

Взимание НДС в России и ЕС при поставках, осуществляемых в электронной форме

Налог на добавленную стоимость (НДС) является распространенным налогом, тем не менее, он взимается не во всех государствах, например, в США он отсутствует. В России и странах ЕС НДС существует. НДС является косвенным налогом, во всех государствах-членах ЕС действует несколько директив (подробнее о директивах - далее), устанавливающих общие правила уплаты НДС. В каждом государстве-члене ЕС свое законодательство, система взимания налога и ставки НДС.

В ЕС при уплате НДС при осуществлении поставок электронным способом существуют некоторые особенности, отличные от общих положений уплаты НДС при осуществлении поставок. Для уяснения особенностей взимания НДС при электронных поставках следует рассмотреть общие положения взимания НДС при поставках, в которых участвуют компании, зарегистрированные в государствах-членах ЕС.

Общие условия взимания НДС в ЕС при осуществлении поставок, не связанных с поставкой электронных услуг, в соответствии с Директивой ЕС

1. Поставки внутри ЕС

Поставки между компаниями, являющиеся членами ЕС, характеризуются следующими чертами.

Основа для свободного обращения товаров в рамках ЕС - Таможенный Союз. Основной принцип импорта и экспорта в рамках ЕС – это освобождение от всех таможенных сборов. Таким образом, товары могут свободно обращаться без учета границ между государствами-членами ЕС. Торговля в рамках ЕС базируется на принципе «страны назначения» товара, то есть сторона, приобретающая товар должна отчитаться по НДС.

Исключение составляют поставки подакцизных товаров: для таможенного контроля должна быть подана декларация. При этом при торговле между такими контрагентами взимается импортный НДС.

Компания может зарегистрироваться в соответствующем органе как плательщик НДС (регистрация на НДС). В некоторых случаях регистрация на НДС обязательна. Например, в Великобритании регистрация на НДС обязательна, если ожидаемая прибыль в следующие 30 дней составляет 61000 фунтов или прибыль за последние 12 месяцев торговли составила не менее 61000 фунтов.

Представим, что компания А поставляет товар компании В. Компании А и В зарегистрированы в различных государствах-членах ЕС. Для исчисления и уплаты НДС значение имеет регистрация на НДС компании В (покупателя) в своем государстве.

Если компания В зарегистрирована на НДС в государстве регистрации, то компания А выставляет счет без НДС, а компания В в одной декларации отображает НДС по ставкам, действующим в стране регистрации компании В, и право на налоговый вычет. Таким образом, фактической уплаты НДС не происходит.

Например, если осуществляется поставка из Италии (стандартная ставка НДС – 20%) в Великобританию (стандартная ставка НДС – 17,5%), то при наличии у английской компании регистрации на НДС в своей стране итальянская компания выставит счет на некоторую сумму X, а английская компания подаст декларацию, указав в ней 17,5% НДС и вычет в таком же размере.

Если компания В не зарегистрирована на НДС, то компания А выставляет счет с учетом НДС, действующего в своей стране, а затем уплачивает налог. При этом компании В НДС не возмещается, так как она не является плательщиком НДС.

Например, если осуществляется такая же поставка, как и в указанном выше случае, из Италии в Великобританию, но у английской компании нет регистрации на НДС, то итальянская компания выставляет счет на сумму X+НДС (20%) и сама же уплачивает его в свою казну.

2. Поставки внутри одного государства-члена ЕС

При заключении договоров поставки компаниями А (поставщик) и В (покупатель), зарегистрированными в одном государстве-члене ЕС НДС будет уплачиваться следующим образом: налог включается в цену товара и уплачивается компанией А. Данное правило действует независимо от того, зарегистрирована ли компания В на НДС или нет. Наличие регистрации на НДС имеет значение при осуществлении налогового вычета компанией В: если компания В зарегистрирована на НДС, то она имеет право на налоговый вычет, если компания В не зарегистрирована на НДС, то она не имеет права на налоговый вычет.

3. Поставки из стран, не являющихся членами ЕС, в государства-члены ЕС (импорт в ЕС)

При поставках компанией А (компания, зарегистрированная в государстве, не являющейся членом ЕС) компании В (компания зарегистрирована в государстве-члене ЕС) будет уплачиваться импортный НДС декларантом.

Например, при осуществлении поставки из США в Германию по некоторой цене X, компания, проходящая таможенные процедуры, будет уплачивать импортный НДС в размере 16% (ставка НДС в Германии).

4. Поставки из государств-членов ЕС в государства, не являющиеся членами ЕС (экспорт)

При экспорте товаров из ЕС НДС в счет не включается, налогообложение происходит по ставке 0%, то есть вычитается входящий НДС. При этом для применения нулевой ставки НДС следует предъявить документальное подтверждение, что товар выбыл с территории ЕС. НДС уплачивает получатель при таможенном оформлении товара.

5. Особенности налогообложения услуг

Налогообложение услуг может происходить по месту нахождения поставщика услуг, по месту нахождения получателя услуг или по месту оказания услуги. Данное положение зависит от вида налогооблагаемых услуг. Так, например, услуги по передаче и предоставлению патентов, лицензий, товарных знаков подлежат обложению НДС по месту нахождения получателя услуги. Образо-

вательные услуги, а также услуги в области культуры, науки и так далее подлежат налогообложению по месту их оказания.

Взимание НДС при осуществлении электронных поставок принципиально отличается.

НДС в электронной коммерции

Правила взимания НДС в ЕС при осуществлении поставок электронных услуг

Особое внимание в контексте уплаты европейского НДС следует уделить электронной торговле. В данном случае мы коснемся сектора по предоставлению услуг конечным потребителям. Это один из двух секторов электронной коммерции: предоставление товаров и услуг коммерческим структурами (B2B – “Business to Business”) или непосредственно конечным потребителям (“Business to Consumer” – B2C).

Следует обратить внимание, что в настоящее время действует Директива Европейского Союза 2002/38/ЕС о налогообложении электронной коммерции. Данная Директива принята 7 мая 2002 года, а начала действовать с 1 июля 2003 года. Неевропейскими поставщиками ее положения были восприняты крайне отрицательно. Пресса пестрела заголовками о введении «дня НДС». Нарекания данная Директива вызвала со стороны многих государств, где НДС отсутствует (это касается США). Тем не менее, Директива вступила в силу и действует почти три года. Для компаний, зарегистрированных в государствах-членах ЕС это выгодно, так как при поставке услуг за пределы ЕС компания-экспортер НДС не платит. В тексте самой Директивы указан срок ее действия – 3 года с момента вступления в силу. В мае действие Директивы было продлено до декабря 2008 года.

Положения Директивы о налогообложении касаются деятельности, при которой происходит оказание услуг в электронной форме, в том числе:

- поддержание веб-сайтов, веб-хостинг, дистанционная поддержка программ и оборудования;
- поставка программного обеспечения и обновлений к нему;
- поставка графических изображений, текстов, информации и доступа к базам данных;
- поставка музыкальных произведений, фильмов и игр (включая азартные), передач;
- дистанционное обучение.

Еще раз хочу обратить внимание, что положения Директивы касаются только отношений в сфере B2C.

При этом речь идет не о розничной продаже дисков с музыкальными произведениями или программным обеспечением, а о предоставлении услуг в электронном формате. Поставка осуществляется посредством загрузки программного обеспечения, получения доступа и информации и так далее.

Особый акцент следует сделать на поставку игр, в том числе азартных: в данном случае речь идет не только о загрузке игр и получении к ним доступа, но также проведение игр в интерактивном режиме¹, например, казино².

1. Поставки в рамках ЕС

При осуществлении деятельности в рамках ЕС компания, зарегистрированная в ЕС, поставляет электронные услуги конечным потребителям. В счет, выставляемый потребителям, включается НДС страны-продавца. Таким образом, компания-поставщик уплачивает НДС в государстве регистрации по действующим в нем ставкам.

2. Поставки услуг из государств-членов ЕС в государства, не являющиеся членами ЕС

При поставках электронных услуг из государств-членов ЕС в государства, не являющиеся членами ЕС, счет выставляется без НДС.

3. Поставки электронных услуг потребителям в государства-члены ЕС из государств, не являющихся членами ЕС (упрощенная процедура, предусмотренная Директивой 2002/38/ЕС)

Особого внимания заслуживает налогообложение при поставках услуг потребителям в государства-члены ЕС из государств, не являющихся членами ЕС. Итак, в случае, когда компания поставляет услуги из государств, не являющихся членами ЕС, конечным потребителям в ЕС, то НДС платит поставщик услуги. Происходит это следующим образом. Чтобы уплатить НДС, поставщик должен зарегистрироваться как плательщик НДС в любом из государств-членов ЕС. В налоговое ведомство государства, где зарегистрирован поставщик, он и будет уплачивать налог. Несмотря на единое экономическое пространство ЕС и отсутствие таможенных процедур, ставки НДС в различных государствах-членах ЕС различаются. Вследствие этого в зависимости от того, где находятся покупатели услуг, будут различаться ставки НДС при предоставлении одинаковых услуг. Таким образом, уплата налога поставщиком будет проводиться по различным ставкам, не соответствующим ставкам налога государства регистрации компании на НДС.

Например, компания из США поставляет музыкальные произведения в цифровом формате потребителям во Францию, Великобританию и Швецию. В данном случае действует Директива 2002/38/ЕС. Так как США не является членом ЕС, а Франция, Швеция и Великобритания являются членами ЕС, американская компания должна зарегистрироваться на НДС в любом из государств-членов ЕС. Цена без НДС музыкальных произведений составляет X. Ставка НДС в указанных странах различается: во Франции – 19,6%, в Великобритании – 17,5%, в Швеции – 25%. Поэтому в счетах, выставляемых американской компанией конечная стоимость для потребителей в разных государствах будет различаться. Уплачиваться налог будет американской компанией по месту ее регистрации на НДС по ставкам государств, куда поставлялись услуги (соответственно, Франции, Великобритании и Швеции).

Вопросы уплаты НДС в России при поставках электронных услуг за рубеж

Как правило, положения, касающиеся уплаты НДС, сконструированы таким образом, что НДС платится в каком-либо одном государстве при осуществлении поставок из одного государства в дру-

гое. Тем не менее, в некоторых случаях при осуществлении поставок электронных услуг НДС платится в обеих странах, а в некоторых случаях база по НДС не возникает нив одном из государств.

Так, при поставках электронных услуг в ЕС российская компания должна уплачивать и европейский НДС, и российский, что объясняется отсутствием в России законодательной базы, касающейся налогообложения электронной коммерции, и как следствие из этого – различный подход к взиманию НДС в России и ЕС. Вопрос, как происходит налогообложение по НДС услуг, которых касается Директива 2002/38/ЕС, в России достаточно спорный. Для определения правил налогообложения услуг, поставляемых из России в электронной форме, нет отдельных нормативных актов. Налоговый кодекс также не разделяет различные способы поставки услуг. Поэтому различные виды услуг, поставляемые электронным способом и указанные в Директиве 2002/38/ЕС, следует рассматривать отдельно.

В соответствии с подп. 1 п.1 ст. 146 НК РФ реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав является объектом налогообложения НДС.

1. Услуги по поддержанию веб-сайтов, веб-хостингу, дистанционной поддержке программ и оборудования; поставке программного обеспечения и обновлений к нему, а также предоставлению доступа к базам данных

Начнем с налогообложения **услуг по поддержанию веб-сайтов, веб-хостинг, дистанционной поддержке программ и оборудования; поставке программного обеспечения и обновлений к нему, а также предоставлению доступа к базам данных.**

Возникает вопрос, когда реализация услуг происходит на территории Российской Федерации. Вне сению некоторой ясности в этот вопрос посвящена ст. 148 НК РФ. Данная статья предусматривает несколько случаев особенностей налогообложения в зависимости от специфики предоставляемых услуг (подп. 1-4 п.1 ст. 148 НК РФ). При этом в подп.4 п.1 указывается, что местом реализации признается территория РФ, если покупатель работ (услуг) осуществляет деятельность на территории Российской Федерации, в частности, это касается оказание услуг (выполнение работ) по разработке программ для ЭВМ и баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), их адаптации и модификации. Тем не менее, услуги, о которых говорим мы, не являются деятельностью по разработке программ для ЭВМ, баз данных, а также их адаптации и модификации.

Статья 148 НК РФ содержит также положение, что при выполнении работ и оказании услуг, которые не предусмотрены подп.1-4 п.1 ст. 148 НК РФ считается, что деятельность организации или индивидуального предпринимателя осуществляется на территории Российской Федерации.

При этом в соответствии с п. 2 ст. 148 НК РФ местом осуществления деятельности организации, оказывающей данные услуги, считается территория Российской Федерации в случае фактического присутствия этой организации на территории Российской Федерации на основе государственной регистрации, а при ее отсутствии - на основании места, указанного в учредительных документах организации, места управления организацией, места нахождения постоянно действующего исполнительного органа организации, места нахождения постоянного представительства в Российской Федерации (если услуги оказаны через это постоянное представительство). Исходя из этого, в ответе на вопрос о налогообложении оказания услуг по доступу к электронным базам данных

(предоставляемая из баз данных информация носит развлекательный характер), предоставляемых потребителям, находящимся в иностранном государстве, Главный специалист Департамента налоговой политики и таможенно-тарифной политики Минфина России указал, что местом реализации услуг по доступу к электронным базам данных, расположенным на территории Российской Федерации, оказанных российской организацией иностранной организации, является территория Российской Федерации. В связи с этим данные услуги подлежат обложению НДС на территории Российской Федерации³. Несмотря на то, что в указанном примере речь идет об отношениях B2B, данное правило распространяется и на отношения B2C.

Таким образом, услуги по поддержанию веб-сайтов, веб-хостинг, дистанционной поддержке программ и оборудования; поставке программного обеспечения и обновлений к нему, а также предоставление доступа к базам данных считаются оказанными на территории, оказанные российской организацией, подлежат обложению НДС на территории РФ. Налогообложение производится по ставке 18%. То есть НДС взимается и в России, и в ЕС.

2. Услуги по дистанционному обучению

Следующий блок вопросов касается предоставления услуг **по дистанционному обучению**.

Прежде всего, при решении вопроса о месте оказанию услуг в ст. 148 НК РФ указывается, что местом реализации услуг признается территория Российской Федерации, если услуги фактически оказываются на территории Российской Федерации в сфере культуры, искусства, образования (обучения), физической культуры, туризма, отдыха и спорта (подп.3 п.1 ст. 148 НК РФ).

На первый взгляд, представляется, что «дистанционному обучению» соответствуют услуги по «по образованию (обучению)», поэтому следует разобраться, что представляет собой образование (обучение).

Закон «Об образовании»⁴ предусматривает несколько форм получения образования: в образовательном учреждении - в форме очной, очно-заочной (вечерней), заочной; в форме семейного образования, самообразования, экстерната (ст. 10 указанного закона). Таким образом, такой формы получения образования как «дистанционная» законодательство не предусматривает. Тем не менее, существуют «дистанционные образовательные технологии, которые представляют собой образовательные технологии, реализуемые в основном с применением информационных и телекоммуникационных технологий при опосредованном (на расстоянии) или не полностью опосредованном взаимодействии обучающегося и педагогического работника». Данные технологии могут использоваться образовательным учреждением «при всех формах получения образования в порядке, установленном федеральным (центральным) государственным органом управления образованием» (подп.5 п.1 ст. 32).

Следует определиться также с тем, что такое образовательное учреждение. Образовательным является учреждение, осуществляющее образовательный процесс, то есть реализующее одну или несколько образовательных программ и (или) обеспечивающее содержание и воспитание обучающихся, воспитанников. Образовательное учреждение является юридическим лицом. Они могут быть государственными, муниципальными, а также негосударственными. Законы «Об образовании» и «О высшем и послевузовском профессиональном образовании»⁵ указывает, что образовательные учреждения реализует образовательные программы в соответствии с лицензией. Лицензия на право ведения образовательной деятельности выдается уполномоченным органом исполнительной власти на основании заключения экспертной комиссии. При этом при проведении экспер-

тизы в отношении образовательных учреждений, использующих дистанционные образовательные технологии, существуют особенности, которые устанавливаются соответствующим государственным органом.

Таким образом, образовательный процесс осуществляется в одной из форм получения образования с использованием дистанционных образовательных технологий.

Права юридического лица у образовательного учреждения в части ведения финансово-хозяйственной деятельности, предусмотренной его уставом и направленной на подготовку образовательного процесса, возникают с момента регистрации образовательного учреждения, а право на ведение образовательной деятельности и льготы, установленные законодательством Российской Федерации, возникают у образовательного учреждения с момента выдачи ему лицензии (разрешения).

Тем не менее, в настоящее время в Налоговом кодексе РФ речь идет не только об образовании, но и об обучении. Теперь необходимость уплаты НДС зависит от фактического места, где проводят обучение⁶, а не от наличия лицензии. Правда, следует сделать акцент на то, что определение понятия «обучение» в законодательстве отсутствует.

Следует отметить также то, что не подлежит обложению НДС (освобождается от налогообложения) реализация на территории Российской Федерации: услуг в сфере образования по проведению некоммерческими образовательными организациями учебно-производственного (по направлениям основного и дополнительного образования, указанным в лицензии) или воспитательного процесса, за исключением консультационных услуг, а также услуг по сдаче в аренду помещений (подп.14 п.2 ст. 149 НК РФ).

Тем не менее, возникает одна проблема: где фактически оказываются услуги дистанционного обучения? Однозначного ответа на этот вопрос нет. Так, по мнению некоторых специалистов «для целей налогообложения может возникнуть проблема определения места оказания образовательных услуг дистанционного обучения – задача, нерешенная пока в законодательстве и правоприменительной практике»⁷. Поэтому позиция, которую займет налоговый орган и суд при разрешении спора, может быть самой различной.

Это зависит от того, признает ли налоговый орган оказываемые услуги по дистанционному обучению услугами в сфере образования (при наличии лицензии) или услугами в сфере обучения (при отсутствии лицензии). Если не признает, то место реализации услуг будет определяться по месту осуществления деятельности компании, оказывающей услуги в области дистанционного обучения, то есть по подп.5 п.1 ст. 148 НК РФ. Поэтому поставка данных услуг будет облагаться НДС. Если же налоговый орган признает осуществление дистанционного обучения предоставлением услуг в сфере образования (обучения), то в зависимости от того, что налоговый орган считает «местом фактического оказания» услуг (в данном случае рассматривается ситуация, когда поставщик не освобождается от НДС на основании подп.14 п.2 ст. 149 НК РФ).

Таким образом, если «местом фактического оказания услуг» будет считаться территория РФ, то поставщик услуги будет уплачивать НДС. Если же «местом фактического оказания услуги» территория Российской Федерации признана не будет, то НДС не будет уплачиваться.

3. Поставка графических изображений, текстов, музыкальных произведений, фильмов, передач

Директива 2002/38/ЕС касается также **поставки графических изображений, текстов, музыкальных произведений, фильмов, передач.**

Указанный выше подп.3 п.1 ст. 148 НК РФ говорит о том, что «по месту фактического оказания услуг» определяется также место оказания услуг в сфере культуры и искусства. Может создаться впечатление, что поставка графических изображений, текстов, музыкальных произведений, фильмов, передач является оказанием услуг в сфере культуры и искусства.

Значение понятий «культура» и «искусство» законодательство не содержит. Нет также определения перечня «услуг в сфере культуры с искусства», поэтому нельзя с уверенностью относить некоторые виды услуг к услугам в сфере культуры и искусства.

В данном случае возникает та же проблема, что и с дистанционным обучением: в настоящее время не решена задача определения места оказания электронных услуг в сфере культуры и искусства (даже если они будут относиться к «услугам в сфере культуры, искусства»).

Следует сделать акцент на то, что не подлежит налогообложению реализация услуг в сфере культуры и искусства на территории РФ, оказываемых учреждениями культуры и искусства.

Не все услуги, оказываемые учреждениями культуры, освобождены от НДС. НК РФ представляет закрытый перечень таких услуг, например, услуги по предоставлению напрокат аудио-, видеосносителей из фондов указанных учреждений; услуги по изготовлению копий в учебных целях и учебных пособий, фотокопированию, репродуцированию, ксерокопированию, микрокопированию с печатной продукции, музейных экспонатов и документов из фондов указанных учреждений и так далее (подп.20-21 п.2 ст.149 НК РФ).

Налоговый кодекс также указывает перечень организаций, которые можно отнести к учреждениям культуры и искусства, например, театры, кинотеатры, концертные организации и коллективы, театральные и концертные кассы, цирки, библиотеки, музеи, выставки и так далее.

Таким образом, поставка графических изображений, текстов, музыкальных произведений, фильмов, передач является объектом налогообложения НДС по стандартной ставке 18%, так как указанные услуги не входят в перечень услуг, оказываемых учреждениями культуры, которые освобождаются от НДС⁸.

А так как не ясно, что именно относится к услугам в сфере культуры и искусства, то место реализации услуг будет рассматриваться в соответствии с подп.5 п.1 ст. 148 НК РФ, то есть местом реализации услуг признается территория РФ, так как деятельность организации или индивидуального предпринимателя осуществляется на территории РФ и данный вид услуг не предусмотрен подп. 1 - 4.1 п.1 ст. 148 НК РФ. Из этого следует, что российский поставщик уплачивает НДС.

Таким образом, НДС уплачивается и в России, и в ЕС.

4. Поставка игр

Игры считаются реализованными на территории РФ, так как в данном случае место реализации услуг определяется по подп.5 п.1 ст. 148 НК РФ. Таким образом, поставка игр в электронной форме (в том числе и проведение игр в интерактивном режиме) облагается НДС по ставке 18% в России. То есть НДС уплачивает и в России, и в ЕС.

5. Услуги по предоставлению информации

Последней услугой, которой касается Директива ЕС, является предоставление услуг по предоставлению **информации**.

Характерным примером поставки информации в смысле рассматриваемой Директивы являются электронные СМИ, например, журналы.

Следует определиться с НДС на такого рода продукцию при распространении ее на территории России.

В соответствии с подп. 3 п. 2 ст. 164 НК РФ реализация периодических печатных изданий, за исключением периодики рекламного или эротического характера, облагается НДС по налоговой ставке 10%.

Постановлением Правительства РФ установлен закрытый перечень печатных изданий и книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, облагаемых при их реализации НДС по ставке 10%⁹.

В соответствии с указанным перечнем только периодические и продолжающиеся издания (журналы, сборники, бюллетени) информационных агентств в электронном виде, распространяемые (за исключением услуг связи) ими, в частности, на магнитных носителях, по сети Интернет, по каналам спутниковой связи облагаются НДС по ставке 10%. Все иные периодические издания и книжная продукция, распространяемые в электронном виде, облагаются НДС по стандартной ставке 18%.

По мнению некоторых специалистов, при оформлении подписки на получение электронной версии периодических печатных изданий по Интернету можно воспользоваться договором возмездного оказания услуг¹⁰.

Одно из положений ст. 148 НК РФ, посвящено именно оказанию услуг по обработке информации: местом реализации услуг признается территория Российской Федерации, если покупатель осуществляет свою деятельность на территории РФ. НК РФ определяет, что относится к услугам по обработке информации - это услуги по осуществлению сбора и обобщению, систематизации информационных массивов и предоставлению в распоряжение пользователя результатов обработки этой информации. Таким образом, место реализации журналов, книг, брошюр, иной другой информации, распространяемой в электронной форме определяется в соответствии с подп.5 п.1 ст.148 НК РФ, то есть местом реализации будет считаться на территории Российской Федерации (местонахождения продавца). Соответственно, российские компании будут уплачивать НДС по ставке 18% (если не попадут под режим льготного налогообложения, где ставка НДС – 10%). То есть НДС будет взиматься и в России, и в ЕС.

Из сказанного выше можно сделать вывод, что в российском законодательстве, во-первых, нет отдельных правил, касающихся налогообложения услуг в электронной форме, во-вторых, в налоговом законодательстве отсутствуют четкие определения некоторых объектов налогообложения, в связи с чем затруднено отнесение к ним услуг, распространяемых в электронной форме; в-третьих, остаются не урегулированными вопросы места фактического оказания услуг, распространяемых в электронной форме (данные вопросы не нашли отражения ни в теории, ни в законодательстве, ни в судебной практике, ни в комментариях законодательства).

Таким образом, при поставках электронных услуг из России в страны ЕС будет возникать налоговая база на НДС и в ЕС, и в России (хотя следует отметить, что существуют спорные случаи).

Так, услуги по поддержанию веб-сайтов, веб-хостинг, дистанционной поддержке программ и оборудования; поставке программного обеспечения и обновлений к нему, а также предоставление доступа к базам данных подлежат обложению НДС и на территории РФ, и в ЕС.

Спорным является вопрос по налогообложению в РФ НДС услуг по дистанционному обучению. На территории ЕС НДС будет взиматься.

Услуги по поставке графических изображений, текстов, музыкальных произведений, фильмов, передач, игр, предоставлению информации облагаются НДС и на территории РФ, и в ЕС.

При поставках электронных услуг из ЕС в Россию НДС налоговая база по НДС ни в России, ни в ЕС возникать не будет (на налогообложение подобного рода отношений также распространяются положения, касающиеся места реализации услуг и связанных с этим спорных случаев).

Возможные пути оптимизации налогообложения

Принимая во внимание особенности налогообложения поставок услуг, осуществляемых в электронной форме, и взимание НДС, возникает вопрос о возможностях оптимизации налогообложения.

Решение вопроса может заключаться в создании [постоянного представительства на территории одного из государств-членов ЕС](#) или компании, которая осуществляет деятельность по поставке электронных услуг, на территории одного из государств-членов ЕС. Налоговые преимущества очевидны: вместо НДС в России и НДС в ЕС, который исчисляется по разным ставкам, зависящим от государства, в котором находится покупатель, компания или представительство будут уплачивать только НДС по ставкам страны регистрации компании или представительства (при этом в некоторых государствах ЕС ставка НДС достаточно мала, например, в Люксембурге и [на Кипре НДС составляет 15%](#)). Следует также понимать, что последствием регистрации компании или постоянного представительства является необходимость поддержания функционирования компании или постоянного представительства и уплата всех необходимых налогов и сборов, предусмотренных страной регистрации, в том числе и налога на прибыль.

Материал подготовлен компанией Roche & Duffay

тел. (495) 790-2660; 624-1300

¹ Ine Lejeune E-commerce in the EU// [PricewaterhouseCoopers](#)

² New VAT Rules for Electronically Supplied Betting & Gaming Services 20 July 2003// [Olswang : Lawyers to Technology, Media, Telecommunications and Property Sectors](#)

³ Ответ О.В.Прокудиной - Главного специалиста Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России // "Налоговый вестник", 2005, N 7

⁴ Закон РФ от 10.07.1992 N 3266-1 (ред. от 16.03.2006) «Об образовании»

⁵ Федеральный закон от 22.08.1996 N 125-ФЗ (ред. от 31.12.2005) «О высшем и послевузовском профессиональном образовании» (принят ГД ФС РФ 19.07.1996)

⁶ Т.Бурова «Место реализации для НДС не важно» // «Расчет» 2006, N 1

⁷ В. Наумов; Т. Никифорова; Е. Полушкина «Дистанционное обучение в России: юридические вопросы оплаты за образовательные услуги из стран СНГ»// "Право и экономика", № 9, 2005 (Опубликовано на www.russianlaw.net)

⁸ Следует обратить внимание, что в данном случае услуги будут облагаться НДС, даже если они будут оказываться учреждениями культуры, закрытый перечень указан в НК РФ.

⁹ Постановление Правительства РФ от 23.01.2003 N 41 «О перечне видов периодических печатных изданий и книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, облагаемых при их реализации налогом на добавленную стоимость по ставке 10 процентов»

¹⁰ Полушкина М.Ю. «Подписка на электронные версии периодических изданий»// «Российский налоговый курьер» 2004, № 24