. Хуснетдинов, Р.Е. Практика налогообложения электронной предпринимательской деятельности в России / Р.Е. Хуснетдинов // Государственный университет Минфина России. Финансовый журнал. – М.2012. – № 1(11) – С. 139-148.
29. Шамсутдинова, В.Ш. Особенности исчисления и взимания НДС с продажи иностранными компаниями электронных услуг российским потребителям / В. Ш. Шамсутдинова // Экономика и менеджмент инновационных технологий. – М. Международный научно-инновационный центр, 2017. - №2(65) – С. 120 - 122.
30. Юридическая фирма «Гольцблат БЛП». Вводится НДС при оказании эллектронных услуг инострнными компаниями без присутствия в РФ // Информационное письмо № 568. - 2016. - СПС.КонсультантПлюс.
31. Юридическая фирма «Щекин и партнеры». Президент подписал Закон о порядке налогообложения НДС IT-услуг и предоставления лицензий на пользование ПО для ЭВМ и баз данных // 2016. – СПС. КонсультантПлюс.
32. АйТи Лекс. Правовое сопровождение ИТ-проектов. Правовые риски в договорах SaaS. [электронный ресурс]: электронный сайт об информационных технологиях // URL: https://habrahabr.ru/company/it-lex/blog/293352/ (дата обращения: 12.04.2017).
33. АйТи Лекс. Правовое сопровождение ИТ-проектов. Принят закон о налоге на Гугл. [электронный ресурс]: электронный сайт об информационных технологиях // URL: https://habrahabr.ru/company/it-lex/blog/303410/ (дата обращения: 12.04.2017).
34. Дуюнов, А.Г. НДС по интернет-услугам [электронный ресурс] /
А.Г. Дуюнов // Налоговед. Электр. журнал. 2016 - №12. URL: http://e.nalogoved.ru/article.aspx?aid=516313 (дата обращения: 03.04.2017).
35. О правомерности работы физического лица с магазином App Store в РФ [электронный ресурс] // URL: https://habrahabr.ru/post/222537/ (дата обращения: 10.03.2017).
36. Зарцын, Янковский и партнеры. Юридическая компания. Uber не несет никакой ответственности. [электронный ресурс] // URL: https://rb.ru/opinion/uber-law/ (дата обращения: 10.04.2018).
37. Сайбель Н. Ю., Сайбель Я. В. Развитие интернет-торговли в России: преимущества и недостатки [электронный ресурс]/ Н. Ю. Сайбель, Я. В. Сайбель // Научно-методический электронный журнал «Концепт». – 2016. –
№ 10 –– URL: http://e-koncept.ru/2016/16218.htm. С. 107–112 (дата обращения 01.04.2017).
38. Сорокина, О. «Налог на Google»: что ждет иностранные интернет-компании в 2017 году [Электронный ресурс] / О. Сорокина // Forbes. – фин. эк. журн. - 2016. - URL: [www.forbes.ru/kompanii/336337-nalog-na-google-chto-zhdet-inostrannye-internet-kompanii-v-2017-godu](http://www.forbes.ru/kompanii/336337-nalog-na-google-chto-zhdet-inostrannye-internet-kompanii-v-2017-godu) (дата обращения: 01.04.2017).
39. НДС-офис интернет компании. [электронный ресурс] // сайт ФНС России. URL: https://lkioreg.nalog.ru/ru (дата обращения: 06.04.2017)
40. Юридическая информация. Условия использования сервиса в России [электронный ресурс] // Официальный сайт компании «Uber». URL: https://www.uber.com/legal/terms/ru/ (дата обращения: 10.04.2018).
1. Юридическая фирма «Щекин и пратнеры» / сПерзидент подписал закон о порядке налогообложения НДС IT-услуг и представления лицензий на пользование ПО для ЭВМ и баз данных. // Подготовлен для системы «КонсультантПлюс. 2016 [↑](#footnote-ref-1)
2. В.Ш. Шамсутдинова. Особенности исчисления и взимания НДС с продажи иностранными компаниями электронных услуг российским потребителям// Экономика и менеджмент инновационных технологий., 2017. №2(65). 120 с. [↑](#footnote-ref-2)
3. О. Сорокина. «Налог на Google»: что ждет иностранные интернет-компании в 2017 году [Электронный ресурс] // Forbes. – фин. эк. журн. – 2016. – URL: [www.forbes.ru/kompanii/336337-nalog-na-google-chto-zhdet-inostrannye-internet-kompanii-v-2017-godu](http://www.forbes.ru/kompanii/336337-nalog-na-google-chto-zhdet-inostrannye-internet-kompanii-v-2017-godu). (дата обращения: 01.04.2017) [↑](#footnote-ref-3)
4. Директива Совета ЕС 2006/112/ЕC «Об общей системе налога на добавленную стоимость» [электронный ресурс]: принята Советом Европейского Союза 28.11.2006 // электронный фонд правовой и нормативно-технической документации. URL: <http://docs.cntd.ru/document/902397286> (дата обращения: 25.03.2017). [↑](#footnote-ref-4)
5. Введение норм, предусмотренных Законом, рекомендовано Планом BEPS: Action 1: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. BEPS 2015 Final Reports. [↑](#footnote-ref-5)
6. С.Г. Пепеляев, П.А. Попов, А.А. Косов и др.; под ред. С.Г. Пепеляева. Налоговое право. Особенная часть: учебник для вузов. М., 2017. С. 325. [↑](#footnote-ref-6)
7. Р.Е. Хуснетдинов. Практика налогообложения электронной предпринимательской деятельности в России // Государственный университет Минфина России. Финансовый журнал. М., 2012. № 1. С. 141. [↑](#footnote-ref-7)
8. А.А. Борисичев, Д.М. Коршакова / «Налог на Google»: спорные вопросы практики // Налоговед. М., 2017. №6. С. 40. [↑](#footnote-ref-8)
9. А.Г. Дуюнов. НДС по интернет-услугам // Налоговед. Электр. журнал. 2016 - №12. URL: <http://e.nalogoved.ru/article.aspx?aid=516313> (дата обращения: 03.04.2017). [↑](#footnote-ref-9)
10. А.А. Борисичев, Д.М. Коршакова / «Налог на Google»: спорные вопросы практики // Налоговед. М., 2017. №6. С. 41. [↑](#footnote-ref-10)
11. А.А. Копина. Порядок уплаты «Налога на Google» // Налоги (газета). – М., 2016. № 14. С. 21. [↑](#footnote-ref-11)
12. С.Г. Пепеляев. Правовые основы косвенного налогообложения: Учебное пособие. М., 2015. С. 90. [↑](#footnote-ref-12)
13. А.В. Ем. Налог на добавленную стоимость при оказании иностранными организациями услуг в электронной форме: проблемы администрирования // Налог. М.,2017. №6. С. 8. [↑](#footnote-ref-13)
14. Директива Совета ЕС 2006/112/ЕC «Об общей системе налога на добавленную стоимость» [электронный ресурс]: принята Советом Европейского Союза 28.11.2006 // электронный фонд правовой и нормативно-технической документации. URL: <http://docs.cntd.ru/document/902397286> (дата обращения: 25.03.2017). [↑](#footnote-ref-14)
15. Регламент №282/2011 Совета Европейского Союза "Об установлении мер для имплементации Директивы 2006/112/ЕС об общей системе налога на добавленную стоимость // СПС. КонсультантПлюс. [↑](#footnote-ref-15)
16. Борисичев А.А. Коршакова Д.М. «Налог на Google»: спорные вопросы практики // Налоговед. М., 2017. №6. С. 41. [↑](#footnote-ref-16)
17. А.А. Копина. Порядок уплаты «Налога на Google» // Налоги (газета). М., 2016. № 14. С.21. [↑](#footnote-ref-17)
18. А.В. Ем. Налог на добавленную стоимость при оказании иностранными организациями услуг в электронной форме: проблемы администрирования // Налог. М., 2017. №6. С. 9. [↑](#footnote-ref-18)
19. В.Ш. Шамсутдинова. Особенности исчисления и взимания НДС с продажи иностранными компаниями электронных услуг российским потребителям// Экономика и менеджмент инновационных технологий. – М.2017. №2(65). С. 121. [↑](#footnote-ref-19)
20. О правомерности работы физического лица с магазином App Store в РФ [электронный ресурс]: электронный сайт об информационных технологиях // URL: <https://habrahabr.ru/post/222537/> (дата обращения: 10.03.2017) [↑](#footnote-ref-20)
21. Юридическая фирма «Гольцблат БЛП». Вводится НДС при оказании эллектронных услуг инострнными компаниями без присутствия в РФ // Информационное письмо № 568. Подготовлен для системы Консультант Плюс, 2016. СПС.КонсультантПлюс. 2016 [↑](#footnote-ref-21)
22. Сайбель Н. Ю., Сайбель Я. В. Развитие интернет-торговли в России: преимущества и недостатки // Научно-методический электронный журнал «Концепт». 2016. № 10. С. 109 – URL: [http://e-koncept.ru/2016/16218.htm.](http://ekonomika.snauka.ru/goto/http%3A/e-koncept.ru/2016/16218.htm.) [↑](#footnote-ref-22)
23. Юридическая фирма «Щекин и пратнеры» / Перзидент подписал закон о порядке налогообложения НДС IT-услуг и представления лицензий на пользование ПО для ЭВМ и баз данных. // 2016. СПС. КонсультантПлюс. [↑](#footnote-ref-23)
24. АйТи Лекс. Правовое сопровождение ИТ-проектов. Принят закон о налоге на Гугл. [электронный ресурс]: электронный сайт об информационных технологиях // URL: <https://habrahabr.ru/company/it-lex/blog/303410/> (дата обращения: 12.04.2017). [↑](#footnote-ref-24)
25. Е.Н. Абрамова, Н.Н. Аверченко, Ю. В. Байгушева (и др.). Гражданское право: учебник в 3 т. Т.3. М., 2012. С. 289. [↑](#footnote-ref-25)
26. АйТи Лекс. Правовое сопровождение ИТ-проектов. Правовые риски в договорах SaaS. [электронный ресурс]: электронный сайт об информационных технологиях // URL: <https://habrahabr.ru/company/it-lex/blog/293352/> (дата обращения: 12.04.2017). [↑](#footnote-ref-26)
27. АйТи Лекс. Правовое сопровождение ИТ-проектов. Правовые риски в договорах SaaS. [электронный ресурс]: электронный сайт об информационных технологиях // URL: <https://habrahabr.ru/company/it-lex/blog/293352/> (дата обращения: 12.04.2017). [↑](#footnote-ref-27)
28. И.А. Хаванова. Виртуальное и реальное: теория потоков в контексте налогово-правового регулирования. /Финансовое право. №4 - М.,2017. С. 39 [↑](#footnote-ref-28)
29. Определение ВС РФ от 03.02.2016 №305-КГ15-18998; Определение ВС РФ от 30.09.2015 №305-КГ15-121514. [↑](#footnote-ref-29)
30. Подкопаев М.В. О «Налоге на Google» // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. - №8 – М.2016 - 25 с. [↑](#footnote-ref-30)
31. Приказ ФНС России от 12.12.2016 №ММВ-7-14/677@. [↑](#footnote-ref-31)
32. НДС-офис интернет компании. [электронный ресурс] // сайт ФНС России. URL: <https://lkioreg.nalog.ru/ru> (дата обращения: 06.04.2017) [↑](#footnote-ref-32)
33. Рогозина О. «Налог на Google»: интернет-экономика» // Информационный бюллетень «Экспресс-бухгалтерия». Электр. журнал. 2016. №31. КонсультантПлюс. [↑](#footnote-ref-33)
34. Рогозина О. «Налог на Google»: интернет-экономика» // Информационный бюллетень «Экспресс-бухгалтерия». Электр. журнал. 2016. №31. КонсультантПлюс. [↑](#footnote-ref-34)
35. О.Л. Михалева, Д.В. Забиякин, П.А. Величко. Особенности исчисления НДС при оказании электронных услуг // Проблемы развития предприятий: теория и практика: сб. ст. - С., 2016. С.238. [↑](#footnote-ref-35)
36. Гришина О.П. «Налог на Google»: вчера, сегодня и завтра // НДС: проблемы и решения. М.,2018. №2. С. 29. [↑](#footnote-ref-36)
37. Давыдова О.В. «Налог на «Google» по услугам такси // Транспортные услуги: бухгалтерских учет и налогообложение. М., 2017. №5. С. 24. [↑](#footnote-ref-37)
38. Юридическая информация. Условия использования сервиса в России [электронный ресурс]: официальный сайт компании Uber // URL: <https://www.uber.com/legal/terms/ru/> (дата обращения: 10.04.2018). [↑](#footnote-ref-38)
39. Зарцын, Янковский и партнеры. Юридическая компания. Uber не несет никакой ответственности. [электронный ресурс]: электронный журнал о технологиях // URL: <https://rb.ru/opinion/uber-law/> (дата обращения: 10.04.2018). [↑](#footnote-ref-39)
40. Письмо ФНС России от 30.06.2017 №СД-4-3/12602@. [↑](#footnote-ref-40)
41. Давыдова О.А. Доставка блюд через мобильное приложение: «налог на Google» / Предприятия общественного питания: бухгалтерский учет и налогообложение. М., 2017. №10. С. 16. [↑](#footnote-ref-41)
42. Письмо ФНС России от 26.07.2017 №СД-3-3/5062@. [↑](#footnote-ref-42)
43. Письмо ФНС России от 30.06.2017 №СД-4-3/12602@. [↑](#footnote-ref-43)
44. Письмо ФНС России от 03.05.2017 №СД-3-3/3117@. [↑](#footnote-ref-44)
45. Борисичев А.А. Коршакова Д.М. «Налог на Google»: спорные вопросы практики // Налоговед. М., 2017. №6. С. 44. [↑](#footnote-ref-45)
46. Постановление АС ДВО от 28.10.2016 по делу №А04-5599/2015, АС ВВО от 03.08.2016 по делу А29-4833/2015. [↑](#footnote-ref-46)
47. Гришина О.П. «Налог на Google»: вчера, сегодня и завтра // НДС: проблемы и решения.2018. №2. С. 33. [↑](#footnote-ref-47)
48. «Mechanisms for the effective collection of VAT/GST. When the Supplier Is Not Located In the Jurisdiction of Taxation. Отчет опубликован 24.10.2017. [электронный ресурс]: сайт ОЭСР // URL: http://www.oecd.org/tax/tax-policy/mechanisms-for-the-effective-collection-of-VAT-GST.pdf (дата обращения 24.02.2018). [↑](#footnote-ref-48)
49. Астахов К.Г. Отчет ОЭСР по эффективному взиманию НДС: перспективы применения в России. // Налоговед. №12. М., 2017. С. 45. [↑](#footnote-ref-49)
50. Борисичев А.А. Коршакова Д.М. «Налог на Google»: спорные вопросы практики // Налоговед. М., 2017. №6. С. 44. [↑](#footnote-ref-50)
51. п.81 ч.D гл.II «Mechanisms for the effective collection of VAT/GST. When the Supplier Is Not Located In the Jurisdiction of Taxation. Отчет опубликован 24.10.2017. [электронный ресурс]: сайт ОЭСР // URL: http://www.oecd.org/tax/tax-policy/mechanisms-for-the-effective-collection-of-VAT-GST.pdf (дата обращения 24.02.2018). [↑](#footnote-ref-51)
52. Борисичев А.А. Коршакова Д.М. «Налог на Google»: спорные вопросы практики // Налоговед. М., 2017. №6. С. 43. [↑](#footnote-ref-52)
53. Пункт 2.2.2 Приказа МНС России от 03.03.2004 №БГ-3-09/178 (ред. от 29.06.2012); п.п.14, 15 Приказа ФНС России от 29.06.2012 №ММВ-7-6/435@. [↑](#footnote-ref-53)
54. Астахов К.Г. Отчет ОЭСР по эффективному взиманию НДС: перспективы применения в России. // Налоговед. №12. М.,2017. С. 48. [↑](#footnote-ref-54)
55. Борисичев А.А. Коршакова Д.М. «Налог на Google»: спорные вопросы практики // Налоговед. М., 2017. №6. С. 44. [↑](#footnote-ref-55)
56. п.121 ч.C.2.2 гл.III «Mechanisms for the effective collection of VAT/GST. When the Supplier Is Not Located In the Jurisdiction of Taxation. Отчет опубликован 24.10.2017. [электронный ресурс]: сайт ОЭСР // URL: http://www.oecd.org/tax/tax-policy/mechanisms-for-the-effective-collection-of-VAT-GST.pdf (дата обращения 24.02.2018). [↑](#footnote-ref-56)
57. п.123 ч.C.2.2 гл.III «Mechanisms for the effective collection of VAT/GST. When the Supplier Is Not Located In the Jurisdiction of Taxation. Отчет опубликован 24.10.2017. [электронный ресурс]: сайт ОЭСР // URL: http://www.oecd.org/tax/tax-policy/mechanisms-for-the-effective-collection-of-VAT-GST.pdf (дата обращения 24.02.2018). [↑](#footnote-ref-57)
58. Гришина О.П. «Налог на Google»: вчера, сегодня и завтра // НДС: проблемы и решения. М.2018. №2.
С. 34. [↑](#footnote-ref-58)
59. Гришина О.П. «Налог на Google»: вчера, сегодня и завтра // НДС: проблемы и решения. М., 2018. №2.
С. 34. [↑](#footnote-ref-59)
60. Пепеляев С.Г. Налоговое право: Учебник для вузов / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2015. С. 226. [↑](#footnote-ref-60)
61. Пепеляев С.Г. Налоговое право: Учебник для вузов / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2015. С. 227. [↑](#footnote-ref-61)
62. А.В. Ем. Налог на добавленную стоимость при оказании иностранными организациями услуг в электронной форме: проблемы администрирования // Налоги. М.,2017. № 6. С.10. [↑](#footnote-ref-62)
63. С.Г. Пепеляев, П.А. Попов, А.А. Косов и др. / Налоговое право. Особенная часть : Учебник для вузов // М., 2017. С. 341. [↑](#footnote-ref-63)
64. Законопроект № 962487-6 [электронный ресурс]: сайт Государственной Думы РФ // URL: http://asozd2.duma.gov.ru/main.nsf/%28Spravka%29?OpenAgent&RN=962487-6 (дата обращения: 25.02.2017) [↑](#footnote-ref-64)
65. А.В. Ем. Налог на добавленную стоимость при оказании иностранными организациями услуг в электронной форме: проблемы администрирования // Налоги. М.,2017. № 6. С.11. [↑](#footnote-ref-65)
66. С.Г. Пепеляев, П.А. Попов, А.А. Косов и др. / Налоговое право. Особенная часть : Учебник для вузов // М., 2017. С. 347. [↑](#footnote-ref-66)