

## ПЕРСПЕКТИВЫ ВНЕДРЕНИЯ СИСТЕМЫ MINI ONE STOP SHOP (MOSS) В РАМКАХ ЕАЭС

© 2020 Семин Алексей Николаевич

студент 4 курса бакалавриата

Институт государственной службы и управления Российской академии народного хозяйства  
и государственной службы при Президенте Российской Федерации, Россия, Москва

E-mail: AlexSemin1403@yandex.ru

В целях продолжения экономической интеграции и содействия сближению налоговых систем государств-участников Евразийского экономического союза необходимы не только гармонизация налогового законодательства и выработка единых подходов к налогообложению, но и развитие над-национального регулирования. Одним из наиболее перспективных направлений является выработка в рамках ЕАЭС механизма исчисления и уплаты НДС при оказании иностранными организациями услуг в электронной форме. Автором рассматривается возможность заимствования системы, применяемой в Европейском союзе — Mini One Stop Shop (MOSS). Данный инструмент позволит избежать необходимости постановки на учет в налоговых органах стран нахождения потребителей, что упростит ведение бизнеса и будет способствовать дальнейшей экономической интеграции.

*Ключевые слова:* ЕАЭС, НДС при оказании услуг в электронной форме, система Mini One Stop Shop, налоговая юрисдикция, налоговый контроль.

Вопрос исчисления и уплаты НДС иностранными организациями при оказании услуг в электронной форме остается актуальным во множестве стран и интеграционных объединений. В России он был урегулирован с принятием Федерального закона от 27.11.2017 N 335-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» [3], установившего обязанность иностранных организаций пройти постановку на учет в налоговых органах РФ.

Прежде всего необходимо обратиться к определению, так, согласно статье 174.2 Налогового кодекса РФ: «оказанием услуг в электронной форме признается оказание услуг через информационно-телекоммуникационную сеть, ..., автоматизированно с использованием информационных технологий», также статья содержит перечень таких услуг, включающий в себя: предоставление прав на использование баз данных и программ; рекламные услуги в Интернете; хранение и обработку информации; предоставление вычислительных мощностей; предоставление доменных имен и хостинг; оказание услуг по поиску и систематизации информации; услуги по администрированию и поддержке электронных ресурсов; предоставление технических организационных и информационных

возможностей для покупателей и продавцов (управление маркетплейсами); услуги по хранению и обработке информации; предоставление прав на использование электронных изданий, информационных и образовательных материалов, музыкальных произведений и графических изображений; предоставление доступа к поисковым системам; и ведение статистики в Интернете. Как видно из приведенного списка, в НК дается достаточно широкое, но четкое определение услуг, оказываемых в электронной форме, так отдельно устанавливается список операций, не относящихся к электронным услугам — консультирование с использованием электронной почты, реализация программ на материальных носителях, продажа товаров (работ, услуг), если поставка осуществляется без использования интернета, и, наконец, сами услуги по предоставлению доступа к сети «Интернет». Наиболее важно то, что местом реализации электронных услуг, перечисленных в данной статье признается территория Российской Федерации, если покупатель работ (услуг) осуществляет деятельность на территории России (ст. 148 НК РФ) [2].

Все вышеизложенное приводит к необходимости постановки на учет в налоговом органе для иностранной организации, оказывающей поименованные в статье 174.2 услуги и осуществляющей расчеты непосредственно с покуп-

пателями указанных услуг, и для организаций-посредников (на основании ст. 83 НК РФ). Исключение составляют организации, имеющие обособленные подразделения на территории РФ. При этом, предусмотрен специальный порядок регистрации в налоговых органах. Тем не менее, необходимость регистрации в налоговых органах осложняет ведение бизнеса, в особенности с учетом того, что такой же подход закреплен в Налоговом кодексе Республики Беларусь (ст. 141 НК РБ) [4], схожие дополнения ожидаются и в Налоговый кодекс Республики Казахстан, и Налоговый кодекс Республики Армения; в Киргизии отсутствует регулирование данного вопроса, однако, очевидно, что и в данном случае будет применен общий подход. Таким образом, иностранная организация, оказывающая услуги в электронной форме на территории стран-участниц ЕАЭС обязана (или будет обязана) осуществить постановку на учет в налоговых органах каждого отдельного государства.

Обращаясь к наднациональному регулированию, необходимо отметить, что на данный момент, вопрос взимания косвенных налогов в ЕАЭС урегулирован положениями Протокола о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг (Приложение N 18 к Договору о Евразийском экономическом союзе) [1]. По общему правилу, взимание косвенных налогов при выполнении работ, оказании услуг осуществляется в государстве-члене, территория которого признается местом реализации работ, услуг. Услуги, оказываемые в электронном виде, отдельно не поименованы в закрытом перечне, содержащемся в пункте 29 данного документа. Возможно частично установить соответствия между видами электронных услуг, устанавливаемыми НК РФ и некоторыми положениями подпункта 4 пункта 29, например, обозначенные в нем рекламные услуги является более широкой категорией, включающей в себя оказание рекламных услуг в сети «Интернет», так же можно частично установить соответствие между определениями услуг по разработке программ для ЭВМ и определениями услуг по обработке информации, содержащимися в НК РФ и Приложении 18 к Договору о ЕАЭС. Тем не менее, не все электронные услуги могут быть классифицированы таким способом, поэтому, для электронных услуг, не подпадающие даже под такое условное

соответствие местом их реализации считается место нахождения исполнителя, соответственно, и налоговая база, порядок взимания, ставка НДС и льготы определяются в соответствии с законодательством государства, являющегося местом нахождения исполнителя. Таким образом, из-за сложности классификации электронных услуг в соответствии с перечнем (они, фактически, отсутствуют в перечне и поэтому место реализации определяется по общему правилу — как территория государства-члена, налогоплательщиком которого является продавец/исполнитель), содержащемся в Приложении 18 возникают значительные трудности при попытке определения налоговой юрисдикции. В этом контексте, проблемой является и отсутствие соответствующего национального регулирования в Киргизской Республике. Видится возможной и коллизия, между положениями Договора и Налогового кодекса РФ — местом реализации ряда услуг, оказываемых в электронной форме, признается Российская Федерация (по НК) и другое государство-член ЕАЭС, так как услуги оказываются налогоплательщиком, зарегистрированным на его территории (согласно положениям Приложения 18 к Договору). Такая коллизия должна разрешаться в пользу положений Договора, что, однако, мало упрощает фактическое применение норм. Данный вопрос нуждается в дополнительной проработке.

Консультативный комитет по налоговой политике и администрированию при Евразийской экономической комиссии намерен разработать единые правила взимания НДС при оказании услуг в электронной форме [5]. Возможность гармонизации законодательства данной сфере и, более того, выработки единого унифицированного подхода не вызывает вопросов — фактически, большинство стран-участниц уже используют одинаковые подходы. Однако сомнительна эффективность системы, требующей постановки на налоговый учет, в стране нахождения каждого из покупателей. В условиях экономической интеграции, гармонизации законодательства и общего сближения налоговых систем, видится возможным использование более эффективных инструментов, в частности — Mini One Stop Shop (MOSS) — системы, применяемой в Европейском союзе.

Важнейшим этапом в правовом регулировании вопроса уплаты НДС при оказании услуг в электронной форме на территории ЕС стала Ди-

ректива 2008/8/ЕС от 2008 года, вносящая изменения в Директиву 2006/112/ЕС от 2006 года [7] и устанавливающая базовые подходы к такому налогообложению — все электронные, телекоммуникационные и трансляционные услуги облагаются НДС по месту нахождения покупателя (потребителя). Современная система MOSS была имплементирована в 2015 году, ее новшество состоит в том, что уплата НДС осуществляется по правилам государства, где находится покупатель (потребитель) услуг, но сбор налога происходит в государстве, в котором зарегистрирован продавец услуг. Затем государство продавца перераспределяет полученный НДС в государства покупателей (потребителей). Таким образом, ставка, налоговая база и льготы устанавливаются государством потребителя, а государство регистрации продавца выступает лишь своеобразным налоговым агентом.

Данный подход позволяет налогоплательщику избежать регистрации или создания фиксированного учреждения в каждом государстве-члене ЕС, где находятся его покупатели. Более того, система MOSS функционирует и для налогоплательщиков, не зарегистрированных в ЕС — в этом случае лицо должно пройти постановку на налоговый учет лишь в одном из государств-участников ЕС и производить уплату НДС в нем: либо по месту уже имеющейся регистрации, либо по своему выбору. Государство, в котором будет зарегистрирована организация, в дальнейшем будет перераспределять уплаченный НДС по такой же схеме. Система Mini One Stop Shop позволяет подавать налоговую декларацию с помощью стандартизированной электронной формы в упрощенном порядке, оплата осуществляется в евро или валюте государства, в котором происходит уплата НДС. Таким образом, MOSS не только упрощает ведение бизнеса, но и является важной ступенью интеграционных процессов и сближения налоговых систем стран-участниц. Такой подход увеличивает прозрачность налогообложения и снижает административное давление на бизнес.

Для облегчения имплементации данной системы был предусмотрен переходный период, так в 2015–2016 году государство, занимавшееся администрированием НДС за электронные услуги, перед трансфертом взимало 30% «комиссию», в 2017–2018 году удерживаемый процент был снижен до 15 и с 1 января 2019 года до 0 [8]. Такой подход оказался успешным — материаль-

ное стимулирование упростило переход к системе MOSS и позволило государствам-участникам частично покрыть расходы на сбор и перераспределение VAT (англ. Value-added tax).

Важно отметить, что налоговый контроль осуществляется государством, в котором находится потребитель, при неподаче декларации или других нарушениях — штрафы и любые взыскания также осуществляются по законодательству государства нахождения потребителя, что лишь способствует сближению налоговых систем и гармонизации налогового законодательства. Не переоценивая важность данного фактора, все же необходимо отметить его позитивное влияние.

Применение подобного подхода на территории ЕАЭС видится не только возможным, но и необходимым. Прежде всего, система Mini One Stop Shop позволит упростить ведение бизнеса за счет исключения необходимости регистрации в каждом государстве-участнике, а также повысит прозрачность процедуры уплаты НДС и гарантирует невозможность конфликта юрисдикций. Более того, применение модели, аналогичной MOSS будет дополнительно стимулировать сближение налоговых систем и станет важным шагом на пути гармонизации налогового законодательства в рамках ЕАЭС. Разумеется, имплементация данной системы потребует разрешения ряда вопросов, в частности — вопроса валюты уплаты НДС, так как в отличие от ЕС, на территории Евразийского экономического союза нет единой валюты. Однако исключения имеются и в ЕС, простая конвертация валюты по актуальному курсу решает данную проблему. Не будет являться проблемой и разница в максимальных ставках НДС — до 12% в Казахстане и Киргизии и до 20% в остальных государствах [6] (для услуг в электронной форме в России устанавливается ставка 16,67%), в Европейском союзе ставки VAT еще более различны — от 17% в Люксембурге до 27% в Венгрии [10]. Разница в ставках не усложняет администрирование или перераспределение НДС между странами-участниками ЕС.

Подобный подход доказал свою эффективность — его применение не только упрощает администрирование НДС в сфере электронных услуг, но и повышает собираемость этого налога, так Европейская комиссия связывает устойчивый рост поступлений от НДС (в 2018 году рост 21,2% по сравнению с 2017) не только с разви-

тием рынка электронных услуг, но и, частично, с применением системы MOSS. За первый год функционирования система покрыла 60–80% рынка трансграничных электронных услуг B2C, что свидетельствует о простоте внедрения. Кроме того, Еврокомиссией была признана значительная роль MOSS в снижении административной нагрузки на бизнес [9]. Подход был поддержан ОЭСР, рассматривается возможность использования системы для НДС на другие виды товаров, работ и услуг — в частности, к 2021 году в ЕС планируется использование MOSS для налогообложения электронной трансграничной торговли товарами.

Таким образом можно сделать вывод, что государства-участники ЕАЭС стремятся к гармонизации подходов к взиманию НДС при оказании услуг в электронной форме. Большинство стран уже имплементировало модель, соответствующую одному из основных принципов

косвенного налогообложения: «налог поступает в бюджет того государства, в котором услуга потребляется». Однако гармонизации и даже унификации подходов недостаточно. Как для стимулирования сближения налоговых систем, так и для облегчения ведения бизнеса, видится возможным заимствование опыта ЕС и внедрение системы Mini One Stop Shop (MOSS). Стоит отметить, что не существует объективных правовых или фактических ограничений для имплементации данной системы на территории ЕАЭС, а стремление к выработке единого подхода к налогообложению электронных услуг, оказываемых иностранными организациями, будет наиболее эффективно реализовано на наднациональном уровне регулирования. Использование подхода, аналогичного MOSS послужит важным шагом на пути экономической интеграции в рамках ЕАЭС.

### Библиографический список

1. Договор о Евразийском экономическом союзе (Подписан в г. Астане 29.05.2014) (ред. от 15.03.2018) // СПС Консультант плюс.— URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_163855/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_163855/) (дата обращения: 01.05.2020).
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая): Федеральный закон от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 24.04.2020) // СПС Консультант плюс.— URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_28165/#dst0](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/#dst0) (дата обращения: 01.05.2020).
3. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации: Федеральный закон от 27.11.2017 N 335-ФЗ (ред. от 03.08.2018) // СПС Консультант плюс.— URL: [http://www.consultant.ru/document/Cons\\_doc\\_LAW\\_283495/](http://www.consultant.ru/document/Cons_doc_LAW_283495/) (дата обращения: 01.05.2020).
4. Налоговый кодекс Республики Беларусь (особенная часть): Закон Республики Беларусь от 29.12.2009 г. № 71-З (ред. от 30.12.2018) // Министерство по налогам и сборам Республики Беларусь.— URL: [http://nalog.gov.by/ru/TAX\\_CODE\\_RU/](http://nalog.gov.by/ru/TAX_CODE_RU/) (дата обращения: 01.05.2020).
5. В ЕАЭС разрабатывают единые правила взимания НДС при оказании услуг в электронной форме // Евразийская экономическая комиссия. 18.09.2019.— URL: <http://www.eurasiancommission.org/ru/nae/news/Pages/18-09-2019-1.aspx> (дата обращения: 01.05.2020).
6. Обзор налоговых систем государств-членов Евразийского экономического союза // Евразийский экономический союз. 2019.— URL: <http://www.eurasiancommission.org/ru/nae/news/Pages/22-10-2019-1.aspx> (дата обращения: 01.05.2020).
7. Council Directive 2008/8/EC of 12 February 2008 amending Directive 2006/112/EC as regards the place of supply of services: OJ L 44, 20.2.2008 // EUR-Lex.— URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32008L0008> (дата обращения: 01.05.2020).
8. Guide to the VAT mini One Stop Shop // European Commission Directorate-General Taxation and Customs Union.— URL: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/sites/mossportal/files/taxud-2013-01228-02-01-en-ori-00-en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/sites/mossportal/files/taxud-2013-01228-02-01-en-ori-00-en.pdf) (дата обращения: 01.05.2020).
9. VAT Mini One-Stop-Shop (VAT MOSS) // European Commission.— URL: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/news/european-commission-presents-statistics-vat-mini-one-stop-shop-moss\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/news/european-commission-presents-statistics-vat-mini-one-stop-shop-moss_en) (дата обращения: 01.05.2020).
10. VAT rates applied in the Member States of the European Union // European Commission.— URL: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/rates/vat\\_rates\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf) (дата обращения: 01.05.2020).