

17/22

ПРЕПРИНТЫ



Е. Е. Чернякова, Г. А. Королев, Е. А. Ястребова

**АНАЛИЗ ЦЕЛЕСООБРАЗНОСТИ ВВЕДЕНИЯ
ДОБРОВОЛЬНОЙ ПОСТАНОВКИ НА УЧЕТ
ИНОСТРАННЫХ ПОСТАВЩИКОВ
С ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ НДС-ОФИСА
ПРИ ОСУЩЕСТВЛЕНИИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РОССИИ:
МЕЖДУНАРОДНЫЙ ОПЫТ**

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ
УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ
«РОССИЙСКАЯ АКАДЕМИЯ НАРОДНОГО ХОЗЯЙСТВА
И ГОСУДАРСТВЕННОЙ СЛУЖБЫ ПРИ ПРЕЗИДЕНТЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ»

ПРЕПРИНТ К ОТЧЕТУ
О НАУЧНО-ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКОЙ РАБОТЕ

по теме:

АНАЛИЗ ЦЕЛЕСООБРАЗНОСТИ ВВЕДЕНИЯ ДОБРОВОЛЬНОЙ ПОСТАНОВКИ
НА УЧЕТ ИНОСТРАННЫХ ПОСТАВЩИКОВ С ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ
НДС-ОФИСА ПРИ ОСУЩЕСТВЛЕНИИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РОССИИ:
МЕЖДУНАРОДНЫЙ ОПЫТ

Чернякова Е.Е., Лаборатория развития налоговой системы ИПЭИ РАНХИГС, и.о. за-
ведующего лабораторией, б/с, ORCID 0000-0002-1095-964, e-mail: chernyakova-
ee@ranepa.ru;

Королев Г.А., Лаборатория развития налоговой системы ИПЭИ РАНХИГС, старший
научный сотрудник, к.ю.н., ORCID 0000-0001-6540-7133, e-mail: Korolev-
ga@ranepa.ru;

Ястребова Е.А., Лаборатория развития налоговой системы ИПЭИ РАНХИГС, науч-
ный сотрудник, б/с, ORCID 0000-0003-4992-5410, e-mail: yastrebova-ea@ranepa.ru.

Москва 2022

Аннотация

В соответствии с «Основными направлениями бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2021 год и на плановый период 2022 и 2023 годов», добровольная постанова на учет для иностранных поставщиков с использованием НДС-офиса при осуществлении любых видов деятельности (реализации в адрес российских покупателей) заявлена как часть актуальных вопросов налогообложения на перспективу. Данный вопрос был предложен бизнес-сообществом и должен быть рассмотрен Правительством РФ в ближайшем будущем. В Приложении 2 (Меры налоговой политики по видам налогов) «Основных направлений бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2022 год и на плановый период 2023 и 2024 годов» п.5 подраздела "Налог на добавленную стоимость" также посвящен вопросу изменения порядка определения места реализации работ (услуг) для целей НДС и добровольной постановки на учет для иностранных поставщиков с использованием НДС-офиса, где говорится, что иностранный поставщик работ (услуг) сможет уплачивать НДС самостоятельно в случае добровольной постановки на налоговый учет в Российской Федерации. Таким образом, **актуальность** темы исследования была указана в Основных направлениях два года подряд, в 2021 и 2022 гг. Геополитические изменения, происходящие на сегодняшний день, только усиливают **актуальность** данного исследования, **целью** которого является освобождение от формальных барьеров системы постановки на учет для целей НДС иностранных компаний, оказывающих электронные услуги получателям в России, для привлечения к налогообложению в РФ как можно большего числа иностранных компаний. Реализация результатов данной работы может сделать более привлекательными условия работы иностранных компаний в России. Основными **задачами**, решаемыми в рамках исследования, являются: анализ зарубежного опыта уплаты НДС иностранными компаниями с акцентом на добровольность регистрации и онлайн взаимодействие с налоговыми органами; анализ действующего налогового законодательства России в части уплаты НДС иностранными компаниями, включая вопрос применения института налоговых агентов; подготовить предложения по совершенствованию налогового законодательства в России, включая внесение изменений в определенные статьи главы 21 НК РФ. **Предметом** исследования является порядок косвенного налогообложения иностранных компаний в России с использованием НДС-офиса. **Методологию** исследования составляет совокупность общенаучных и специальных методов познания, а именно системный анализ, метод

аналогии и общелогический метод обобщения, сравнительно-правовой, структурно-функциональный анализ. Источниками информации служат материалы исследований российских и зарубежных ученых, законодательные базы, сайты налоговых служб стран мира, средства массовой информации и иные источники. Основным прикладным **результатом** НИР является ответ на вопрос о целесообразности или нецелесообразности введения добровольной постановки на учет иностранных поставщиков с использованием НДС-офиса при осуществлении деятельности в России (реализации в адрес российских покупателей), который поставлен в рамках «Основных направлений бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2021 год и на плановый период 2022 и 2023 годов». Помимо вышеуказанного основного прикладного **результата**, прикладными результатами исследования будут предложения по совершенствованию уплаты НДС в России иностранными компаниями. **Научная новизна** основного прикладного результата обусловлена сутью самого поставленного вопроса о целесообразности введения добровольной постановки на учет в рамках Основных направлений. **Научная новизна** иных прикладных результатов обусловлена анализом действующего налогового законодательства России, зарубежного опыта по теме исследования за 2021, 2022 гг., инициатив 2023 г. В результате анализа зарубежного опыта получены следующие **выводы**: в мире применяется добровольная постановка на учет для целей уплаты НДС иностранных поставщиков, при этом не всегда через личные кабинеты или специальные сервисы, сходные с НДС-офисом на сайтах налоговых служб. В качестве **рекомендаций** представляется целесообразным разрешить добровольную постановку на учет для целей уплаты НДС иностранным компаниям в России. В дальнейшем данная работа может стать отправной точкой для изучения вопросов изменения подходов к налогообложению, администрированию доходов иностранных компаний в России, включая прямое налогообложение.

Ключевые слова НДС-офис, иностранные электронные услуги, налоговый агент, налоговый представитель, НДС, налог на товары и услуги, зарубежный опыт, добровольная постановка на учет, налоги ЕАЭС

Исследование проводится в рамках выполнения научно-исследовательской работы государственного задания РАНХиГС на 2022 г. Коллектив авторов выражает благодарность Богатыревой А.Ф., научному сотруднику Лаборатории развития налоговой системы ИПЭИ РАНХиГС, за помощь в подготовке данного препринта.

THE RUSSIAN PRESIDENTIAL ACADEMY OF NATIONAL ECONOMY
AND PUBLIC ADMINISTRATION
(RANEPA)

PREPRINT FOR THE REPORT
ON THE RESEARCH WORK

ANALYSIS OF THE FEASIBILITY OF INTRODUCING VOLUNTARY
REGISTRATION OF FOREIGN SUPPLIERS USING THE VAT OFFICE WHEN
CARRYING OUT ACTIVITIES IN RUSSIA: INTERNATIONAL EXPERIENCE

Chernyakova E.E., Tax System Development Laboratory IAER RANEPA, acting head of research center, ORCID 0000-0002-1095-964, e-mail: chernyakova-ee@ranepa.ru;
Korolev G.A., Tax System Development Laboratory IAER RANEPA, senior researcher, PhD, ORCID 0000-0001-6540-7133, e-mail: Korolev-ga@ranepa.ru;
Yastrebova E.A., Tax System Development Laboratory IAER RANEPA, researcher, ORCID 0000-0003-4992-5410, e-mail: yastrebova-ea@ranepa.ru;

Moscow 2022

Abstract

By the "Main Directions of the Budget, Tax, and Customs Tariff Policy for 2021 and the planning period of 2022 and 2023", voluntary registration for foreign suppliers using the VAT office when carrying out any type of activity (sales to Russian buyers) is stated as part of the topical issues of taxation in the future. This issue was proposed by the business community and should be considered by the Government of the Russian Federation soon. In Appendix 2 (Tax Policy Measures by Types of Taxes) of the "Main Directions of the Budgetary, Tax, and Customs Tariff Policy for 2022 and the Planning Period of 2023 and 2024", paragraph 5 of the subsection "Value Added Tax" is also devoted to the issue of changing the procedure for determining places of sale of works (services) for VAT purposes and voluntary registration for foreign suppliers using a VAT office, which states that a foreign supplier of works (services) will be able to pay VAT independently in the event of voluntary tax registration in the Russian Federation. Thus, the **relevance** of the research topic was indicated in the Main Directions for two years in a row, in 2021 and 2022. The geopolitical changes taking place today only increase the **relevance** of this study, the **purpose** of which is to free from the formal barriers of the system of registration for VAT purposes of foreign companies providing electronic services to recipients in Russia, to attract as many foreign companies to taxation in the Russian Federation. The implementation of the results of this work can make the conditions for the work of foreign companies in Russia more attractive. The **main tasks** to be solved within the framework of the study are: to analyze the foreign experience of paying VAT by foreign companies with an emphasis on the voluntariness of registration and online interaction with tax authorities and; to analyze the current tax legislation of Russia in terms of paying VAT by foreign companies, including the issue of applying the institution of tax agents; prepare proposals for improving the tax legislation in Russia, including amendments to certain articles of Chapter 21 of the Tax Code of the Russian Federation. The **subject** of the study is the procedure for indirect taxation of foreign companies in Russia using the VAT office. The **method** or methodology of research is a combination of general scientific and special methods of cognition, namely, system analysis, the method of analogy, the general logical method of generalization, comparative legal, structural, and functional analysis. The sources of information are research materials of Russian and foreign scientists, legislative bases, websites of tax authorities of the countries of the world, mass media, and other sources. The main applied **result** of the research is the answer to the question of the advisability or not of the introduction of voluntary registration

of foreign suppliers using the VAT office in the implementation of activities in Russia (sales to Russian buyers), which is specified in the "Guidelines for the budget, tax, and customs tariff policy for 2021 and the planning period of 2022 and 2023" (Guidelines). In addition to the above main applied result, the applied **results** of the study will be proposals for improving the payment of VAT in Russia by foreign companies. The **scientific novelty** of the main applied result is due to the novelty of the question itself about the advisability of introducing voluntary registration within the framework of the Guidelines. The **scientific novelty** of other applied results is due to the analysis of the current tax legislation of Russia, and foreign experience, on the topic of the study for 2021, and 2022, initiatives in 2023. As a result of the analysis of foreign experience, the following **conclusions** were drawn in the world, voluntary registration for the purpose of paying VAT of foreign suppliers, and not always through personal accounts or special services similar to the VAT office on the websites of tax services. Voluntary registration is not limited to e-services, but also, for example, includes low-value goods. As a **recommendation**, it seems appropriate to allow voluntary registration for VAT purposes for foreign companies in Russia. In the future, this work can become a starting point for studying the issues of changing approaches to taxation, and administration of income of foreign companies in Russia, including direct taxation.

Keywords VAT office, foreign electronic services, tax agent, tax representative, VAT, tax on goods and services, foreign experience, voluntary registration, EAEU taxes

The study is being conducted in 2022 at the RANEPА as part of the research work of the state task of the RANEPА for 2022. The team of authors would like to thank Bogatyreva A.F., researcher at the Laboratory for the Development of the Tax System, IAER RANEPА, for her help in preparing this preprint.

Содержание

Введение	8
1. Теоретические основы возможного исполнения налоговых обязательств по НДС иностранными компаниями при осуществлении ими соответствующей деятельности.....	9
2. Анализ опыта ряда стран по исполнению иностранными компаниями обязательств по НДС с углубленным анализом по странам, применяющим инструменты, сходные с российским НДС–офисом или осуществляющим добровольную регистрацию и онлайн взаимодействие иностранных компаний и налоговых органов.....	17
3. Анализ законодательной базы стран-членов ЕАЭС по теме исследования	43
Республика Беларусь	43
Республика Казахстан	44
Кыргызская республика	50
Республика Армения	50
4. Выводы по результатам анализа зарубежного опыта	51
Заключение.....	54
Список использованных источников.....	55

Введение

В соответствии с «Основными направлениями бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2021 год и на плановый период 2022 и 2023 годов», добровольная постанoвка на учет для иностранных поставщиков с использованием НДС-офиса при осуществлении любых видов деятельности (реализации в адрес российских покупателей) заявлена как часть актуальных вопросов налогообложения на перспективу. Данный вопрос был предложен бизнес-сообществом и должен быть рассмотрен Правительством РФ в ближайшем будущем. В Приложении 2 (Меры налоговой политики по видам налогов) «Основных направлений бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2022 год и на плановый период 2023 и 2024 годов» п.5 подраздела "Налог на добавленную стоимость" также посвящен вопросу изменения порядка определения места реализации работ (услуг) для целей НДС и добровольной постанoвки на учет для иностранных поставщиков с использованием НДС-офиса, где говорится о том, что иностранный поставщик работ (услуг) сможет уплачивать НДС самостоятельно в случае добровольной постанoвки на налоговый учет в Российской Федерации. Таким образом, актуальность темы исследования была указана в Основных направлениях два года подряд, в 2021 и 2022 гг.

Геополитические изменения, происходящие на сегодняшний день, только усиливают актуальность данного исследования, целью которого является освобождение от формальных барьеров системы постанoвки на учет для целей НДС иностранных компаний, оказывающих электронные услуги получателям в России, для привлечения к налогообложению в РФ как можно большего числа иностранных компаний. Реализация результатов данного исследования может сделать более привлекательными условия работы иностранных компаний в России.

1. Теоретические основы возможного исполнения налоговых обязательств по НДС иностранными компаниями при осуществлении ими соответствующей деятельности

При косвенном налогообложении фактический налогоплательщик, то есть лицо, несущее финансовое бремя налога, не должен уплачивать налог непосредственно государству. Применительно к видам косвенных налогов в научной литературе выделяют три их вида: кумулятивные косвенные налоги, НДС и налоги с продаж (розничные и акцизные налоги/сборы) [1].

В первом случае налог включается в каждую операцию, т. е. взимается с входных данных. Иными словами, налоговая база объекта налогообложения включает также налог, взимаемый с предыдущей операции. «Каскадные налоги» этого типа представляют собой более весомое налоговое бремя для товаров, процессы производства или реализации которых включают в себя несколько различных этапов. Поскольку в их расчет не включены компенсационные механизмы, такие налоги легче исчислять и уплачивать. Хотя порядок исчисления и уплаты таких косвенных налогов проще, они не способствуют конкурентоспособности отечественной продукции по сравнению с зарубежными аналогами. Последовательное взимание этого налога на различных стадиях производства затрудняет количественную оценку сумм, которые должны быть включены в расчеты себестоимости изделия.

Во многих странах при администрировании НДС используется метод налогового кредита (налогового вычета), и налог взимается только с части дополнительного дохода, полученного на каждом этапе процесса производства и реализации. Такой тип администрирования обеспечивает правительствам регулярный приток налоговых поступлений, поскольку НДС взимается согласно развитию производственной цепочки. Это более сложный вид администрирования, предполагает более сложную методику исчисления налога. Поскольку налог, уже исчисленный на предыдущих этапах, не включается в основу расчета операции.

Категория налога с продаж включает два вида косвенных налогов: налог с розничных продаж и акцизный налог. Они взимаются в один момент цепочки производства или реализации. Общий налог с продаж применяется к реализации всех товаров

и услуг. Как таковой он отличается от акцизного сбора, взимаемого с реализации определенных товаров или услуг [1]. Общий налог с продаж в силу своего всеобъемлющего характера имеет тенденцию быть более нейтральным, чем акцизный сбор.

С экономической точки зрения налог с продаж и НДС связаны с областью потребления, которая имеет достаточно большую долю в экономических системах современных государств.

«Они являются косвенными налогами на потребление в силу экономического богатства» [1]. Аргументы в пользу такого вида налогообложения потребления восходят к Томасу Гоббсу. Около 350 лет назад его тезисы были основаны на логике, согласно которой государство обеспечивает защиту жизни, и что налоги являются ценой такой защиты [2].

Поскольку потребление является материальным проявлением гражданской жизни, то и потребление должно стать основой налогообложения [3].

Налогообложение потребления может иметь место в одной стране, а налогообложение прибыли, связанной с реализацией товаров или услуг, в другой. Принципиальное отличие существующих систем подоходного налогообложения от налогообложения потребления заключается в том, что подоходный налог (и налог на прибыль) ориентирован на субъекта, а налог с оборота ориентирован на саму операцию [4] или реализацию товаров и услуг.

Такое различие имеет важное значение при формулировании налоговой политики. Категории дохода и потребления можно рассматривать как две стороны одной медали под названием «потребление» (в широком смысле этого слова). В этом отношении доход представляет собой потенциальную возможность потребления, а потребление представляет собой реализацию этой способности через товары и услуги [5].

«Некоторые комментаторы с оптимизмом смотрят на перспективы налогообложения, основанного на потреблении, особенно по сравнению с «фискальной деградацией подоходного налога» [1].

Дернберг и Хиннекенс установили, что НДС и налоги с продаж являются более стабильным и надежным источником налоговых поступлений, чем подоходные налоги, поскольку налоговая база НДС менее уязвима для международной налоговой конкуренции. Налогообложение, основанное на потреблении, становится все более важным источником национальных доходов. На него приходится в среднем 30% всех

налоговых поступлений государств-членов ОЭСР. Недавнее исследование для Европейской комиссии показало, что налоги на потребление являются уникальным и наиболее важным источником налоговых поступлений в ЕС.

Аналогичные исследования также показывают, что развивающиеся экономики в первую очередь зависят от налога на потребление.

Косвенное налогообложение связано с эффективностью, поскольку государственным органам легче администрировать и собирать такие виды налогов. Во-первых, они требуют менее сложных процедур исчисления и оплаты. Во-вторых, круг налогоплательщиков, подлежащих контролю со стороны налоговой администрации, меньше, и, в-третьих, тот факт, что коммерческие предприятия и поставщики услуг подчиняются правилам регистрации, установленным в налоговом и коммерческом законодательстве, является вспомогательным элементом проверки соблюдения налоговых обязательств. Хотя большинство авторов поддерживают эту позицию, регрессивность косвенного налогообложения до сих пор является предметом многочисленных дискуссий. Томас Гоббс, взгляды которого были развиты Николасом Кэлдором в его книге «Налогообложение расходов» [6], предлагает исходный пункт налогообложения, исходя из расходов. Эта линия аргументации определяет акт сбережения как позитивное отношение к обществу, в то время как потребление считается индивидуалистическим и антиобщественным отношением.

В настоящее время далеко не все эксперты поддерживают такой подход к налогообложению, отмечая, что социальная философия и категория справедливости не исчерпываются мнением Томаса Гоббса – философа XVII века, который жил в условиях, существенно отличающихся от современных. В частности, экономика государств тех времен существенно отличалась от современных экономических реалий. Кроме того, структура общества была совершенно иной. Наконец, сознание налогоплательщика в те времена было еще не сформировано.

Тем не менее идеи Гоббса-Кэлгора все еще сильны в экспертном сообществе. В соответствии с указанным принципом, считают их сторонники, налогообложение потребления может быть оптимальным способом получения ресурсов от общества [7].

Ави-Йона утверждает, что налогообложение потребления необходимо для увеличения налоговых поступлений всякий раз, когда государственному сектору требуется больше вливаний, чем может быть получено за счет подоходного налога или налога на прибыль. Дальнейшее перераспределение в значительной степени может

быть достигнуто более эффективно за счет широкого налогообложения потребления и использования расходных статей бюджета для достижения прогресса. Кроме того, само потребление легче регулируется соответствующими налогами, чем доходным налогом [8].

Принципы места назначения и места происхождения

Применение принципа выгоды к налогообложению потребления означает налогообложение в государстве, где непосредственно осуществляется потребление [4].

В контексте налогообложения торговли между суверенными государствами можно провести различие между принципом места назначения и принципом места происхождения. В соответствии с принципом места назначения экспорт освобождается от налога на потребление – в частности, в случае НДС или налога с продаж – и впоследствии облагается налогом по ставке, установленной страной-импортером, что приводит к налогообложению по месту потребления [11]. Принцип места происхождения предполагает уплату налога в стране, где производятся товары, где находится тот, кто оказывает услуги.

Принципы места назначения и места происхождения для косвенного налогообложения аналогичны принципам источника и резидентства для прямого налогообложения.

Как и в случае налогообложения у источника, можно сделать вывод, что принцип места происхождения не всегда правильно отражает местонахождение самого производства товаров. Так же, как и при налогообложении резидентов, принцип места назначения приводит к искажениям исчисления и уплаты налогов в разных странах.

«Налоговые поступления предназначаются для страны, в которой в итоге реализуется товар. В мире совершенной конкуренции принцип места назначения подразумевает, что все компании определяют одинаковую цену без учета налогов при реализации товаров в любом месте, независимо от страны их происхождения» [11]. В научной литературе отмечается, что принцип места назначения обеспечивает справедливое распределение налогового бремени: налоговая база частного потребления рассматривается в качестве гораздо лучшего показателя общественных благ, чем другие категории, такие как производство.

В соответствии с принципом места происхождения налог на потребление взимается у источника, то есть в месте, где товары производятся или экспортируются.

Импортные товары освобождаются от налогообложения во избежание двойного налогообложения. Принцип места происхождения предполагает, что потребительские цены (цены, включающие в себя косвенные налоги, в частности НДС), включающие также транспортные расходы, одинаковы во всех странах.

Налогообложение в соответствии с принципом места происхождения побуждает компании регистрироваться в странах с низкими налогами, что, как опасаются многие эксперты, приведет к «конкуренции уступок» в области налогообложения, а это поставит под угрозу налоговые поступления государств, проигравших в такой конкуренции.

С 1998 года на разных площадках ОЭСР говорится о «пагубной налоговой конкуренции» [13]. Некоторые авторы не согласны с таким понятием [14]. Они говорят о том, что налоговая конкуренция может также иметь положительный эффект, уменьшая стимулы государств к неэффективному налоговому администрированию. Кроме того, налоговая конкуренция может побудить национальные правительства предлагать виды общественных благ, которые в большей степени соответствуют предпочтениям налогоплательщиков [11].

При любом налоговом режиме, основанном на принципе места назначения, правительства, как правило, не взимают непосредственно с покупателей налоги на потребление. Следовательно, они возлагают такую обязанность на продавцов товаров и услуг, когда последние являются своеобразными налоговыми агентами по исчислению налогов.

Такой порядок вещей приводит к двум неизбежным следствиям. Во-первых, он часто приводит к существенным затратам на соблюдение нормативно-правовых предписаний, что особенно важно для небольших компаний. И даже для среднего бизнеса это затратно, поскольку налогообложение по месту назначения вынуждает продавцов исчислять и уплачивать налоги на потребление для каждой юрисдикции, в которой продаются товары и услуги, а также вести налоговую отчетность и быть под действием налогового контроля [15].

Во-вторых, даже с лучшими практиками (и лучшим налоговым программным обеспечением) компаниям чрезвычайно сложно определить свои обязательства по исчислению и уплате налогов в тысячах юрисдикций с различными и постоянно меня-

ющимися налоговыми ставками, нормативными дефинициями и требованиями к отчетности. Налоговые органы, со своей стороны, сталкиваются с достаточно сложным административным режимом.

Некоторые эксперты предполагают, что система, основанная на принципе места происхождения, в принципе может снизить эти затраты [16].

Налогообложение на основании принципа места назначения требует высокой степени межправительственной и внутриведомственной кооперации, поскольку для установления налогово-правовых предписаний и обеспечения налогового комплаенса по исчислению и уплате налогов с продавцов, ведущих свой бизнес за границей, часто требуется международно-правовое сотрудничество со стороны правительств соответствующих государств.

Более того, единственно возможным балансом при налоговом режиме, основанном на принципе места назначения, является абсолютная согласованность и взаимопонимание между всеми правительствами либо такая конкуренция юрисдикций, которая побуждает каждое правительство проводить одинаковую с другими государствами налоговую политику (что вряд ли возможно и практически реализуемо).

Правительство, которое не согласно с отмеченной нормативной и правоприменительной унификацией, фактически предоставляет преференциальный режим для отечественных компаний, что делает их недоступными для иностранных налоговых администраций и, таким образом, дает им конкурентное преимущество по сравнению с другими, вступившими в налоговую кооперацию [16].

Однако налогообложение по принципу места назначения является общепризнанным международным налоговым стандартом и поддерживается ОЭСР, Европейским союзом и Всемирной торговой организацией.

Принцип места происхождения редко применяется на практике в торговле, за исключением торговых отношений между бывшими членами Советского Союза до вступления России в ВТО [17].

Как утверждает Б. Локвуд [18], аргументы в пользу предпочтения налогообложения на основании принципа места назначения вместо налогообложения на основании принципа происхождения, веские по соображениям эффективности, но не абсолютные в плане практической реализации.

В этом контексте возможны только два весьма ограниченные и равные по своей логической аргументации допущения, которые обычно не встречаются в налоговой практике.

Во-первых, в каждой стране ставка налога на потребление должна быть одинаковой для всех товаров, хотя эта единая ставка может различаться в разных государствах. Подобная унификация подразумевает, что цены производителей приближаются к ценам реализации товаров или услуг в каждой конкретной стране.

Во-вторых, международная торговля между двумя странами должна быть сбалансированной, чтобы переход от налогообложения импорта к налогообложению экспорта не оказал существенного влияния на поступления в бюджетную систему [17].

При этом важно, чтобы во избежание двойного налогообложения или необложения налогами необходимо достичь соглашения между странами о месте налогообложения [19].

В случае НДС и при отсутствии соответствующей международной конвенции представляется неизбежным двойное налогообложение [20]. Примером в данном случае может служить текущая ситуация, сложившаяся в ЕАЭС, когда в 2022 г. Казахстан и Беларусь ввели обложение НДС товаров в рамках интернет-торговли. При этом отметим, что в ЕАЭС существует наднациональное законодательство в отношении косвенного налогообложения: Договор о Евразийском экономическом союзе" (Подписан в г. Астане 29.05.2014), Приложение N 18 к Договору о Евразийском экономическом союзе.

Соответствующая сделка может облагаться налогом более чем в одной юрисдикции; возможно, что налоговое бремя может относиться к одному или нескольким лицам. Поэтому необходимы международно-правовые инструменты (вполне возможно, что и многосторонние конвенции), которые бы разъясняли правоприменителю, принадлежит ли право на налогообложение стране предполагаемого потребления либо, в соответствии с разумными причинами, другому государству. Здесь очевиден риск возможных конфликтов между юрисдикциями.

Существует точка зрения, что НДС нерелевантен индивидуальным обстоятельствам налогоплательщика, прямо проистекая из его «косвенности», и он также не является эффективным средством перераспределения средств. Поэтому его главная роль заключается в том, чтобы повышать налоговые поступления в бюджетную систему, при этом не влияя на структуру потребления.

Таким образом, именно особая возможность пополнения бюджета от этого налога делает его привлекательным для многих государств. Чтобы реализовать принцип нейтральности, система НДС должна предусматривать весьма широкую налоговую базу, иметь единую ставку и ограниченное количество налоговых льгот.

Применение нескольких ставок и широкий спектр налоговых льгот увеличивает издержки налогового комплаенса и административное бремя, а также искажает потребительский рынок.

Когда лицо за пределами страны налогового резидентства оказывает соответствующие услуги другому лицу в государстве в контексте коммерческой деятельности получателя услуг, тогда действует следующая презумпция. Получатель услуг квалифицируется таким образом, как если бы он сам предоставил и сам получил услугу, и, как следствие, учитывает исходящий НДС на основе стоимости полученной услуги и вместе с тем возмещает этот налог как входной НДС, если он относится к налогооблагаемой базе.

Такое обязательство данного лица по учету обратного начисления НДС решает проблему уклонения от уплаты налогов в стране места назначения или уклонения от уплаты налогов со стороны иностранного поставщика. Кроме того, это решает вопрос конкурентного преимущества более низких ставок НДС, применимых к поставщикам, зарегистрированным в определенных государствах-членах ряда международных экономических организаций, в частности, в ЕС.

В настоящее время НДС действует более, чем в 100 государствах мира. Вместе с тем, до сих пор существует разница в подходах правового регулирования относительно НДС. В частности, имеют значение: величина ставки такого налога, дифференцирование ставки применительно к различным налогооблагаемым операциям, методы исчисления, преимущества НДС перед другими сходными косвенными налогами (например, налогом с продаж).

2. Анализ опыта ряда стран по исполнению иностранными компаниями обязательств по НДС с углубленным анализом по странам, применяющим инструменты, сходные с российским НДС–офисом или осуществляющим добровольную регистрацию и онлайн взаимодействие иностранных компаний и налоговых органов

Цифровизация порождает новые налоговые проблемы, а существующие правила могут быть восприняты как несправедливые. Действующие системы подоходного налога подвергались критике за то, что они не предоставляют налоговых прав юрисдикциям, где предприятия с высокой степенью цифровизации имеют большую базу клиентов, которые создают ценность, но где у них нет физического присутствия. Все более цифровизирующиеся предприятия могут также иметь относительно больше нематериальных активов (например, торговые марки и патенты), которые труднее оценить и легче переместить, что позволяет перераспределять прибыль в соответствии с существующими правилами. Это может особенно сказаться на небольших, менее развитых экономиках. Взаимосвязь цифровизации и налогообложения также выходит за рамки подоходного налогообложения, поднимая вопросы, касающиеся эффективного налогообложения цифровых услуг налогом на добавленную стоимость, прав собственности на частную информацию и использования цифровых технологий при разработке налогов и управлении доходами.

Обратимся к опыту ряда стран, в которых внедрена в том или ином виде система регистрации иностранных компаний в качестве плательщиков НДС.

Болгария

Любое физическое лицо, осуществляющее независимую экономическую деятельность, или фирма (компания) в Болгарии [25] могут зарегистрироваться в соответствии с Законом Болгарии об НДС (VATA) [26]. Существует несколько основных видов регистрации, предусмотренных законодательством, а именно:

Обязательная регистрация в целях НДС – все физические лица, осуществляющие независимую экономическую деятельность (предприниматели)/ юридические лица, должны регистрироваться в обязательном порядке, если их оборот превысил 50 000 левов (приблизительно 25,5 тысяч евро) за последние 12 месяцев. При достижении порогового значения оборота в 50 000 левов за период не более двух месяцев

подряд, включая текущий, лицу следует подать заявление о постановке на учет в целях НДС.

Отметим, что в случае последовательного осуществления однородной деятельности на одной и той же коммерческой площадке двумя или более связанными лицами или лицами, действующими по согласованию, в налогооблагаемый оборот каждого последующего аффилированного лица включается оборот, реализованный на конкретной площадке всеми такими лицами, в течение периода, не превышающего последние 12 месяцев подряд, включая текущий месяц, и считается оборотом, осуществленным соответствующим лицом в первый день начала однородной деятельности на сайте этим лицом [27].

Также обязательной регистрации по НДС подлежат все налогообязанные лица, такие как:

- Получающие услуги с местом исполнения в стране от иностранных компаний;
- Предоставляющие услуги налогоплательщикам в государствах-членах ЕС;
- При преобразовании субъекта, зарегистрированного в соответствии с Законом о НДС;
- В случае наследования компании, зарегистрированной в соответствии с Законом о НДС ;
- В случае осуществленных приобретений внутри сообщества на сумму более 20 000 левов;

Также регистрация для применения режима в Европейском Союзе (Союзе) необходима при оказании услуг или дистанционной продаже товаров необлагаемым налогом лицам (физическим лицам), проживающим в другом государстве-члене Союза.

В рамках данного исследования нас в первую очередь интересует именно возможность добровольной регистрации для иностранных компаний. В Болгарии такая предусмотрена, даже если условия обязательной регистрации не применимы. Добровольная регистрация по налогу на добавленную стоимость может быть привлекательной для компаний, работающих на территории Болгарии с уже зарегистрированными юридическими лицами. В этом случае компания, регистрирующаяся добровольно, может претендовать на возмещение по НДС, уплаченному при приобретении товаров или услуг, или вычесть его из суммы НДС к уплате.

Процедура добровольной регистрации компании инициируется заявлением о регистрации по стандартной форме в компетентное территориальное управление Национального агентства по доходам Болгарии (НАД) [28]. Подача заявления осуществляется бесплатно и возможна в электронной форме, при этом понадобится квалифицированная электронная подпись. К заявлению о регистрации прилагаются следующие документы:

- График налогооблагаемого оборота по месяцам за последние 12 месяцев, предшествующих текущему месяцу, а также при достижении оборота за период менее двух месяцев подряд, включая текущий месяц. График также включает налогооблагаемый оборот за текущий месяц до даты, когда был достигнут оборот в 50 000 левов;

- График общей суммы налогооблагаемых приобретений внутри Сообщества за текущий год, за исключением приобретения новых автомобилей и товаров, облагаемых акцизным налогом.

В случае, если условия для обязательной регистрации для целей НДС соблюдены, но заявления от компании не поступило в НАД, то иностранная компания будет зарегистрирована в качестве плательщика НДС в принудительном порядке по инициативе НАД, а также будет обязана заплатить штраф в размере от 500 до 50 000 левов. Так штраф для тех, кто не регистрируется для целей НДС, начинается с 500 лв. и не может превышать 5000 лв.; те, кто не представляет декларацию по НДС и подтверждающую документацию, подлежат штрафу в размере 500 левов или более, но не более 10 000 левов; компании или физические лица (ИП), которые не подают декларацию о приобретении внутри ЕС в установленный срок, подлежат денежному штрафу в размере 1000 левов, но не более 10 000 левов; повторные нарушения подлежат более высоким штрафам, начиная с 5 000 лв., но более 20 000 лв.

Кроме этого, Закон разрешает по желанию регистрацию при подаче заявления о первоначальной регистрации компании в Агентстве по регистрации (The Registry Agency). Это упрощенная административная процедура, позволяющая добровольно зарегистрироваться в соответствии с Законом о НДС, которую можно запросить во время подачи заявления о внесении компании в Коммерческий регистр (The Commercial Register) и реестр некоммерческих организаций в Агентстве по регистрации (The register of non-profit organizations).

После регистрации компания получает регистрационный акт и по запросу регистрационное удостоверение. В случае утери, повреждения или уничтожения данных документов компания обязана уведомить об этом соответствующее территориальное управление НАД Болгарии для выдачи дубликата.

Для соответствующих иностранных компаний система предельно простая: регистрация обязательна при превышении определенного порога продаж, и добровольная – при желании / необходимости вычесть входящий НДС.

В Венгрии [29] иностранной компании может потребоваться местная регистрация в качестве плательщика НДС по двум причинам:

1. Получение выручки от продаж с НДС к уплате: в этом случае регистрация является обязательной для выполнения обязательств по уплате НДС;
2. Получение счетов с НДС к возврату: имеет смысл, если НДС к возврату значителен, а сделка в итоге принесла прибыль.

Если иностранная компания находится в ЕС или, по крайней мере, имеет бизнес-сайт в ЕС, процесс регистрации упрощается. К заявлению необходимо приложить справку о налоговом резидентстве, выписку из реестра и персональные данные представляющего компанию лица. Регистрация занимает 15 дней, и компания получает налоговый номер. Налоговый номер может применяться с ретроспективной датой, если деятельность компании в Венгрии началась до подачи заявления.

Если иностранная компания не ведет хозяйственной деятельности в ЕС, постановка на учет по НДС довольно сложна. Этим компаниям нужен налоговый представитель в Венгрии, который также несет ответственность за уплату налогов вместе с компанией. Налоговые представители должны соответствовать дополнительным требованиям в отношении собственного капитала или банковской гарантии, а также иметь отдельный банковский счет для каждого клиента. Все эти документы и договор на налоговое представительство должны быть приложены к заявлению на регистрацию в качестве плательщика НДС. Этот вид услуг обычно дороже, чем для компаний с резиденством ЕС.

В связи с выходом Великобритании из состава ЕС британские компании стали для Венгрии (и всего ЕС) «компаниями из третьих стран» с 2021 года. Даже если они

получили номер плательщика НДС ранее, им придется продлевать его в новых обстоятельствах, за исключением случаев, когда у них есть коммерческое предприятие в ЕС.

Как только компания получает налоговый номер для НДС, она должна выполнять связанные с этим обязательства, такие как представление ежемесячных или ежеквартальных налоговых деклараций, даже если декларации нулевые.

При этом, как мы видим, порядка добровольной регистрации для целей НДС в Венгрии не предусмотрено.

В законодательстве Дании [30] закреплено обязательство регистрироваться в качестве плательщика НДС и для самозанятых граждан, если речь идет об оказании услуг на территории страны.

Иностранная компания обязана зарегистрироваться в качестве плательщика НДС в Дании, если:

- Предоставляет услуги для частных лиц в Дании;
- Предоставляет услуги зарегистрированной датской компании, которые не подпадают под реверсивную схему уплаты НДС («reverse charge»¹) (другие услуги, кроме услуг, предоставляемых в связи с недвижимым имуществом, перевозкой людей, услугами ресторана и общественного питания и краткосрочной арендой транспортных средств);
- Осуществляет найм субподрядчиков, которые предоставляют услуги компании для выполнения договорных обязательств в Дании.

Заявку на регистрацию в качестве плательщика НДС необходимо подать не позднее, чем за 8 дней до начала предоставления услуг в Дании. В случае неподачи заявки или нарушения сроков подачи заявки, а также если предоставленная информация неверна или недостаточна, компания может быть оштрафована.

Для регистрации в качестве плательщика НДС необходимо заполнить форму Start-40.112 [31]. После регистрации выдается свидетельство с датским номером налогоплательщика НДС (номер SE) и отправляется на почтовый адрес компании.

Что касается добровольной регистрации, то она возможна при объеме продаж, облагаемых НДС, не превышающем 50 000 датских крон за период в 12 месяцев. При

¹ Reverse charge -это схема уплаты НДС, которая позволяет возлагать обязанность по уплате НДС не на продавца, поставщика, а на получателя, который является налогоплательщиком.

волеизъявлении налогоплательщика зарегистрироваться для целей уплаты НДС в Дании он принимает на себя все обязательства по взиманию, декларированию и уплате НДС со всех облагаемых НДС продаж, независимо от их суммы.

В случае, если доход налогоплательщика от продаж, облагаемых НДС, превышает 50 000 датских крон (приблизительно 6 700 евро) за период в 12 месяцев, регистрация в качестве плательщика НДС обязательна.

Если компания располагает информацией, что продажи на территории Дании заведомо превысят установленный порог, она должна зарегистрироваться не позднее, чем за 8 дней до начала своего бизнеса на территории страны.

При регистрации компании в качестве плательщика НДС выдается пароль к системе E-tax, который необходимо активировать в течение 30 дней. Декларировать НДС необходимо за каждый налоговый период с помощью электронного сервиса для предприятий TastSelv Erhverv [32]. TastSelv Erhverv предназначен, по-видимому, для небольших компаний. То есть для компаний с файлами отчетов размером менее 10 Мб, отчитывающихся отдельными отчетами (включая исправления) или компаний, у которых нет необходимых знаний в области ИТ для использования шлюза FTP. Получается, что в Дании существует и вариант использования шлюза FTP для больших компаний. Фактически получается, что налоговая создает для компании отдельный сервер, куда компания и выгружает свои отчеты. Система в данном случае отличается от систем иных стран, где компания предоставляет налоговой доступ к своим серверам с отчетностью.

В случае если компания просрочит декларирование НДС в личном кабинете, налоговое агентство Дании автоматически оценит сумму НДС к уплате, а также начислит комиссию и проценты за просрочку декларирования.

Уплачивать НДС возможно с помощью нескольких сервисов и форм оплаты, например:

- Nets [33] (PBS), возможно настроить прямой дебет в E-tax для предприятий (TastSelv Erhverv);

- Онлайн банкинг – через идентификатор платежа из квитанции или через учетную запись E-tax для предприятий (TastSelv Erhverv);

- Налоговый счет (Visa/Dankort и MobilePay).

В случае необходимости снятия с регистрационного учета необходимо подать заявление [34] в течение 8 дней. С точки зрения налоговой службы Дании это приравнивается к закрытию компании. Однако уникальный номер налогоплательщика остается закрепленным за конкретной компанией и есть возможность запросить его повторно при возобновлении деятельности на территории Дании.

Как и в Дании, специальный электронный сервис для декларирования и уплаты НДС существует в Швеции [35]. С его помощью можно не только подавать отчетность, но и пройти саму процедуру регистрации [36]. Причем требования о регистрации в качестве плательщика НДС распространяется и на компании, и на индивидуальных предпринимателей. Через электронный сервис в Швеции можно платить НДС, социальные взносы работодателей и подоходный налог.

Кроме этого, для юридических лиц предусмотрена возможность получения шведского регистрационного номера компании без ее регистрации для уплаты налогов.

Однако налоговая служба Швеции предупреждает, что из-за необычно большого количества заявителей обработка заявления на электронную налоговую регистрацию (для уплаты F-налога² социальный взносов работодателя, НДС и подоходного налога) занимает больше времени, чем обычные 1-2 недели.

Иностраный индивидуальный предприниматель или представитель иностранной компании могут использовать данный сервис для:

- Подачи заявления на получение регистрационного номера компании (для юридических лиц);
- Одобрения шведского налога (F-налога);
- Постановки на учет по налогу на добавленную стоимость [37] (НДС);
- Регистрации в качестве работодателя.

Распространение на иностранные компании местных правил НДС характерно и для Норвегии [38]. Это означает, что, если оборот превышает 50 000 норвежских крон (приблизительно 5 150 евро) за 12 месяцев, компания должна быть зарегистрирована как предприятие в Реестре НДС.

² F-налог (F-tax) – налог на доходы. В случае если лицо получает одобрение F-налога, то оно само несет ответственность за уплату налога на доходы (и социальные отчисления), у источника выплаты налоги не удерживаются.

Компания должна зарегистрироваться в Реестре НДС независимо от продолжительности осуществления деятельности или поставок. Например, если компания за два дня в Норвегии осуществила поставок на общую сумму более 50 тысяч норвежских крон, она должна быть зарегистрирована в Реестре НДС. [39].

Чтобы зарегистрировать компанию в Реестре НДС [40], перед этим (или одновременно) необходимо пройти регистрацию в Реестре юридических лиц и, при необходимости, в Реестре коммерческих предприятий.

Кроме этого, для регистрации иностранной компании в Норвегии, при отсутствии у нее постоянного представительства в стране, необходимо зарегистрироваться у норвежского представителя по НДС. Это необходимо сделать при регистрации предприятия в Регистре юридических лиц или Регистре коммерческих предприятий. Однако есть исключения для предприятий, зарегистрированных в следующих странах ЕС: Австрия, Бельгия, Болгария, Чехия, Дания, Эстония, Финляндия, Франция, Германия, Греция, Венгрия, Ирландия, Остров, Италия, Хорватия, Кипр, Латвия, Литва, Люксембург, Мальта, Нидерланды, Польша, Португалия, Румыния, Словакия, Словения, Испания или Швеция.

Таким образом, предприятия из этих стран могут быть зарегистрированы в Реестре НДС без специального представителя по НДС.

Стоит учитывать, что ответственность за обеспечение соблюдения соответствующих правил бухгалтерского учета несет как сама компания, так и специальный представитель по НДС. Кроме того, в торговых документах также должны быть указаны имя и адрес представителя. И сама иностранная компания, и ее представитель должны сохранять копии документов о продаже.

В Норвегии регистрация НДС осуществляется через веб-сайт налоговой администрации [41]. Время обработки заявления варьируется от завершения в течение дня до нескольких недель - в зависимости от хода обработки.

Интересной особенностью норвежской системы регистрации для целей уплаты НДС является то, что компании не присваивается отдельный номер налогоплательщика для этих целей. Чтобы показать, что компания зарегистрирована в Реестре НДС, деловые документы предприятия о продаже³ проставляются буквами «MVA» (НДС) после номера организации в Реестре юридических лиц.

³ Счета-фактуры (документация о продаже)

Иностранные предприятия, экспортирующие товары стоимостью менее 3000 норвежских крон норвежским потребителям, могут пройти упрощенную регистрацию НДС в налоговой администрации Норвегии по схеме VOEC [42] (налог на добавленную стоимость в электронной торговле). Иностранное предприятие может затем уплатить норвежский НДС по продаже, и норвежскому покупателю не нужно иметь дело с таможенными декларациями и сборами при получении товаров.

При выполнении такой процедуры упрощенной регистрации предприятию будет присвоен индивидуальный идентификационный номер, который используется в связи с отчетностью и уплатой норвежского НДС в электронной торговле. Предприятие не обязано регистрироваться ни в реестре юридических лиц, ни в реестре плательщиков НДС. Регистрация VOEC может быть выполнена при совершении первой продажи, в отличие от обычной регистрации НДС, когда предприятие должно достичь оборота более 50 000 норвежских крон до регистрации, и в этом второе отличие норвежской процедуры регистрации от остальных европейских стран.

Если поставщик решает не регистрироваться в VOEC, норвежский покупатель должен оплатить норвежский НДС и таможенную очистку при получении товара. Схема VOEC не распространяется, среди прочего, на продажу продуктов питания в Норвегию.

В качестве альтернативы стандартной регистрации иностранные компании-поставщики электронных услуг норвежским частным потребителям могут пройти упрощенную регистрацию для целей НДС в налоговой инспекции и добавить норвежский НДС. Условием такой регистрации является то, что объем продаж предприятия превышает 50 000 норвежских крон за период в 12 месяцев. Иностранная компания, зарегистрированная в Норвегии как плательщик НДС должна ежеквартально отчитываться и платить НДС в налоговую инспекцию.

Как мы видим, из всех стран, опыт которых мы проанализировали выше, в Норвегии самая разнообразная по сценариям выбора для иностранной компании добровольная регистрация для целей уплаты НДС, что делает эту страну, пожалуй, самой удобной и ориентированной на компании-нерезиденты.

В Нидерландах [43] система регистрации иностранной компании для целей взимания НДС схожа с другими странами ЕС, и проходит через взаимодействие с Налоговой и таможенной администрацией страны.

Налоговая и таможенная администрация / Департамент по международным вопросам занимается вопросами, касающимися НДС в Нидерландах, для всех иностранных предпринимателей, за исключением предпринимателей, которые пользуются услугами налогового представителя [44]. В последнем случае налоговая инспекция налогового представителя будет заниматься вопросом уплаты НДС данной компанией.

Иностранному предпринимателю необходимо зарегистрироваться в Налоговом и таможенном управлении Нидерландов, используя форму [45] в следующих случаях:

- Компания импортирует или экспортирует товар внутри ЕС – в этом случае возникает обязательство подать декларацию по НДС [46];

- Для компании-резидента страны вне ЕС обязательство подавать декларацию по НДС не возникает, но регистрация нужна для возможности требования возмещения по НДС;

- Компания-резидент страны вне ЕС хочет использовать службу одного окна в Нидерландах.

Регистрация не требуется в следующих ситуациях:

- Компания зарегистрирована в другой стране ЕС, подача декларации по НДС не обязательна;

- Компания зарегистрирована в другой стране ЕС и хочет получить возврат НДС. В данном случае нужно регистрировать заявку на возврат средств в стране резидентства компании.

Обзор практик европейских стран в области регистрации иностранных компаний для целей НДС завершим анализом опыта Великобритании [47], которая внедряла свою систему налогообложения иностранных компаний еще в составе ЕС, опираясь на союзные программные документы, но всегда стояла отдельно в вопросе регулирования налоговых правоотношений.

Исходя из формулировок в законодательстве Великобритании, НДС — это налог, который предприятия должны взимать, когда они осуществляют поставки (то есть продают товары или услуги) в Великобритании или на острове Мэн.

Как такового НДС-офиса для иностранных компаний, осуществляющих поставки электронных товаров и услуг на территорию Великобритании, не предусмотрено, однако такие поставки учитываются при определенных условиях.

Примеры стандартных деловых поставок для целей НДС включают в себя:

- Продажа новых и бывших в употреблении товаров, в том числе в рас-срочку;
- Предоставление физических услуг, например, парикмахерских или де-кораторских;
- Самозанятые лица, поставляющие материалы, например, некоторые продавцы и субподрядчики.

НДС также взимается с товаров и некоторых услуг, поставляемых в Велико-британию [48].

Налогооблагаемая поставка — это любая поставка, произведенная в Велико-британии и не освобожденная от НДС. Налогооблагаемые поставки включают те, ко-торые облагаются нулевой ставкой НДС. Поставка, не освобожденная от НДС, всегда является налогооблагаемой поставкой, независимо от того, зарегистрировано ли лицо, осуществляющее ее, в качестве плательщика НДС.

Если соблюдаются оба следующих условия, НДС по налогооблагаемым по-ставкам не учитывается:

- Компания не обязана по закону быть зарегистрированным плательщиком НДС;
- Компания не регистрировалась добровольно в качестве плательщика НДС.

Если стоимость налогооблагаемых поставок, осуществляемых компанией, пре-вышает установленный порог, то компания должна зарегистрироваться в качестве плательщика НДС.

Если компания является Неучрежденным налогооблагаемым лицом⁴ (NETP), то компания должна зарегистрироваться в качестве плательщика НДС. Если компания уже зарегистрирована в качестве плательщика НДС, то она должна учитывать НДС по всем налогооблагаемым поставкам (кроме поставок с нулевой ставкой) со дня ре-гистрации.

В большинстве случаев «поставка» — это продажа товаров или услуг, в том числе продажа по бартеру. Он также может включать «предполагаемые поставки». Предполагаемые поставки включают:

⁴ Это любое лицо, которое обычно не является резидентом Великобритании, не имеет предста-вительства в Великобритании или, в случае компании, не зарегистрировано в Великобритании.

- Некоторые услуги, которые компания получает из-за границы [49]— хотя компания получает поставку, считается, что она также ее осуществила;
- Если компания использует свои собственные ресурсы (трудовые) для строительства здания для собственного бизнеса, при определенных обстоятельствах считается, что компания является поставщиком труда и стоимость такой поставки облагается НДС [50];
- Получение определенных товаров и услуг, которые подлежат обложению в соответствии с внутригосударственной реверсивной схемой (domestic reverse charge) [51].

Если все поставки компании освобождены от НДС, зарегистрироваться в качестве плательщика НДС невозможно.

Компания должна зарегистрироваться в качестве плательщика НДС в случае, если общая стоимость налогооблагаемых поставок превысит текущий порог. Если компания является незарегистрированным плательщиком НДС, то лимиты налогооблагаемых поставок к ней не применяются, но ей придется встать на учет для целей НДС в случае осуществления любого количества налогооблагаемых поставок на территорию Великобритании, острова Мэн или Северной Ирландии в следующие 30 дней.

Текущий порог регистрации для налогооблагаемых поставок составляет 85 000 фунтов стерлингов.

С 1 декабря 2012 года стандартный порог регистрации в Великобритании недоступен для неучрежденных налогооблагаемых лиц (NETP). Если компания является NETP, то она должна зарегистрироваться в качестве плательщика НДС при осуществлении любых налогооблагаемых поставок в Великобритании.

Текущий порог для дистанционной торговли составляет 70 000 фунтов стерлингов. Он основан на продажах, совершенных в течение календарного года с 1 января по 31 декабря. Этот предел не изменился с момента его введения 1 января 1993 года.

Для регистрации необходимо заполнить специальные онлайн-формы: для налогооблагаемых поставок [53] и для дистанционной торговли [54].

В ЮАР [55] юридическое лицо обязано зарегистрироваться в качестве плательщика НДС, если общая стоимость налогооблагаемых поставок, осуществленных за

любой последовательный двенадцатимесячный период, превысила или заведомо может превысить 1 миллион рэндов (приблизительно 57 000 евро). Предприятие должно зарегистрироваться для уплаты НДС в электронном виде [56] или заполнить форму заявления на регистрацию НДС 101 [57] и подать ее в местное отделение Налоговой службы ЮАР (SARS) [58] в течение 21 дня с даты превышения порога продаж в 1 миллион рэндов.

Нерезидентные поставщики определенных электронных услуг также подлежат обязательной регистрации по НДС в конце месяца, в котором общая стоимость налогооблагаемых поставок превышает 1 миллион рэндов [59].

Предприятие также может добровольно зарегистрироваться в качестве плательщика НДС, если стоимость налогооблагаемых поставок, произведенных или подлежащих осуществлению, составляет менее 1 миллиона рэндов, но превышает 50 000 рэндов (приблизительно 3 000 евро) за последний период в 12 месяцев.

Существует пять категорий добровольных регистраций, применимых к определенным типам лиц, а именно:

1. Не существует добровольного порога стоимости налогооблагаемых поставок, сделанных лицом. Эта категория включает, например, деятельность муниципалитета или «социальной организации», как она определена в Законе об НДС;
2. Стоимость налогооблагаемых поставок, осуществленных лицом, превысила добровольный порог в 50 000 рэндов за прошедший период в двенадцать месяцев.
3. Стоимость налогооблагаемых поставок, осуществленных лицом, не превышала добровольного порога в 50 000 рэндов [60].

Некоторые из требований, перечисленных в Регламенте:

- В случае лица, которое осуществило налогооблагаемые поставки только за один месяц, предшествующий дате подачи заявления о регистрации, такое лицо должно доказать, что стоимость налогооблагаемых поставок, осуществленных за этот месяц, превысила 4 200 рэндов (приблизительно 250 евро);

- Если лицо не осуществляло налогооблагаемые поставки, такое лицо должно иметь письменный договор, по условиям которого лицо обязано осуществить налогооблагаемые поставки на сумму более 50 000 рэндов в течение 12 месяцев после даты регистрации;

- Человек приобрел бизнес как уже действующее предприятие.

4. Конкретный характер деятельности, осуществляемой лицом. Перечисленные виды деятельности в Регламенте о характере деятельности включают следующее:

- Сельское хозяйство, сельское хозяйство, лесное хозяйство и рыболовство;
- Добыча полезных ископаемых;
- Судостроение и авиастроение;
- Производство или сборка оборудования, машин, автомобилей или локомотивов;
- Девелопмент недвижимости;
- Развитие инфраструктуры;
- Прирост капитала.

5. Кроме того, существуют и другие общие требования, которые также должны быть соблюдены для добровольной регистрации в качестве плательщика НДС.

Как мы видим, одна из современных с технической точки зрения налоговых администраций мира – Служба ЮАР по налогам и сборам – предусматривает разветвленные сценарии для регистрации иностранных компаний в качестве плательщиков НДС.

В законодательстве Австралии [61] предусмотрена уплата налога на товары и услуги (GST), в том числе компаниями-нерезидентами. Отметим, что GST (налог на товары и услуги) и VAT (НДС) являются сходными, но не идентичными косвенными налогами.

Для компаний-нерезидентов существует требование зарегистрироваться для уплаты австралийского налога на товары и услуги (GST) при продаже товаров, связанных с Австралией. Ставка GST в Австралии составляет 10%, что означает, что GST составляет 1/11 от суммы, которую компания получает от продаж, связанных с Австралией.

GST применяется к продажам, связанным с Австралией, включая товары, услуги, недвижимость или другие вещи, например:

- Цифровые продукты, такие как программное обеспечение или электронные книги, для австралийских потребителей;

- Импортные услуги, такие как профессиональные консультационные услуги, предоставляемые австралийским потребителям;
- Ввозимые в Австралию товары низкой стоимости с таможенной стоимостью 1000 австралийских долларов (приблизительно 650 евро) или меньше на момент первоначального согласования цены с потребителем (за исключением табачных изделий или алкогольных напитков);
- Другие импортные товары, доступные для продажи в Австралии;
- Недвижимость, такая как земля, жилая и коммерческая недвижимость в Австралии.

Регистрация иностранных компаний для уплаты GST обязательна при соблюдении двух следующих условий:

- статус индивидуального предпринимателя или юридического лица;
- оборот GST от продаж, связанных с Австралией, равен или превышает порог в 75 000 австралийских долларов (приблизительно 50 000 евро) (для НКО порог установлен на уровне 150 000 австралийских долларов (приблизительно 100 000 евро)).

Оборот GST включает совокупную стоимость:

- импортированных услуг и цифровых продуктов для австралийских потребителей;
- импортных низкостоймых товаров.

В случае осуществления продаж через онлайн-площадки компании может не понадобится регистрироваться для уплаты налога на товары и услуги, агентом по уплате GST является оператор онлайн-площадки [63].

После регистрации компании для целей уплаты GST, она должна оставаться зарегистрированной в течение минимум 12 следующих месяцев.

Расчет общего оборота GST определяется исходя из общего дохода от продаж в Австралии за вычетом:

- Продаж импортных услуг, цифровых продуктов или низкостоймых товаров австралийским компаниям, зарегистрированным для целей уплаты GST;
- Продаж, не связанных с Австралией;
- Продаж, где GST уже включен в цену товара / услуги;
- Продаж не от компании, которая зарегистрирована для целей GST;
- Поставок, производимых бесплатно и не налогооблагаемых;

- Продаж с «входным налогом»⁵.

Считается, что иностранная компания достигла порога оборота по GST если:

- Текущий оборот GST (то есть оборот за текущий месяц и предыдущие 11 месяцев) составляет 75 000 австралийских долларов или более (150 000 австралийских долларов для НКО);

- Прогнозируемый оборот GST (то есть общий оборот за текущий месяц и следующие 11 месяцев), вероятно, составит 75 000 австралийских долларов или более (150 000 австралийских долларов для НКО).

Зарегистрироваться в целях уплаты GST иностранная компания может через стандартную или упрощенную систему регистрации.

Упрощенная регистрация для целей GST недоступна, если компания-нерезидент импортирует товары в Австралию и хранит их на складе в Австралии, прежде чем продавать их через Интернет, напрямую или через платформу электронной дистрибуции. При таком сценарии у компании будет обязательство по уплате налога на товары и услуги за проданные товары, поскольку товары находятся в Австралии. Стандартная процедура регистрации для целей GST позволит компании не только выполнить свои обязательства по налогу на товары и услуги, а также позволит требовать вычеты по GST в связи с налогооблагаемым импортом товаров.

Упрощенная процедура регистрации доступна в следующих случаях:

- Компании не нужен австралийский бизнес-номер⁶ [64];
- Компания совершает продажи, связанные с Австралией;
- Компания является поставщиком цифровых товаров, услуг и низкостоймых товаров;
- Компания не планирует запрашивать вычет GST (в том числе вычет по налогооблагаемому импорту), то есть получать вычет по налогу на товары и услуги, уже включенный в стоимость продукта;

⁵ Некоторые товары и услуги продаются без учета налога на товары и услуги в их цене несмотря на то, что налог на товары и услуги был включен в стоимость ресурсов, использованных для их производства или поставки. Эти продажи называются продажами с входным налогом. Если компания совершает продажу с облагаемым входным налогом, она не имеет права на зачет налога на товары и услуги в цене ресурсов (товаров или услуг, используемых для продажи товаров или услуг). Двумя наиболее распространенными типами продаж, облагаемых входным налогом, являются финансовые продажи (поставки) и сдача жилых помещений в аренду или на продажу.

⁶ Австралийский бизнес-номер (ABN) — это общедоступный идентификатор для отношений компании с налоговой службой и другими государственными ведомствами и учреждениями. Он отображается в Австралийском бизнес-реестре (ABR)

– Для быстрого способа компании платить по своим обязательствам в целях GST.

Упрощенная регистрация в целях GST обеспечивает безопасный доступ для компаний-нерезидентов к онлайн-сервисам [65] Налогового управления Австралии для обеспечения исполнения их налоговых обязательств. Для целей упрощенной регистрации компании присваивается справочный номер налогового управления Австралии⁷, который генерируется автоматически, и AUSid, т.е. учетная запись онлайн-сервиса. Подача декларации / отчета о деловой активности и уплата налогов происходит ежеквартально в электронной форме. Кроме этого, закреплено ограничение на предоставление таким компаниям налоговой накладной (основное применение которой – подтверждение уплаты входного GST, но по упрощенной регистрации получение вычета невозможно, так что это является взаимодополняющим условием).

Стандартная процедура регистрации понадобится иностранным компаниям, которые:

- Уже имеют или хотят получить австралийский бизнес номер;
- Осуществляют продажи и поставки, связанные с Австралией;
- Имеют необходимость выставлять налоговые накладные;
- Хотят получать вычеты по GST.

Для стандартной процедуры регистрации необходимо подтвердить свою личность (личность представителя компании) и заполнить специальную форму [66] о деятельности на территории страны. Подача электронного заявления извне территории Австралии невозможна, а в случае со стандартной регистрацией в целях GST не применима. Кроме того, для исполнения требований о регистрации может потребоваться найм зарегистрированного в Австралии налогового агента. При этом заявку на австралийский бизнес номер можно подать онлайн [67]. После подачи заявки в электронном виде компании даётся 43 дня на предоставление остальных документов для регистрации. Если компания ранее регистрировалась как субъект с ограниченной регистрацией (LRE) и выбрала упрощенную форму регистрации, упрощенная регистрация GST должна быть аннулирована, прежде чем австралийский бизнес-реестр [68] сможет обработать заявку на выдачу бизнес-номера и провести стандартную процедуру

⁷ Справочный номер налогового управления Австралии может также использоваться в качестве идентификатора в счетах-фактурах и таможенной документации.

регистрации для целей GST. Подавать отчет о деловой активности⁸ [69] и декларацию по GST можно ежемесячно или ежеквартально.

Кроме двух вышеперечисленных вариантов, процедура стандартной регистрации возможна исключительно в целях налога на товары и услуги, то есть в случаях, когда:

- Компания не имеет оснований для получения австралийского бизнес номера;
- Компания не осуществляет продаж и поставок, связанных с Австралией;
- Компания планирует получать вычеты по GST.

При заполнении формы стандартной регистрации для целей GST, при необходимости регистрации исключительно для целей GST, есть три основных вопроса: «Будет ли ваша деятельность осуществляться в Австралии?» (Нет), «Осуществляете ли вы поставки, связанные с зоной косвенного налогообложения?» (Нет), «Подаете ли вы заявку на регистрацию только с налогом на товары и услуги?» (Да).

Чтобы подать заявку на регистрацию исключительно для целей GST, компания должна предоставить следующие доказательства:

- Документы, подтверждающие, что компания зарегистрирована в эквивалентном корпоративном, рыночном или финансовом регуляторе в стране резиденства;
- Письмо, выданное налоговым органом страны с таким же налоговым режимом, как и в Австралии, о том, что компания зарегистрирована в реестре и официально ведет предпринимательскую деятельность.

Что касается получения кредитов (вычетов) по GST, то к ним применяются следующие положения:

- Запросить вычет возможно по любому уже включенному в стоимость товаров или услуг компании GST, вычет по входному налогу или вычет по GST за предыдущие 4 года;
- Основной документ для получения вычета по GST – отчет о деловой активности;
- Для получения вычета по GST должны быть соблюдены следующие условия: приобретение товара или услуги с включенным в стоимость GST должно использоваться исключительно в целях бизнеса; оплата такого товара / услуги произведена полностью (отсутствуют отсроченные платежи); предоставлена налоговая накладная

⁸ Он же отчет о коммерческой деятельности (business activity statement, BAS)

от поставщика товара / услуги (для операций на сумму более 82,5 австралийских долларов).

Дополнительным условием получения вычета по GST является обязательная регистрация поставщика товара / услуги для целей GST, что можно проверить самостоятельно перед подачей документов в Налоговое управление [64].

После выбора типа регистрации и прохождения всей процедуры тип регистрации можно изменить между упрощенным и стандартным, но не объединять их. При этом стоит учитывать, что если компании-нерезиденту присвоен австралийский бизнес номер, то ей не может быть присвоен справочный номер налогового управления Австралии и наоборот.

Налоговое управление Австралии предусматривает процедуру отмены регистрации для целей GST. Это можно сделать через австралийского налогового агента или связавшись напрямую с Налоговым управлением [70] с указанием причины отмены регистрации. Уведомление об отмене регистрации необходимо подать в течение 21 дня с момента продажи или закрытия бизнеса, а также изменения бизнес-структуры (в том числе организационно-правовой формы или изменения в видах деятельности компании).

При отмене регистрации для целей GST необходимо совершение всех следующих действий:

- Уведомление Налогового управления от уполномоченного контакта;
- Подача окончательной декларации по GST или заявления о деятельности⁹ с отражением всех операций;
- Уплата всех начисленных налогов и сборов;
- Отказ от справочного номера налогового управления Австралии или австралийского бизнес номера.

При использовании процедуры стандартной регистрации для целей GST компания должна отказаться от австралийского бизнес номера, в том числе при реструктуризации бизнеса, его продаже или закрытии компании. Это возможно сделать через форму обратной связи [71] или связавшись с Налоговым управлением [72].

⁹ Отчеты о деятельности используются для отчета о налоговых правах и обязательствах компании за отчетный период.

Стоит отметить, что при отмене регистрации для целей GST по причине оборота ниже порогового значения компания также может отказаться от австралийского бизнес номера, если более в нем не нуждается.

В Австралии крайне подробное регулирование регистрации иностранных поставщиков товаров / услуг в качестве плательщиков GST, однако существуют ограничения, которые делают эту систему непростой для регистрации на территории Австралии без физического присутствия в стране. Таким образом, для поставщиков электронных товаров или услуг в цифровой форме нет сценария взаимодействия с Налоговой службой Австралии полностью дистанционно, что, на наш взгляд, может помешать некоторым поставщикам выполнять свои обязательства по GST на территории страны, тем самым порождая бюджетные потери для Австралии.

Переходя к анализу южноазиатского региона, сразу стоит отметить, что эти страны отличаются невероятными темпами цифровизации и проникновения её во все сферы жизни: число пользователей Интернета намного превышает число пользователей в других регионах. Несмотря на это, далеко не все территории подключены к Интернету, что дает предпосылки для дальнейшего развития цифровизации в странах.

Представляется, что цифровизация налоговых взаимоотношений между фискальными органами и налогоплательщиками является логическим продолжением всеобъемлющей цифровизации остальных сфер жизни. Поэтому остановимся на двух странах, в которых для иностранных компаний предусмотрена возможность использования интернет-офиса для целей уплаты косвенных налогов с импортных поставок: Вьетнам и Сингапур.

Законодательная база по данному вопросу формируется во Вьетнаме последние несколько лет. Так вьетнамское правительство выпустило Циркуляр № 78/2021/ТТ-ВТС [73], регулирующий реализацию ряда статей Закона о налоговом администрировании от 13 июня 2019 г., и Постановление Правительства № 123/2000/ND-СР [74] от 19 октября 2020 г.

Согласно законодательству Вьетнама, с выплат иностранным подрядчикам взимается налог на иностранных контрагентов (Foreign Contractor Tax, FCT). FCT не является отдельным налогом и обычно включает в себя комбинацию НДС, налога на прибыль или налога на доходы физических лиц в части доходов иностранных физических лиц.

FCT по платежам иностранным подрядчикам применяется, когда вьетнамская договаривающаяся сторона (включая предприятие с иностранными инвестициями, зарегистрированное во Вьетнаме) заключает договор с иностранной стороной, не имеющей лицензии на присутствие во Вьетнаме, независимо от того, предоставляются ли услуги во Вьетнаме или за границей.

FCT обычно применяется к платежам, полученным из Вьетнама, за исключением чистой поставки товаров (т.е. когда ответственность, риск переходят либо на границе Вьетнама, либо еще раньше, и во Вьетнаме не оказываются сопутствующие услуги), услуги, оказываемые и потребляемые за пределами Вьетнама, а также различные другие услуги, оказываемые полностью за пределами Вьетнама (например, определенный ремонт, обучение, реклама, продвижение).

Кроме того, определенные действия, когда иностранные организации прямо или косвенно участвуют в распространении товаров или предоставлении услуг во Вьетнаме, подпадают под действие FCT (например, когда иностранное лицо сохраняет право собственности на товары; несет расходы на распространение, рекламу или маркетинг; несет ответственность за качество товаров или услуг, принимает решения о ценообразовании или уполномочивает/нанимает другие вьетнамские организации для осуществления части распределения товаров/предоставления услуг во Вьетнаме).

Иностранные компании могут уплачивать FCT одним из трех методов – методом вычета (the deduction method), прямым методом (the direct method), гибридным методом (hybrid method).

Метод вычета предполагает регистрацию иностранного подрядчика для целей НДС и подачу деклараций по налогу на прибыль и НДС таким же образом, как и для местных юридических лиц. Иностранные подрядчики могут применять метод вычета, если они отвечают всем приведенным ниже требованиям:

- у них есть постоянное представительство во Вьетнаме или они являются налоговыми резидентами Вьетнама;
- продолжительность проекта во Вьетнаме составляет более 182 дней; и
- они ведут бухгалтер по правилам, принятым во Вьетнаме, проходят налоговую регистрацию и получают налоговый код.

Иностранные подрядчики, применяющие прямой метод, не регистрируются для целей НДС и не подают декларации по налогу на прибыль или НДС. Вместо этого налог на прибыль и НДС удерживаются вьетнамским заказчиком по установленным

ставкам из платежей, производимых иностранному подрядчику. НДС, удержанный вьетнамским клиентом в общем случае, является разрешенным входным НДС (подлежит вычету) в его декларации по НДС.

Гибридный метод позволяет иностранным подрядчикам регистрироваться для целей уплаты НДС и, соответственно, платить НДС на основе метода вычета, первого метода, (т. е. учитывается входной НДС), но при этом налог на прибыль платится по второму методу.

Иностранные подрядчики, желающие внедрить гибридный метод, должны:

- иметь постоянное представительство во Вьетнаме или являться налоговыми резидентами Вьетнама;
- продолжительность проекта во Вьетнаме должна составлять более 182 дней; и
- вести бухгалтерский учет в соответствии с правилами бухгалтерского учета и руководящими указаниями Министерства финансов.

Что касается налогообложения иностранных компаний, занимающихся поставками товаров или услуг через маркетплейсы, без постоянного представительства во Вьетнаме, этому вопросу посвящен Циркуляр 80/2021, который обеспечивает механизм подачи налоговых деклараций для иностранных компаний. Налог, подлежащий к уплате, будет определяться на основе дохода, полученного во Вьетнаме, по предполагаемым ставкам в соответствии с действующими правилами НДС и подоходного налога. Ставки налога будут зависеть от характера товаров или услуг, предоставляемых иностранными поставщиками.

Иностранным компаниям присваивается налоговый код, и они должны ежеквартально декларировать налоги онлайн на портале Главного налогового управления (GDT) и платить налог онлайн. Если иностранные компании напрямую не регистрируются, не декларируют и не платят налоги во Вьетнаме, вьетнамские организации и контрагенты несут следующие обязательства.

- если вьетнамские покупатели или дистрибьюторы имеют зарегистрированный бизнес, они несут ответственность за удержание и декларирование налога от имени иностранных поставщиков (аналогично действующему механизму налогообложения иностранных подрядчиков).
- если вьетнамские покупатели являются физическими лицами, банки или платежные посреднические компании обязаны удерживать и декларировать налог

ежемесячно. Вьетнамские налоговые органы должны представлять названия и веб-сайты таких иностранных компаний банкам и/или платежным посредникам для удержания налога.

– если физические лица используют карты или другие способы оплаты, при которых банки или платежные посреднические компании не могут удержать налог, банки или платежные посреднические компании обязаны отслеживать и ежемесячно сообщать Главному налоговому управлению о платежах, сделанных иностранным компаниям.

Отметим, что данный Циркуляр вступил в силу 01 июля 2022 года.

В Сингапуре действует схожая схема налогообложения, но со своими особенностями.

Налог на товары и услуги (GST), согласно законодательству Сингапура, — это налог на потребление, которым облагается большинство товаров и услуг, поставляемых в Сингапур. Это налог сходный с налогом на добавленную стоимость.

Иностранные юридические лица, открывшие компанию в Сингапуре, несут ответственность за регистрацию в качестве плательщика налога на товары и услуги (GST) – и этот процесс может отличаться в зависимости от устава юридического лица

Для иностранных поставщиков товаров или услуг в Сингапуре предусмотрено два вида регистрации в GST-офисе налоговой службы страны: добровольная и обязательная.

Управление внутренними доходами Сингапура создала онлайн-курс по регистрации [75], который дает базовые знания о режиме GST, позволяя компаниям правильно определять режим GST в часто встречающихся сценариях. В нем также объясняется процесс подачи деклараций GST, приводятся советы по соблюдению требований и дается обзор налоговых обязательств налогоплательщика. Для тех компаний, кто выбирает зарегистрироваться для уплаты GST добровольно, директор компании, индивидуальный предприниматель, партнер, доверительный управляющий и/или составитель налоговых деклараций должен пройти курс электронного обучения в обязательном порядке и даже сдать тест. Однако это не требуется, если: директор компании, индивидуальный предприниматель, партнер или доверительный управляющий имеет опыт управления другими существующими предприятиями, зарегистрированными в соответствии с GST; лицо, заполняющее декларации компании по GST, явля-

ется аккредитованным налоговым консультантом (АТА) или аккредитованным налоговым специалистом (АТР); или компания подает заявку на регистрацию в соответствии с упрощенным режимом регистрации зарубежных поставщиков только с оплатой (налога).

Все заявки на регистрацию должны быть поданы через Личный кабинет налогоплательщика [76]. Что следует отметить: подающее заявку лицо должно быть авторизовано в CorpPass [77] (для любых цифровых услуг Управления внутренних доходов Сингапура (IRAS), например, электронной подачи корпоративного налога, электронной подачи сведений о доходах от трудовой деятельности и т.д.), чтобы получить доступ к цифровой службе регистрации GST на mytax.iras.gov.sg. к заявлению необходимо будет приложить подтверждающие документы [78] в соответствии с интерактивной инструкцией в виде чек-листа на сайте Управления.

Если компания регистрируется для оплаты GST на добровольной основе, ей необходимо зарегистрироваться в GIRO¹⁰ для оплаты и возврата GST и отправить заполненную оригинальную копию формы заявки GIRO [79] по физическому адресу (55 Newton Road Singapore 307987) после подачи онлайн-заявки на регистрацию GST.

Управление внутренних доходов Сингапура обозначает срок в 10 дней на обработку такой заявки при условии полного комплекта документов. Представленная форма заявки GIRO будет отправлена в банк, обслуживающий компанию, на утверждение. Процесс утверждения может занять до 3 недель. В случае отклонения заявки банком, заявителю направляется отдельное уведомление. Большинство банков уведомляют заявителей напрямую об одобрении их заявок на получение GIRO. IRAS не отправляет дополнительные письма для уже утвержденных заявок GIRO.

В случае успешной регистрации заявки компании в качестве плательщика GST, IRAS направит письмо на юридический адрес компании, в котором содержатся следующие реквизиты:

- регистрационный номер GST — это номер, который компания должна печатать на своих счетах-фактурах, кредит-нотах и квитанциях;

и

¹⁰ GIRO (General Interbank Recurring Order / Общее межбанковское регулярное поручение) был создан в 1984 году как электронный механизм прямого дебетования, используемый биллинговыми организациями и использовался как простой и дешевый способ сбора платежей. В настоящее время используется в основном для платежей в государственном и частном секторах, которые носят регулярный характер и имеют фиксированную сумму.

- действующая дата регистрации GST — это дата, с которой компания должна начать начислять и взимать GST со своих налогооблагаемых поставок.

Для иностранных компаний предусмотрен и второй вариант регистрации для целей GST – через назначение сингапурского агента, зарегистрированного в системе GST, который будет импортировать и поставлять товары от вашего имени. Агент ввозит товары в Сингапур от своего имени и требует уплаты налога на товары и услуги, уплаченного при импорте. Последующие поставки импортируемых товаров будут рассматриваться как собственные налогооблагаемые поставки. Агент должен самостоятельно рассчитывать и учитывать налог на товары и услуги на такие поставки. В таком случае необходимость для иностранной компании в самостоятельной регистрации отпадает.

Для компаний-зарубежных поставщиков или операторов зарубежной электронной торговой площадки, намеревающихся уплачивать GST со своих поставок электронных услуг, регистрация возможна (overseas vendor registration, OVR) в режиме «pay-only», то есть исключительно для уплаты налога, без регистрации в качестве субъекта GST, таким компаниям необходимо отправить заявку, заполнив форму OVR [80].

Несмотря на то, что для таких компаний не нужно назначать местного агента для решения налоговых вопросов в Сингапуре, от них может потребоваться внести залог в случае регистрации на добровольной основе.

Также Управлением внутренними доходами Сингапура предусмотрен калькулятор регистрации для целей GST [81]. В нем предусмотрены две системы расчета – до 2019 года [82] и после 2019 года. Компания должна зарегистрироваться в качестве плательщика налога на товары и услуги, если её налогооблагаемый оборот превышает 1 миллион сингапурских долларов (приблизительно 680 000 евро) на конец календарного квартала (т.е. 3 месяца, заканчивающихся в марте, июне, сентябре или декабре) до 1 января 2019 года и за последние три квартала или любой календарный год (начиная с 2019 года). Этот калькулятор помогает рассчитать годовой налогооблагаемый оборот и определить, нужно ли компании регистрироваться для уплаты налога на товары и услуги с 2019 календарного года и далее.

Кроме этого, с 1 января 2023 года GST будет распространен на импортированные нецифровые услуги B2C через режим регистрации зарубежных поставщиков (OVR). Цифровые услуги, которые в настоящее время облагаются налогом на товары

и услуги, по-прежнему будут облагаться налогом в соответствии с расширенным режимом регистрации зарубежных поставщиков.

Следовательно, с 1 января 2023 года все поставки удаленных услуг B2C, будь то цифровые или нецифровые, будут облагаться налогом в соответствии с расширенным режимом регистрации зарубежных поставщиков. Под удаленными услугами понимаются любые услуги, при которых на момент оказания услуги отсутствует необходимая связь между физическим местонахождением получателя и местом их физического выполнения.

Иностранным поставщикам удаленных услуг необходимо зарегистрироваться для уплаты налога на товары и услуги, используя форму OVR, о которой шла речь выше в случае, если:

- годовой оборот компании во всем мире превышает 1 миллион долларов США;
- и
- поставки удаленных услуг B2C клиентам в Сингапуре осуществляются на сумму более 100 000 долларов США.

Для операторов электронных торговых площадок, которые считаются поставщиками удаленных услуг, предоставляемых зарубежными поставщиками через конкретную торговую площадку, закреплено требование об учете стоимости этих удаленных услуг, чтобы определить свои обязательства по регистрации в целях GST. Если компания по результатам годового оборота должна зарегистрироваться в целях GST или уже зарегистрирована как плательщик GST, то она должна взимать и учитывать GST при поставках удаленных услуг B2C, осуществляемых через торговую площадку клиентам в Сингапуре от имени зарубежных поставщиков, в дополнение к удаленным услугам, оказываемым данной площадкой напрямую клиентам в Сингапуре.

В целях данных правил если компания также поставляет товары с низкой стоимостью напрямую или от имени поставщиков через электронную торговую площадку, в таком случае компании необходимо будет агрегировать стоимость поставок удаленных услуг и товаров с низкой стоимостью по схеме B2C, чтобы определить обязательства по регистрации в целях GST [83].

3. Анализ законодательной базы стран-членов ЕАЭС по теме исследования

Республика Беларусь

Особое внимание со стороны налоговых органов Республики Беларусь с 2018 года было обращено к вопросам уплаты НДС крупными зарубежными компаниями, занимающимися оказанием электронных услуг (услуг в электронной форме), поскольку новый порядок налогообложения введен с 1 января 2018 года [84].

Иностранные организации встают на налоговый учет в инспекции Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь по городу Минску посредством единого портала электронных услуг в течение квартала, в котором возникает объект налогообложения НДС. Взаимодействие с налоговой службой реализуется через личный кабинет налогоплательщика (е-НДС иностранной организации).

С 01.07.2022 вступает в силу п.п.4 ст.28 НК РБ (новая редакция от 31.12.2021), согласно которому Учетная запись и пароль направляются налогоплательщику указанной инспекцией, Доступ к личному кабинету представляется со дня постановки на учет. В соответствии п.5 ст.28 НК РБ документы и (или) информация в электронной форме, представляемые через личный кабинет плательщика являются равнозначными документам в письменной форме, подписанным собственноручной подписью физического лица либо представителя иностранной организации.

Декларация по НДС подается в электронной форме через личный кабинет плательщика на портале Министерства по налогам и сборам. Сроки представления декларации за 2022 г: I кв. – не позднее 20.04.2022; II кв. – не позднее 20.07.2022; III кв. – не позднее 20.10.2022; IV кв. – не позднее 20.01.2023.

Учет ведется в произвольной форме по каждому физическому лицу с указанием Ф.И.О физлиц, сетевого адреса, доменного имени, международного телефонного кода, почтового индекса места жительства физлица и иные данные. А также данные для расчета налоговых обязательств: стоимости оказанных услуг, валюты платежа, суммы платежей, даты платежей. При возврате денежных средств сумм и дат возврата.

Налоговый контроль деятельности иностранных организаций возможен за счет полномочий запрашивать информацию у банков и владельцев платежной системы.

С первого июля 2022 года, в соответствии с изменениями в НК РБ, налогоплательщиком НДС становится иностранная организация, иностранный индивидуальный предприниматель, осуществляющие электронную дистанционную торговлю товарами, под которыми понимаются организации и ИП, которые поставляют товары напрямую, так и посредники по договорам комиссии, поручения, или иным гражданско-правовым договорам, осуществляющие свою деятельность по продаже товаров (получение заказов, организация доставки и расчетов) покупателям в РБ от имени и в интересах как иностранных организаций, так и белорусских поставщиков. Обязанность осуществить постановку на учет возникает, если оборот иностранной компании по реализации товаров при электронной дистанционной продаже товаров в текущем календарном году превысит сумму, эквивалентную 10 000 евро.

Особенности исчисления и уплаты налогов иностранными организациями, осуществляющих дистанционную подачу товаров, определены в ст. 141.1 НК РБ. Физические лица – покупатели в РБ соответствуют тем же критериям, которые перечислены в п.2 ст.141 НК РБ (место фактического нахождения, место нахождения банка, в котором открыт используемый для платежей счет, сетевой адрес используемого устройства и международный код страны используемого телефонного номера). Такие же критерии применяются и к покупателям-организациям (с учетом особенностей деятельности юрлиц).

Стоит также отметить, что НК РБ не предусматривает исключений для иностранных организаций, осуществляющих электронную дистанционную продажу товаров и зарегистрированных в Российской Федерации или на территории других государств ЕАЭС.

Республика Казахстан

Законом от 10 декабря 2020 года № 382-VI в Кодекс Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (далее – НК РК) введен новый «Раздел 25. Особенности налогообложения иностранных компаний при осуществлении электронной торговли товарами, оказании услуг в электронной форме физическим лицам». Налогоплательщиками в соответствии с положениями раздела 25 НК РК являются иностранные компании, через интернет-площадку которых осуществляется электронная торговля товарами, а также оказание услуг в электронной форме физическим лицам.

Как отмечают казахские эксперты [86], летом 2019 года законопроект о внесении изменений и дополнений в Налоговый Кодекс предусматривал статью 426-1 «Особенности исполнения налогового обязательства по НДС нерезидентом, оказывающим услуги в электронной форме физическим лицам». Указанная статья содержала перечень из 15 видов услуг, подлежащих обложению НДС, в числе которых были перечислены:

- предоставление доступа к поисковым системам в сети Интернет;
- оказание услуг по поиску и (или) представлению заказчику информации о потенциальных покупателях;
- оказание рекламных услуг в сети Интернет, в том числе с использованием программного обеспечения и баз данных, функционирующих в сети Интернет, а также предоставление рекламной площади (пространства) в сети Интернет;
- оказание услуг по размещению предложений о приобретении (реализации) товаров (работ, услуг), имущественных прав в сети Интернет.

Редакция статьи 777 Налогового Кодекса (нового Раздела 25. Особенности налогообложения иностранных компаний при осуществлении электронной торговли товарами, оказании услуг в электронной форме физическим лицам, введенного Законом от 10 декабря 2020 года № 382-VI в Кодекс Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет») не детализирует, что относится к электронным услугам.

Понятие иностранной компании дается как юридическое лицо-нерезидент или иная форма иностранной организации предпринимательской деятельности без образования юридического лица пп. 3 п.1 ст.777 НК РК. Формулировка форма организации предпринимательской деятельности без образования юридического лица может толковаться достаточно широко. Она может означать любую государственную регистрацию деятельности (к примеру, корпоративную, индивидуальную и/или налоговую) в качестве предпринимательской (или коммерческой) независимо от того, кто занимается этой деятельностью и создается при этом компания или нет. Определяющим фактором для возникновения налоговых обязательств в данном случае является извлечение дохода (корпоративно или индивидуально). Соответственно, как полагают казахские эксперты, можно сделать вывод о том, что законодатель постарался включить все возможные варианты организации и осуществления предпринимательской деятельно-

сти в иностранных государствах: компании в любой форме (с ограниченной ответственностью, акционерные общества, кооперативы и т.п.), и, в том числе, просто физических лиц, которые занимаются предпринимательской деятельностью (с целью получения дохода) и организовали и осуществляют ее в той форме или виде, которые предусмотрены законодательством их страны [87].

Привязка к территории покупателя происходит по наличию одного или нескольких признаков – место жительства покупателя, место нахождения банка покупателя, сетевой адрес, код телефона. Как отмечают казахские эксперты, вариаций, при которых наличие любого признака может «подвести» иностранную компанию в сфере электронной торговли и электронных услуг под налоговое обязательство, много. При этом указывают, что не ясно, устраняется ли риск двойного налогообложения иностранной компании, а именно взимания НДС с покупки товара или электронной услуги через интернет в Казахстане и в стране фактического места пребывания физического лица, связанного с Казахстаном [88].

Следует обозначить, что закон, устанавливая обязанность по уплате налога, не подразумевает «постановки на налоговый учет». Согласно ст.778 НК РК налогоплательщик проходит условную регистрацию, для которой направляет в налоговый орган (Комитет государственных доходов Министерства финансов Республики Казахстан) на бумажном носителе письмо-подтверждение с указанием полного наименования, номера налоговой регистрации, номера государственной регистрации (при их наличии), банковских реквизитов, почтовых реквизитов. Также в этом письме интернет-компания указывает свои реквизиты, применяемые для приема платежей и (или) переводов денег, в том числе данные Merchant ID, который представляет из себя уникальный набор символов, идентифицирующих иностранную компанию как получателя платежа и/или перевода денег с использованием платежных систем. Возможность прохождения условной регистрации в электронном виде вообще не предусмотрена.

Интересно, что фактически призвать к условной регистрации соответствующего иностранного налогоплательщика в рамках НК РК возможности нет. Кодекс об административных правонарушениях РК предусматривает штраф за нарушение сроков подачи заявления о постановке на регистрационный учет. Однако, статья 778 НК РК не содержит ни сроков условной регистрации, ни требования о налоговом заявле-

нии (вместо него указано о письме-подтверждении). Статья 778 НК РК прямо предусматривает, что для целей НДС к иностранным компаниям, осуществляющим электронную торговлю и электронные услуги, не применяются положения о добровольной и принудительной регистрации в качестве плательщика НДС, указанные в Главе 9 Налогового Кодекса. Соответственно, Налоговый Кодекс выделил условную регистрацию иностранных компаний в самостоятельный режим, отдельный от традиционного режима регистрации по НДС.

Администрирование НДС осуществляется на основе данных банков. В целях упрощения бизнес-процесса по указанным оборотам иностранной компанией не предоставляется налоговая отчетность по налогу на добавленную стоимость и не производится выписка электронных счет-фактур.

Срок уплаты производится по итогам квартала, в котором произведена реализация товаров, оказание услуг, соответственно 25 мая, 25 августа, 25 ноября 2022 г. и 25 февраля 2023 г.

По прогнозам Министерства национальной экономики поступления в бюджет за счет этого налога НДС в год составят 2 млрд тенге [89].

Отметим, что в реестре соответствующих иностранных компаний является открытой информацией дата постановки на учет компании, страна местонахождения и сумма выплаченного налога [90]. Сумма выплаченного налога по компаниям не раскрывается ни в Беларуси, ни в России.

Также отметим, что НК РК как и НК РБ не предусматривает исключений для иностранных организаций, осуществляющих электронную дистанционную продажу товаров и зарегистрированных в Российской Федерации или на территории других государств ЕАЭС.

Позиция России нашла свое отражение в рамках выступления заместителя министра экономического развития РФ Дмитрия Вольвача в рамках 8-й ежегодной конференции Американской торговой палаты в России (AmCham) и Американско-российского делового совета (USRBC) с Евразийской экономической комиссией (ЕЭК) в декабре 2021 г. Дмитрий Вольвач сказал, что двойное налогообложение товаров российских интернет-ритейлеров в Казахстане, вступающее в силу с 2022 года, не соответствует правовым нормам Евразийского экономического союза (ЕАЭС) [91]. В рамках заседания коллегии Евразийской экономической комиссии (ЕЭК) также в декабре

2021 г., которая была посвящена именно этому вопросу, Российская Федерация подчеркивала свою приверженность соответствию российского права праву союза. При этом казахские партнеры считают, что новации соответствуют праву союза. На сайте ЕЭК нет информации об официальной позиции комиссии по данной теме. При этом существует информация, что со стороны ЕЭК на Беларусь оказывается давление с целью отложить введение новаций.

По мнению эксперта KPMG Антона Гребенчука, проблема может быть разрешена, если в РФ будут установлены правила по применению нулевой ставки НДС при реализации товаров физлицам из других стран ЕАЭС либо отсрочкой введения новых правил в Казахстане и Белоруссии [92].

Представители крупнейших российских интернет-ритейлеров России также говорят о наличии данной проблемы. Двойное налогообложение ограничивает возможности развития интернет-торговли на территории ЕАЭС и негативно сказывается на ценах для покупателей, заявил управляющий директор Ozon Сергей Беляков. В Wildberries считают, что решить проблему поможет введение на уровне всего союза порога, в рамках которого бизнес будет освобожден от уплаты налога [93].

Вместе с тем казахская сторона не разделяет подобных опасений. Комитет государственных доходов Казахстана исключает возможность двойного налогообложения [95]. По словам представителя Комитета государственных доходов Казахстана с 1 января 2022 года все иностранные интернет-компании возвращаются к прежнему порядку налогообложения в Казахстане, то есть к уплате НДС на импорт на территории страны и применению нулевой ставки на территории государств ЕАЭС. Соответственно, риска двойного налогообложения НДС не будет. Вместе с тем будет применен принцип взимания данного налога в стране назначения (потребления), установленного договором ЕАЭС. Учитывая, что товары, приобретенные посредством интернет-площадок, в том числе государств – членов ЕАЭС, импортируются на территорию Казахстана и потребителями данных товаров являются непосредственно физические лица страны, следовательно, положения налога на Google (так в Казахстане называют принятые изменения в рамках НДС) приняты в рамках норм договора о ЕАЭС.

На Евразийском экономическом форуме в Бишкеке 26 мая 2022 г. обсуждался вопрос об установлении порога, в пределах которого интернет-магазины в странах-

членах ЕАЭС будут освобождены от двойного налогообложения, так как онлайн-ритейлеры стран-членов ЕАЭС платят НДС и в государстве отправления товара, и в стране назначения.

Там же на Евразийском экономическом форуме в Бишкеке для лоббирования интересов отрасли ее игроки из стран — участниц союза создали Ассоциацию интернет-торговли ЕАЭС. Помимо отмены двойного налогообложения, новая организация намерена выступать с инициативами введения общих евразийских стандартов онлайн-торговли (речь идет о проведении возвратов, реагировании на претензии и другом), легализации онлайн-продаж новых товарных категорий, в частности алкоголя, внедрения возможности приема национальных платежных инструментов.

Директор центра конъюнктурных исследований НИУ ВШЭ Георгий Остапкович сомневается, что интернет-ритейлерам удастся добиться отмены налога. Создание ассоциации и публичные выступления могут привести разве что к снижению ставки, полагает эксперт. По его мнению, на рентабельности бизнеса это не отразится и к снижению конечной стоимости товаров не приведет, особенно с учетом инфляции [93].

Министр по экономике и финансовой политике Евразийской экономической комиссии Руслан Бекетаев сообщил, что в ближайшее время планируется направить в государства-члены проект Протокола о внесении изменений в Договор о ЕАЭС, определяющий национальный механизм уплаты НДС на электронные услуги [94]. Изменения фиксируют в праве Союза термин «услуги в электронной форме» и способы уплаты НДС при оказании таких услуг. В числе согласно приложенному к Протоколу «Порядку взимания налога на добавленную стоимость при оказании услуг в электронной форме» перечень услуг в электронной форме утверждается Советом Комиссии. При этом к услугам в электронной форме не относится реализация товаров (работ, услуг), если при заказе через информационно-телекоммуникационную сеть, в том числе через сеть Интернет, поставка товаров (выполнение работ, оказание услуг) осуществляется без использования такой сети. Данный документ также оперирует понятием «условной регистрации», сам порядок регистрации устанавливается в законодательстве государств-членов, то есть наличие специального ресурса не является обязательным требованием. Список налогоплательщиков должен публиковаться на официальных сайтах налоговых органов государств-членов в сети Интернет.

Кыргызская республика

18 января 2022 г. Президент Кыргызской Республики Садыр Жапаров подписал закон, которым вводится в действие новый Налоговый кодекс. Налоговый кодекс принят Жогорку Кенешем Кыргызской Республики 22 декабря 2021 года.

Помимо прочих изменений, новым Налоговым кодексом устанавливается налог на деятельность в сфере электронной коммерции с определением ставки в размере 2% (аналогично ставке, установленной для торговли в безналичной форме), а также вводится НДС на услуги иностранных интернет-компаний. Постановке на налоговый учет подлежит иностранная компания, которая оказывает услуги в электронной форме без использования доменного имени или IP-адреса, зарегистрированного в Кыргызской Республике, местом поставки которых признается территория Кыргызской Республики. Постановка на учет происходит посредством информационного ресурса, размещенного на открытом официальном веб-сайте Государственной налоговой службы при Министерстве финансов Кыргызской Республики. При этом отдельного сервиса исключительно для иностранных компаний на сайте ведомства пока не содержится. Необходимо добавить, что новый Налоговый кодекс качественно меняет систему взаимоотношений налогового органа и налогоплательщиков в сторону цифровизации. Ставка НДС устанавливается в размере 12 процентов. Налоговая служба запустила электронный сервис vat.salyk.kg для прохождения удаленной налоговой регистрации иностранными организациями. В настоящее время функционал сервиса позволяет иностранной организации, оказывающей электронные услуги, пройти налоговую регистрацию в качестве налогоплательщика НДС, получить идентификационный налоговый номер и доступ в личный кабинет налогоплательщика. По данным сервиса на 10.06.2022 записи в перечне иностранных организаций, состоящих на учете в КР в качестве налогоплательщиков НДС при оказании электронных услуг, отсутствуют¹¹.

Республика Армения

В законодательстве Армении в настоящий момент норм, регулирующих постановку на учет иностранных компаний для целей уплаты НДС в отсутствие постоянного представительства, нет.

¹¹ <https://vat.salyk.kg/home/listcompany>

4. Выводы по результатам анализа зарубежного опыта

Цифровизация усиливает давление на давно сложившуюся международную налоговую систему, которую в среднесрочной перспективе могли бы изменить и сделать более гибкой фундаментальные реформы. Реформы, которые в настоящее время рассматриваются в ОЭСР преимущественно в части прямого налогообложения, могут стать шагом к более масштабным реформам в будущем. Эти подходы привели бы к гораздо большему перераспределению налоговых поступлений между странами, что привело бы, в свою очередь, к ожидаемым потерям для инвестиционных центров. В то же время они обеспечивают значительное упрощение и более тесную увязку распределения прибыли с местом производства и продаж. Европейские страны и те страны, которые внедрили систему налогообложения иностранных компаний по примеру ЕС, придерживаются позиции с лимитом прибыли на территории конкретного государства. Те европейские страны, которые попали в наш обзор, придерживаются стандартного набора критериев для регистрации иностранных компаний в качестве плательщиков НДС: пороговое значение дохода в стране (обычно это 50 000 в местной валюте) за период в 12 месяцев и отсутствие постоянного представительства. Многие из стран делят регистрацию для иностранных компаний на обязательную и добровольную, однако подробное регулирование добровольной регистрации, на которую мы в большей степени обращаем внимание в данном исследовании, проведено не везде. Большинство стран выбрали предельно простой режим регистрации: при превышении определенного порога регистрация обязательна, и добровольная – при желании / необходимости вычесть входящий НДС (например, Болгария). Некоторые страны предусмотрели некоторое упрощение регистрации при наличии у компании бизнес-сайта, расположенного на европейских доменах, но при этом добровольного варианта регистрации не предусмотрено (Венгрия), а другие – распространили правила регистрации иностранных юридических лиц и на самозанятых граждан (Дания). Личный кабинет налогоплательщика тоже функционирует не везде – есть он в Дании, Швеции, Норвегии (в Болгарии предусмотрена электронная форма), а кроме ЕС – в Австралии. В ряде стран предусмотрена подача заявления в электронной форме вне личных кабинетов на сайтах налоговых служб (ЮАР, Швеция).

Из проанализированного опыта стран выделяется Норвегия, где закреплена самая разнообразная по сценариям выбора для иностранной компании добровольная регистрация для целей уплаты НДС, что делает эту страну, пожалуй, самой удобной и ориентированной на компании-нерезиденты. Кроме реестра НДС компании нужно быть зарегистрированной в реестре юридических лиц и реестре коммерческих предприятий (опционально, исключения для стран по списку), а также зарегистрироваться у норвежского представителя по НДС. Плюс в Норвегии выделяется отдельный сценарий для компаний, ведущих электронную коммерцию – VOЕС.

Стоит отдельно сказать про представителей по НДС в странах ЕС – его привлечение к регистрации и деятельности компании предусмотрено в нескольких юрисдикциях (Норвегия, Нидерланды, Венгрия), а ответственность за исполнения обязательств по уплате НДС несут и компания, и представитель. Схожая роль у налогового агента в Австралии – его участие предусмотрено при стандартной процедуре регистрации (не предусмотрено при упрощенной форме и при регистрации для получения австралийского бизнес-номера).

Кроме этого, страны ЕС не гармонизировали правила выдачи / присвоения уникального идентификатора налогоплательщика – в Норвегии специальный номер не выдается, а только указываются буквы «MVA» на счетах и документах компании, что подтверждает её регистрацию в реестре НДС, а отдельный номер налогоплательщика предусмотрен только для электронной коммерции; в Дании уникальный номер присваивается компании и остаётся закреплённым за ней даже в случае ухода с датского рынка. Для сравнения, в Австралии – разные номера для упрощенной формы регистрации и стандартной, причем один должен быть аннулирован до выдачи второго.

Отдельного внимания заслуживает режим налогообложения иностранных компаний в ЮАР – пороговый лимит там установлен на уровне 1 000 000 рэндов (приблизительно 57 000 евро), и даже при желании зарегистрироваться добровольно, объем продаж не должен быть менее 50 000 рэндов (приблизительно 3 000 евро). При этом, если до момента регистрации компания осуществляет поставки всего месяц, то дополнительно необходимо предоставить документы о том, что произошла смена владельца или о том, что за месяц объем продаж превышает 4 200 рэндов (приблизительно 250 евро).

Для сравнения, в странах Азии (юго-восточного региона, опыт которого мы рассматривали) ситуация другая. Цифровизация в Азии является повсеместной, уникальной и растущей: число пользователей Интернета намного превышает число пользователей в других регионах. Это облегчает электронную коммерцию на рынках, которые являются крупными по международным стандартам, поддерживаются инновационными платежными системами и включают крупных корпоративных игроков, в том числе ряд крупных отечественных компаний с высокой степенью цифровизации (технологических гигантов), которые конкурируют с многонациональными предприятиями США по размеру.

На данный момент добровольная регистрация иностранных компаний в качестве плательщиков налога на товары и услуги (GST) закреплена в законодательстве двух стран южноазиатского региона: Сингапура и Вьетнама. Причем во Вьетнаме соответствующий Циркуляр вступил в силу только с 1 июля 2022 года.

В Сингапуре же специальное законодательство действует достаточно долго, пороговый лимит для иностранных компаний установлен в 1 000 000 сингапурских долларов (приблизительно 680 000 евро), а все взаимодействие с Управлением внутренними доходами Сингапура происходит через личный кабинет или с привлечением доверительного управляющего. Такой порог направлен на крупные компании, и «оставляет за скобками» мелких поставщиков электронных товаров или цифровых услуг потребителям Сингапура.

Мы видим, что возможность иностранным компаниям регистрироваться в качестве плательщиков НДС (VAT)/ налога на товары и услуги (GST) довольно распространена по всему миру, причем во многом системы схожи с тем, что предлагает Федеральная налоговая служба России и при этом в ряде стран предусмотрена добровольная регистрация. А сама регистрация в электронном виде распространяется не только на электронные услуги, но и, например, на низкостоимостные товары.

Заключение

На сегодняшний день в России предусмотрена только обязательная постановка на учет иностранных поставщиков с использованием НДС-офиса при осуществлении деятельности в России, при этом обязательная регистрация предусмотрена только по определенному кругу услуг, оказываемых в электронном виде. Вместе с тем зарубежный опыт говорит о том, что в мире применяется не только обязательная постановка на учет иностранных компаний для целей уплаты НДС, но добровольная. При этом применяется она по более широкому кругу тем нежели электронные услуги, в частности, она применяется и по низкостоимостным товарам.

Европейские страны в рамках ЕС установили единообразные критерии для регистрации иностранных компаний в качестве плательщиков НДС. Личный кабинет налогоплательщика применяется не во всех странах, а российский сервис НДС-офис можно назвать в числе лучших. В ЕС применяется институт представителей по НДС, которые используются как при регистрации иностранной компании, так и в процессе ее деятельности с точки зрения уплаты НДС. В странах Азии (Сингапур и Вьетнам) так же, как и, например, в ряде европейских стран предусмотрена возможность добровольной регистрации. Внимания заслуживает и опыт ЮАР.

Страны члены ЕАЭС (за исключением Армении) изменяют свое налоговое законодательство по теме исследования. В 2022 г. Беларусь расширила границы применения своего электронного сервиса, сходного с российским НДС-офисом, на товары, продаваемые в интернете конечным потребителям физлицам. В 2022 г. Казахстан сразу ввел нововведения, касающиеся электронных услуги и вышеуказанных товаров, в НК РК. Инициативы Беларуси и Казахстана не предусматривают исключений для компаний из стран-членов ЕАЭС, что ставит перед Россией задачу решить проблему двойного налогообложения товаров, продаваемых в интернете конечным пользователям (возможно, путем распространения действия НДС-офиса на компании, занятые в интернет-продаже товаров конечным пользователям). Кыргызстан в 2022 г. внес изменения, предусматривающие обложение электронных услуг. С технической точки зрения возможности российского сервиса НДС-офис значительно превышают то, что предлагается плательщикам в Казахстане и Кыргызстане для взаимодействия с налоговыми органами с целью исполнения соответствующими иностранными компаниями обязанностей по уплате НДС.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Doernberg, Richard L. and Hinnekens, Luc *Electronic Commerce and International Taxation*. 2019, Kluwer Law International.
2. Гоббс Т. Левиафан. М., 2021.
3. Metcalf, Gilbert E. 'Consumption taxation' // *The Encyclopaedia of Taxation and Tax Policy*, edited by Joseph J. Cordes, Robert D. Ebel, and Jane G. Gravelle (Urban Institute Press), 2019, p 75.
4. Westberg, Bjorn *Cross-border Taxation of E-Commerce*, 2012, IBFD
5. Alan Schenk and Oliver Oldman *Value Added Tax: A Comparative Approach*, (Cambridge University Press). 2016.
6. Kaldor, Nicolas *An Expenditure Tax*. London: George Allen and Unwin as cited by Metcalf, Gilbert E. 'Consumption taxation' // *The Encyclopaedia of Taxation and Tax Policy*, edited by Joseph J. Cordes, Robert D. Ebel, and Jane G. Gravelle (Urban Institute Press), p 75.
7. Kaldor N. *An Expenditure Tax*. 4 ed, Unwin University Books, London 1955.
8. Avi-Yonah, Reuven *The Three Goals of Taxation*. 2015.
9. Musgrave, R.A. and Musgrave P.B. *Public Finance in Theory and Practice*, McGraw-Hill Book Company, 2003.
10. Винницкий Д.В. *Международное налоговое право: проблемы теории и практики*. М.: «Статут», 2016. С. 94.
11. Lighthart J.E. *Consumption Taxation in a Digital World: A Primer* *Canadian Tax Journal*, Volume 52, No. 4. 2014.
12. Fox W.F, Murray M.N and Luna LeAnn *How Should a Subnational Corporate Income Tax on Multistate Businesses Be Structured?* *National Tax Journal*, Vol. LVIII, No. 1. 2015
13. OECD *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*. OECD: Paris, 1998.
14. Wilson J.D. *Theories of Tax Competition* // *National Tax Journal*, Vol. 52. 1999.
15. Cline, Robert J. and Neubig, Thomas S. *Masters of Complexity and Bearers of Great Burden: The Sales Tax System and Compliance Costs for Multistate Retailers*. Ernst & Young, September, 2009.

16. Greve, Michael S. Sell Globally, Tax Locally: Sales Tax Reform For The New Economy, in Kevin A. Hassett (ed) Studies On Tax Reform, (The Aei Press, Washington DC). 2013.
17. Lighthart J.E. Consumption Taxation in a Digital World: A Primer Canadian Tax Journal, Volume 52, No. 4. 2014. P. 1079.
18. Lockwood B. Tax Competition and Tax Coordination under Destination and Origin Principles: A Synthesis // Journal of Public Economics, Vol.81, 2011, pp 279-319.
19. Westberg B. Cross-border Taxation of E-Commerce, 2012, IBFD. P 143.
20. Terra B. The Place of Supply in European VAT. Kluwer Law International, 2008
21. Schenk A. Oldman O. Value Added Tax. Transnational Publishers ed., 2020
22. Taylor A. An Ideal E-Commerce Consumption Tax in A Global Economy. BILETA 2020.
23. Directive 67/277/EEC, Rec. 2.
24. Directive 67/277/EEC, Rec. 5, 6.
25. <https://www.mi.government.bg/en/themes/registration-of-the-company-under-the-vat-act-1948-482.html>
26. https://nra.bg/wps/portal/nra/zakonodatelstvo/zakonodatelstvo_priority/11e9f37c-163e-4951-a43b-6018591e6fa7 (обновлено 4 января 2022)
27. <https://nra.bg/wps/portal/nra/taxes/dds-v-balgariya/registratsiya-po-zdds>
28. Образец заявления https://nra.bg/wps/wcm/connect/nra.bg25863/c10f8f68-2810-4017-a885-1b9f5ad6fd94/zayavlenie_registracia.docx?MOD=AJPERES
29. <https://leinonen.eu/hu-en/news/vat-registration-of-foreign-companies>
30. <https://businessindenmark.virk.dk/guidance/VAT/register-and-pay-vat/>
31. https://businessindenmark.virk.dk/authorities/stat/ERST/self-service/Registration_of_Non-Danish_Company__Start_-_40112/
32. https://businessindenmark.virk.dk/authorities/stat/SKST/self-service/Declare_VAT/
33. <https://www.skat.dk/skat.aspx?oid=2244961&vid=0>
34. Форма заявления https://businessindenmark.virk.dk/authorities/stat/ERST/self-service/Cessation_of_company_or_end_of_duty/

35. <https://www.skatteverket.se/servicelankar/otherlanguages/inenglish/businessandemployers/startingandrunningaswedishbusiness/registeringabusiness/registration-offoreigncompaniesinsweden.4.109dcbe71721adafd25501e.html#>
36. <https://www9.skatteverket.se/portal/anmalan-utlandsk-foretagare/>
37. <https://www.skatteverket.se/foretag/moms/momsregistrering/registreradig-formoms.4.deeebd105a602bfe38000256.html>
38. <https://www.altinn.no/en/start-and-run-business/direct-and-indirect-taxes/indirect-taxes/vat-specific-information-for-foreign-companies/>
39. <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2009-06-19-58>
40. <http://www.lovdata.no/dokument/NL/lov/2009-06-19-58#%C2%A72-1>
41. <https://www.skatteetaten.no/en/business-and-organisation/vat-and-du-ties/vat/register/>
42. <https://www.skatteetaten.no/en/business-and-organisation/vat-and-du-ties/vat/foreign/e-commerce-voec/>
43. https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontenten/belasting-dienst/business/vat/vat_in_the_netherlands/your_tax_office_and_registration/
44. https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontenten/belasting-dienst/business/vat/vat_in_the_netherlands/filing_vat_return_and_paying_vat/filing_a_vat_return/tax_representative
45. https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontenten/themaoverstijgend/applications_and_forms/registration_form_foreign_companies
46. https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontenten/belasting-dienst/individuals/tax-regulations/tax_partner_or_fiscal_partner/tax-partner-or-fiscal-partner/tax-partner
47. VAT Notice 700/1
48. <https://www.gov.uk/vat-rates>
49. <https://www.gov.uk/guidance/vat-place-of-supply-of-services-notice-741a#sec5>
50. <https://www.gov.uk/government/publications/vat-notice-708-buildings-and-construction>
51. <https://www.gov.uk/government/publications/vat-notice-735-vat-reverse-charge-on-specified-goods-and-services>

52. <https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs/contact/vat-enquiries>
53. <https://www.gov.uk/government/publications/vat-registration-notification-vat1c>
54. <https://www.gov.uk/government/publications/vat-application-for-registration-vat1>
55. <https://www.sars.gov.za/businesses-and-employers/my-business-and-tax/register-for-vat/>
56. <https://www.sars.gov.za/types-of-tax/value-added-tax/how-to-register-for-vat-on-efiling/>
57. <https://www.sars.gov.za/wp-content/uploads/Ops/Forms/VAT101-Value-Added-Tax-Registration-Application-External-form.pdf>
58. <https://www.sars.gov.za/contact-us/branch-finder/>
59. Руководство по НДС-регистрации для нерезидентных поставщиков <https://www.sars.gov.za/vat-reg-02-g02-foreign-suppliers-of-electronic-services-external-guide/>; FAQ <https://www.sars.gov.za/lapd-vat-g16-vat-faqs-supplies-of-electronic-services/>
60. <https://www.sars.gov.za/lapd-lsec-reg-2015-11-regulation-r447-gg-388836-29-may-2015/>
61. <https://www.ato.gov.au/Business/International-tax-for-business/Non-resident-businesses-and-GST/>
62. http://www6.austlii.edu.au/cgi-bin/viewdoc/au/legis/cth/console_act/antsasta1999402/s9.20.html
63. <https://www.ato.gov.au/law/view/document?DocID=COG/LCR20182/NAT/ATO/00001>
64. <https://abr.business.gov.au/>
65. <https://onlineservices.ato.gov.au/ui/anonymous/NonResidentlogin.html>
66. <https://www.abr.gov.au/business-super-funds-charities/applying-abn/abn-businesses-outside-australia#StatementofyourbusinessactivitiesinAustr>
67. <https://www.abr.gov.au/node/28>
68. <https://www.abr.gov.au/>
69. <https://www.ato.gov.au/uploadedFiles/Content/CAS/downloads/BUS25199Nat4189s.pdf>

70. australiagst@ato.gov.au
71. <https://abr.gov.au/contact-us/lodge-form-mail/>
72. <https://abr.gov.au/contact-us/contact-abr/>
73. <https://expertis.vn/en/kb/vay-nuoc-ngoai/quan-ly-thue/thong-tu-78-2021-tt-btc/>
74. <https://thuvienphapluat.vn/van-ban/Thue-Phi-Le-Phi/Thong-tu-78-2021-TT-BTC-huong-dan-Luat-Quan-ly-thue-Nghi-dinh-123-2020-ND-CP-hoa-don-chung-tu-477966.aspx>
75. <https://elearn.iras.gov.sg/gst/overviewofgst>
76. <https://mytax.iras.gov.sg/>
77. <https://www.iras.gov.sg/digital-services/others/corppass>
78. https://www.iras.gov.sg/media/docs/default-source/uploadedfiles/pdf/document-checklist.pdf?sfvrsn=3c483799_27
79. <https://www.iras.gov.sg/quick-links/forms/other-taxes-and-services/giro-application-forms>
80. <https://go.gov.sg/ovr-regn>
81. <https://mytax.iras.gov.sg/ESVWeb/default.aspx?target=MGSTRegOnbWelcomePage>
82. https://www.iras.gov.sg/irashome/Quick-Links/Calculators/#GST_calculators
83. [https://www.iras.gov.sg/media/docs/default-source/e-tax/gst-e-tax-guide_taxing-imported-remote-services-by-way-of-the-overseas-vendor-registration-regime_\(1st-ed\).pdf?sfvrsn=7a18d6f5_10](https://www.iras.gov.sg/media/docs/default-source/e-tax/gst-e-tax-guide_taxing-imported-remote-services-by-way-of-the-overseas-vendor-registration-regime_(1st-ed).pdf?sfvrsn=7a18d6f5_10)
84. Обзор налоговых систем государств-членов Евразийского экономического союза. Под редакцией Н.Т. Мамбеталиева. М., 2019, с.19
85. https://nalog.gov.by/electronic_vat/
86. https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=39459828&pos=13;24#pos=13;24
87. https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=39459828&pos=27;74#pos=27;74
88. https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=39459828&pos=13;24#pos=13;24

89. <https://kapital.kz/economic/100686/v-minnats-ekonomiki-dali-raz-yasneniya-po-nalogu-na-google.html>
90. <https://kgd.gov.kz/ru/content/spisok-inostrannyh-kompaniy-osushchestvlyayushchih-elektronnuyu-torgovlyu-tovarami-okazanie>
91. https://n.tass.ru/ekonomika/13185799?utm_source=alta.ru&utm_medium=referral&utm_campaign=alta.ru&utm_referrer=alta.ru
92. <https://www.kommersant.ru/doc/5090063>
93. https://iz.ru/1341627/mariia-kotova/vvoz-i-nyne-tam-v-eaes-mogut-otmenit-dvoynoi-nds-dlia-marketpleisov?utm_source=yxnews&utm_medium=desktop&utm_referrer=https%3A%2F%2Fyandex.ru%2Fnews%2Fsearch%3Ftext%3D
94. <https://eec.eaeunion.org/news/ruslan-beketaev-eek-planiruet-utverdit-novyy-mekhanizm-uplaty-nds-na-elektronnye-uslugi-v-stranakh-e/>
95. <https://lsm.kz/dvoynoe-nalogooblozhenie-komentarii-ozon-i-kgd>
96. <https://vat.salyk.kg/home/listcompany>
97. Майбуров, Игорь Анатольевич; Иванов, Юрий Борисович; Иванов, Виктор Владимирович; Покровская, Наталья Владимировна; Погорлецкий, Александр Игоревич. / Теоретико-методологическая палитра косвенного налогообложения. М.: Юнити-Дана, 2020.
98. Налоги и налоговая система Российской Федерации: учебник и практикум для академического бакалавриата / отв. ред. Л. И. Гончаренко. — 2-е изд., перераб. и доп.— М.: Издательство Юрайт, 2019
99. Кудряшова Е.В. Налог на добавленную стоимость во всей своей универсальности // Налоги. 2015. N 3.
100. Кудряшова Е. В. «Нулевая ставка НДС по экспорту и принцип нейтральности»//Налоговая политика и практика. 2010. №6.
101. Кудряшова Е. В. «Принцип нейтральности НДС: вызовы технологий»//Налоговед.2020. №8.
102. Карпова О. М.; Майбуров И.А./Вестник Тюменского государственного университета. Социально-экономические и правовые исследования. 2020. Том 6. № 1 (21)
103. Шелкунов А.Д. Принцип нейтральности НДС: содержание и соотношение с законодательством о налогах и сборах// Правоприменение 2022. Т. 6, № 1.

104. Шелкунов А.Д. Принцип нейтральности налога на добавленную стоимость// М.: М-Логос, 2017.
105. Российская экономика в 2020 году. Тенденции и перспективы / А. Е. Абрамов, Н. А. Авксентьев, Е. А. Апевалова [и др.]. – Москва : Фонд "Институт экономической политики имени Е.Т. Гайдара", 2021.
106. Понкратов В.В. Формирование устойчивых конкурентных преимуществ в налоговых системах государств-участников ЕАЭС в условиях нарастания интеграционных процессов// Экономика и предпринимательство. 2016 №12-1
107. <https://lkioereg.nalog.ru/ru/registry>

В СЕРИИ ПРЕПРИНТОВ
РАНХиГС РАССМАТРИВАЮТСЯ
ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ
И ПРАКТИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ
К СОЗДАНИЮ, АКТИВНОМУ
ИСПОЛЬЗОВАНИЮ
ВОЗМОЖНОСТЕЙ
ИННОВАЦИЙ В РАЗЛИЧНЫХ
СФЕРАХ ЭКОНОМИКИ
КАК КЛЮЧЕВОГО УСЛОВИЯ
ЭФФЕКТИВНОГО УПРАВЛЕНИЯ



РАНХиГС

РОССИЙСКАЯ АКАДЕМИЯ НАРОДНОГО ХОЗЯЙСТВА
И ГОСУДАРСТВЕННОЙ СЛУЖБЫ
ПРИ ПРЕЗИДЕНТЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ