

# МЕЖДУНАРОДНЕ ЧАСТНОЕ ПРАВО

## НДС в электронной торговле

*Вавилова М.А.\**

Современный мир живет в условиях постиндустриального общества, когда определяющее значение приобретают информационные технологии. Начало XXI века охарактеризовалось не только новыми возможностями, но и возникновением ряда специфических проблем, в частности в области налогообложения.

Новые информационные технологии обусловили в числе прочего и возникновение новой формы торговли. В широком смысле электронная экономическая деятельность представляет собой реализацию товаров и услуг (программного обеспечения, разного рода информации и др.), совершение коммерческих сделок в электронной форме с использованием современных информационных технологий, в первую очередь через Интернет. Возникновение данного вида деятельности относится к концу шестидесятых годов, когда он впервые был опробован в банковской сфере, но лишь в начале XXI века масштабы данного явления достигли отметки, которая позволяет говорить о появлении нового сегмента экономики. Сегодня электронная коммерция составляет значительную долю в мировом хозяйстве. Следует отметить, что понятие государственных границ при электронной торговле является условным, и выход на зарубежные рынки становится более простым и доступным.

В России система правового регулирования электронного бизнеса пока полностью не сложилась, но игнорировать потребности в систематиза-

---

\* Вавилова Мария Александровна – ведущий специалист отдела правового обеспечения и судебной практики ФГУП «Госзагрансобственность», Управление делами Президента Российской Федерации, кафедра Административного и финансового права МГИМО (У) МИД России.

ции и упорядочении данного вида деятельности, и в частности вопросов, связанных с налогообложением, не представляется возможным.

Министерство финансов и Федеральная налоговая служба пока не выработали свою позицию по отношению к налогообложению электронной коммерции в вопросах:

Должен ли взиматься налог на прибыль и на добавленную стоимость (НДС) с иностранных компаний, которые реализуют свои товары и услуги через Интернет?

Как квалифицировать налоговый статус иностранного юридического лица, осуществляющего коммерческую деятельность через свой веб-сайт в сети Интернет?

Могут ли компании, принимающие платежи за товары и услуги в электронных деньгах, уменьшать свои налоговые выплаты?

В этой связи для законодателей России может оказаться полезным опыт Европейского Союза, так как определенная близость налоговых систем федеративного государства и наднационального образования позволяет применять схемы, выработанные в ЕС. Современные исследователи выделяют следующие цели и принципы<sup>1</sup> правового регулирования этой новой сферы на наднациональном уровне:

а) реализация принципов внутреннего рынка в части обеспечения свободы движения услуг информационного общества;

б) обеспечение уважения прав и основных свобод человека в условиях применения новых средств связи, включая свободу слова, право на получение информации, право на неприкосновенность частной жизни и др.;

в) решение важнейших задач, стоящих сегодня перед Союзом, таких как увеличение занятости населения путем создания рабочих мест в «новой экономике», инновационное развитие малого и среднего бизнеса, рост инвестиций в научные исследования;

г) установление правовой определенности в электронной торговле при соблюдении прав потребителей и общественно важных интересов в таких областях, как, например, здравоохранение.

Одним из наиболее чувствительных вопросов налогообложения электронной торговли является взимание НДС. В Европе НДС рассматривается как налог на потребление, рассчитываемый на основе добавленной стоимости на товары и услуги. Он в той или иной степени применяется ко всем услугам или товарам, которые продаются или

<sup>1</sup> Право Европейского союза / Под ред. д.ю.н., проф. С.Ю. Кашкина. М.: Юрист, 2004. С. 634.

покупаются для целей потребления в рамках Союза. При этом экспортируемые товары и услуги, предоставляемые клиентам за рубежом, по общему правилу НДС не облагаются. Таким образом, с точки зрения европейского права НДС – это:

- общий налог, применяемый, в принципе, ко всей коммерческой деятельности связанной с производством и распространением товаров и предоставлением услуг;
- налог на потребление, бремя которого ложится на конечного потребителя;
- налог, который взимается по процентной ставке, что позволяет проследить размер налога на каждом этапе цепочки производства и распространения;
- налог, который перечисляется в компетентные органы продавцом, но фактически уплачивается покупателем, т.е. является косвенным налогом.

Для целей НДС налогооблагаемым лицом являются: физические лица, компании или любые формы ведения предпринимательской деятельности, признаваемые таковыми, которые поставляют налогооблагаемые товары и услуги в ходе ведения бизнеса. При этом если годовой оборот лица ниже определенного предела (уровень планки варьируется по странам-членам), лицо может не уплачивать НДС.

Определяющим документом в сфере косвенного налогообложения является Шестая директива № 77/388/ЕЕС<sup>2</sup>, которая предусматривала полную унификацию принципов исчисления НДС – налог на добавленную стоимость рассчитывается в ЕС по единой системе, хотя сохраняется значительная дифференциация по количеству ставок и по их уровням. Законодательно закреплён нижний предел стандартной ставки на уровне не ниже 15% и 5% для товаров и услуг, облагаемых по пониженной ставке и особо поименованных. Операции по экспорту между странами – членами ЕС и не входящими в Союз государствами облагаются НДС по т.н. нулевой ставке. В отношении операций по импорту применяется ставка налога, по которой подобные товары и услуги, произведенные в ЕС, облагаются в стране потребления.

На момент своего вступления в силу директива отвечала потребностям процесса гармонизации законодательства в области косвенного

---

<sup>2</sup> Sixth Council Directive №77/388/EEC of 17 May 1977 г. on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Common system of value added tax: uniform basis of assessment // O.J. № L145 of 13 June 1977. P. 1.

налогообложения, но уже с конца 90-х гг. возникла настоятельная необходимость в расширении ее сферы действия. 7 июня 2000 г. Комиссия ЕС инициировала процесс по пересмотру положений Шестой директивы в связи с операциями в сфере электронной торговли. В своей работе Комиссия руководствовалась следующими принципами:

- 1) следует избежать появления новых налогов;
- 2) для целей налогообложения поставки по сети Интернет должны рассматриваться и, следовательно, облагаться по правилам, применяемым к «услугам», а не «товарам»;
- 3) потребление подобных услуг на территории ЕС также должно облагаться налогами в ЕС.

В рабочих документах Комиссии за 1999 г. содержится указание на то, что новый режим НДС для прямых электронных продаж должен быть ясным, последовательным, простым с точки зрения формальностей, нейтральным и недискриминационным. Также отмечалась необходимость в развитии международного сотрудничества в этой области с тем, чтобы предотвратить возможные негативные последствия в сфере конкуренции между компаниями как на территории ЕС, так и за его пределами. Подобная оговорка была сделана в связи с тем, что на тот момент существовало определенное неравенство между европейскими и неевропейскими компаниями. Так, большинство поставщиков товаров потребителям в режиме on-line облагались по принципу страны происхождения компании-поставщика, т.е. согласно законодательству страны регистрации постоянного представительства компании. На практике это означало, что неевропейские поставщики могли предоставлять свои товары и услуги потребителям в ЕС, не включая НДС в цену товара, тогда как европейские компании обязаны учитывать данный налог вне зависимости от того, продают они свои товары и услуги европейским или неевропейским потребителям.

Решения вышеназванных проблем были предложены Директивой “VAT&E-commerce Directive” (Директива)<sup>3</sup>. Новые правила обложения НДС электронной коммерции вступили в силу 1 июля 2003 г. Согласно положениям Директивы все неевропейские поставщики электронных услуг должны взимать НДС и вести соответствующий бух-

---

<sup>3</sup> Council Directive 2002/38/EC of 7 May 2002 amending and amending temporarily Directive 77/388/EEC as regards the value added tax arrangements applicable to radio and television broadcasting services and certain electronically supplied services. Official Journal L 128, 15/05/2002 P. 0041-0044.

галтерский учет операций по продажам частным лицам или другим потребителям, которые не зарегистрированы для целей НДС и являются резидентами Европейского Союза. Данное правило распространяется также на поставщиков, не имеющих места постоянной регистрации в ЕС.

Положения Директивы применяются к компаниям (вне зависимости от объема их деловой активности), которые предоставляют следующие услуги:

- Web-hosting (вэб-хостинг);
- ASP services (услуги ASP);
- продажи программного обеспечения и обновлений путем прямой загрузки с сервера;
- продажа электронных книг;
- «потоковая» музыка;
- цифровые фильмы;
- компьютерные игры;
- услуги дистанционного обучения.

8 января 2003 года Комитет по налогу на добавленную стоимость Европейской Комиссии выпустил разъяснения по применению Директивы. Они выполнены в виде иллюстративной таблицы поставок, которые подпадают или не подпадают под действие этого документа.

Например, Директива распространяется на платную загрузку программного обеспечения, изображений, автоматическую дистанционную поддержку программ, подписку на on-line журналы, интернет-, радио- и телепрограммы (если параллельно не осуществляется вещание в обычном режиме), доступ к базам данных, загрузку аудио- и видеофайлов, компьютерных игр, on-line казино, услуги по дистанционному обучению без вмешательства человека-преподавателя и т.д. В то же время продажа товаров (книг, CD-дисков, аудио- и видеокассет и т.п.), услуги юристов и финансовых консультантов, а также преподавателей не подпадают под действие Директивы, поскольку «электронная составляющая» такой деятельности является не более чем средством коммуникации.

Императивным требованием для всех поставщиков подобных услуг является регистрация для целей НДС в одном из государств – членов ЕС. Выбор государства регистрации и, соответственно, налоговой юрисдикции остается на усмотрение компании.

Компании-поставщику вменяется в обязанность каждый раз определять, с каким именно контрагентом проводится сделка: с частным лицом или предпринимателем.

В случае если стороной сделки является частное лицо, компания-поставщик должна определить, резидентом какого государства-члена данное лицо является и применить соответствующую ставку НДС. Для целей НДС компании-поставщику достаточно зарегистрироваться только в одном государстве – члене ЕС и предоставлять ежеквартальные отчеты по утвержденной форме. Законодательством ЕС предусмотрена возможность найма налогового агента. Подобные допущения, однако, не означают, что НДС будет уплачиваться по ставке выбранной страны регистрации. Определяющее значение будет иметь «страна потребления» – т.е. если конечным потребителем является лицо, не зарегистрированное для целей НДС ни в одном государстве-члене, то компания-поставщик, определив страновую принадлежность потребителя, должна самостоятельно применить ставку НДС, действующую в данном государстве. Так, для потребителей в Австрии ставка НДС будет равняться 20%, тогда как в Люксембурге она составляет 15%. Для удобства потребителей многие компании предлагают своим клиентам схему постоянной регистрации, когда на каждого покупателя заводится отдельная учетная запись, в которой ставка НДС проставляется автоматически.

В том случае, когда стороной сделки является зарегистрированный предприниматель, компания-поставщик должна удостовериться в правильности сообщенного ей номера регистрации для целей НДС.

В качестве опционального варианта компаниям-нерезидентам предлагается возможность открыть постоянное представительство в одном из государств – членов ЕС с благоприятным налоговым режимом.

Таким образом, для компании-поставщика, домицилированной в ЕС, режим налогообложения останется неизменным. Не возникнет также особых сложностей в случае, если контрагентом по сделке будет выступать лицо, зарегистрированное в качестве налогоплательщика НДС в одном из государств – членов ЕС, так как в этом случае налог будет исчислен и уплачен на национальном уровне. Если же стороной по сделке выступает частное лицо, то компания-поставщик, помимо императивного требования определить страновую принадлежность покупателя, должна также самостоятельно применить соответствующую ставку налога и направить консолидированную отчетность в конце

налогового периода в компетентный фискальный орган в соответствии с местом регистрации фирмы для целей НДС. Национальный фискальный орган, на основании поданной отчетности определяет, как распределяется полученная в качестве уплаты НДС сумма по секторам продаж и самостоятельно распределяет данные средства между причастными ведомствами на всей территории ЕС. Если регистрация для целей НДС не была произведена ни в одном государстве – члене ЕС, то компании-поставщику предстоит самостоятельно перечислять сумму налога и выполнять налоговые формальности по каждой стране, в которой была произведена продажа по схеме коммерсант – частное лицо.

Для реализации положений Директивы и адаптации рынка предусмотрен трехгодичный стабилизационный период. Начиная с 2006 г. взимание налога на добавленную стоимость в сфере электронной коммерции должно перейти к стадии стандартизации. Тем не менее на практике предстоит решать такие вопросы, как механизм возмещения НДС для компаний-нерезидентов ЕС (при сохранении принципа недискриминации), развитие системы электронного учета для целей НДС и создание единой европейской идентификационной базы потребителей и поставщиков услуг.

Законодательный опыт ЕС может быть использован при реформировании системы налогов в РФ. Логика применения налога дает возможность установить адекватный режим налогообложения для новых явлений на рынке, что позволяет добавить к характеристикам НДС гибкость и динамичность в развитии. Прежде всего следует обратить внимание на то, что принятию всех основных решений институтов ЕС в области налогообложения вообще и НДС в частности предшествует глубокая экспертная работа, целью которой не является отбор фактов, оправдывающих введение той или иной меры. Напротив, эксперты изучают факты и предлагают изменения, сообразуясь с существующими реалиями. Это позволяет утверждать, что опыт применения НДС в ЕС не бесполезен для России, и предложенные пути развития подсказывают возможные механизмы применения НДС в аналогичных ситуациях в Российской Федерации.