

Лозовая А. А.

II. НАЛОГОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ИНОФИРМ, ПРЕДПРИЯТИЙ С ИНОСТРАННЫМИ ИНВЕСТИЦИЯМИ

Консультация

Правила определения места реализации работ (услуг) для целей НДС

Правила определения места реализации работ (услуг) установлены статьей 3 Протокола от 11.12.2009 «О порядке взимания косвенных налогов при выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе» и статьей 148 НК РФ. После вступления в силу Договора о Евразийском экономическом союзе от 29.05.2014 Протокол от 11.12.2009 утратит силу.

Во многом правила, установленные статьей 148 НК РФ и Протоколом от 11.12.2009 (а в будущем статьей 148 НК РФ и разделом IV Приложения № 18 к Договору от 29.05.2014), сходны. Однако есть и различия (на некоторые из них мы обратим внимание ниже).

Протокол от 11.12.2009 заключен между правительствами Российской Федерации, Республики Беларусь и Республики Казахстан во исполнение статьи 5 Соглашения между теми же сторонами от 25.01.2008 «О принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе». Соглашение и Протокол — международные договоры, направленные на завершение формирования договорно-правовой базы Таможенного союза (Приложение № 4, утв. Решением Межгосударственного совета Евразийского экономического сообщества от 27.11.2009 № 14).

Как известно, если международным договором Российской Федерации, содержащим положения, касающиеся налогообложения и сборов, установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные

НК РФ и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами о налогах и (или) сборах, то применяются правила и нормы международных договоров Российской Федерации (ст. 7 НК РФ).

Высказывается точка зрения, согласно которой порядок определения для целей НДС места реализации работ (услуг), выполняемых (оказываемых) по договорам, заключаемым между хозяйствующими субъектами государств — членами Таможенного союза, установлен статьей 3 Протокола от 11.12.2009. В то же время при приобретении указанных работ (услуг) у хозяйствующего субъекта государства, не являющегося государством — членом Таможенного союза, порядок определения места реализации услуг устанавливается на основании положений статьи 148 НК РФ¹.

Мы не согласны с таким подходом. По нашему мнению, требования Протокола от 11.12.2009 распространяют свое действие не только на операции «внутри» Таможенного союза, но и на операции, если хотя бы одной стороной является хозяйствующий субъект государства — члена Таможенного союза, например России. Поэтому мы считаем, что при расхождении требований главы 21 НК РФ и Протокола от 11.12.2009 (а впоследствии раздела IV Приложения № 18 к Договору от 29.05.2014) должны применяться положения последнего.

Взимание косвенных налогов при выполнении работ, оказании услуг осуществляется в государстве — члене Та-

¹ См.: Консультация ведущего советника отдела косвенных налогов Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России Лозовой А.А. от 13.11.2013.

моженного союза, территория которого признается местом реализации работ, услуг². Аналогичные положения предусмотрены подпунктом 1 пункта 1 статьи 146 НК РФ, согласно которому объектом обложения НДС признаются операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ, и, соответственно, операции по реализации товаров (работ, услуг) не на территории РФ объектом обложения НДС не признаются.

Если иностранная организация не состоит на учете в налоговых органах России в качестве налогоплательщиков, выполняет работы (оказывает услуги), местом реализации которых признается Россия, налоговый агент (российская организация — заказчик, покупатель) обязан исчислить, удержать у иностранной организации при оплате работ (услуг) и уплатить в бюджет соответствующую сумму НДС (пп. 1 п. 3 ст. 24, п. 1 и 2 ст. 161 НК РФ).

С учетом этого требования рассмотрим основные правила определения места реализации работ (услуг) подробнее. Понимание места реализации работ (услуг) важно для определения налогоплательщиком и налоговым агентом своей действительной налоговой обязанности.

Правило 1

Определение места реализации работ (услуг) по месту деятельности исполнителя (по месту уплаты налогов)

Данное правило считается основным. Согласно ему место реализации работ (услуг) определяется **по месту деятельности продавца (исполнителя)**, то есть работа считается выполненной, услуга оказанной на территории России и является объектом налогообложения НДС, если лицо, ее оказывающее (выполняющее), осуществляет деятельность на территории Российской Федерации, и, наоборот, работа считается

выполненной, услуга оказанной вне территории России и не является объектом налогообложения НДС, если лицо, ее оказывающее (выполняющее), осуществляет деятельность не на территории Российской Федерации (пп. 5 п. 1 ст. 148 НК РФ).

Местом осуществления деятельности исполнителя (продавца) услуг считается территория России в случае фактического его присутствия на территории России по общему правилу (1) на основании государственной регистрации в России. Если организация не имеет государственной регистрации в России, то место деятельности последовательно определяется на основании (2) места, указанного в учредительных документах организации, (3) места управления организацией, (4) места нахождения его постоянно действующего исполнительного органа, (5) места нахождения постоянного представительства (если работы (услуги) оказаны через это постоянное представительство)³.

Примером таких работ (услуг) Минфин России признает:

- ✓ услуги по оформлению и продаже авиабилетов на авиаперевозки (см., например, Письмо Минфина России от 01.07.2014 № 03-07-РЗ/31594);
- ✓ услуги по предоставлению доступа к компьютерной системе через сеть Интернет, к страницам сайта в сети Интернет, услуги электросвязи, например, оказываемые компаниями YouTube, Apple, Skype (см., например, письма Минфина России от 01.07.2014 № 03-07-РЗ/31594 и от 06.02.2014 № 03-07-14/4654⁴);
- ✓ операции по передаче имущественных прав (в частности, прав на объекты долевого строительства, арендных прав, при уступке денежного требования) (см., например, Письмо Минфина России от 17.10.2013 № 03-07-15/43359);

² Абзац 1 ст. 2 Протокола от 11.12.2009 «О порядке взимания косвенных налогов при выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе», абз. 1 п. 28 Приложения № 18 к Договору от 29.05.2014 (не вступил в силу на данный момент).

³ См.: п. 2 ст. 148 НК РФ.

⁴ Как указано в Письме Минфина России от 06.02.2014 № 03-07-14/4654, Основными направлениями налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов, одобренными Правительством Российской Федерации 30.05.2013, предусмотрено рассмотрение вопроса о внесении изменений в Кодекс в части определения места реализации в отношении телекоммуникационных услуг, включая услуги по приему, обработке, хранению, передаче, доставке сообщений электросвязи, согласно которым местом реализации таких услуг будет признаваться место осуществления деятельности покупателя услуг, а не продавца, как установлено в настоящее время.

НАЛОГОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ИНОФИРМ, ПРЕДПРИЯТИЙ С ИНОСТРАННЫМИ ИНВЕСТИЦИЯМИ

✓ услуги по привлечению клиентов на обслуживание в области страхования (см., например, Письмо Минфина России от 26.08.2013 № 03-07-08/34985).

Несколько иное правило установлено подпунктом 5 статьи 3 Протокола от 11.12.2009 и будет установлено подпунктом 5 пункта 29 Приложения № 18 к Договору от 29.05.2014.

Согласно ему местом реализации работ (услуг) признается территория государства-члена, если работы выполняются, услуги оказываются налогоплательщиком этого государства (если иное не предусмотрено). Данная трактовка рассматриваемого правила, полагаем, влечет неясность в применении. В пункте 2 Приложения № 18 к Договору от 29.05.2014 налогоплательщик определяется как «налогоплательщик (плательщик налогов, сборов и пошлин государственного члена)». В Протоколе от 11.12.2009 данное определение отдельно не содержится. Но, например, в России налогоплательщиком (в частности, плательщиком НДС) является любая организация: российская и иностранная, последняя может не иметь даже офиса в России (п. 1 ст. 143 НК РФ). При удержании налоговым агентом НДС плательщиком налога является иностранная организация.

Правило 2

Определение места реализации работ (услуг) по месту деятельности заказчика (по месту уплаты налогов заказчиком)

Место осуществления деятельности заказчика (покупателя) услуг согласно пункту 2 статьи 148 НК РФ определяется аналогично месту осуществления деятельности исполнителя (продавца): (1) на основании государственной регистрации в России. Если организация не имеет государственной регистрации в России, то место деятельности последовательно определяется на основании (2) места, указанного в учредительных документах организации, (3) места управления организации, (4) места нахождения его постоянно действующего исполнительного органа, (5) места нахождения постоянного представительства (если работы (услуги)

оказаны через это постоянное представительство).

По месту деятельности заказчика (покупателя) согласно подпункту 4 пункта 1, подпункту 4 пункта 1.1 статьи 148 НК РФ определяется место реализации таких работ (услуг), как

- передача, предоставление патентов, лицензий, торговых марок, авторских прав или иных аналогичных прав;
- разработка программ для ЭВМ и баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), их адаптация и модификация;
- консультационные, юридические, бухгалтерские, аудиторские, инженеринговые, рекламные, маркетинговые услуги, услуги по обработке информации, научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы;
- предоставление персонала, в случае если персонал работает в месте деятельности покупателя;
- сдача в аренду движимого имущества, за исключением наземных автотранспортных средств;
- передача единиц сокращения выбросов (прав на единицы сокращения выбросов), полученных в рамках реализации проектов, направленных на сокращение антропогенных выбросов или на увеличение абсорбции поглотителями парниковых газов в соответствии со статьей 6 Киотского протокола к Рамочной конвенции Организации Объединенных Наций об изменении климата.

Перечень таких услуг закрыт.

По месту деятельности заказчика (покупателя) согласно подпункту 4 пункта 1 статьи 148 НК РФ определяется также место оказания услуг агента, привлекающего от имени основного участника контракта лицо (организацию или физическое лицо) для оказания перечисленных в подпункте 4.1 статьи 148 НК РФ услуг (работ).

Пример: услуги по поиску потенциальных покупателей, информированию их о свой-

ствах товара заказчика, организация встреч с потенциальными покупателями и услуги по организации и проведению выставок.

Услуги по поиску потенциальных покупателей, информированию их о свойствах товара заказчика, организации встреч с потенциальными покупателями

Для определения места оказания услуг важно определиться с видом оказываемых услуг.

Складывающаяся арбитражная практика по квалификации услуг, оказываемых по сходным договорам, противоречива. Нам представляется важным рассмотреть ее, хотя она не связана непосредственно со спорами по квалификации этих услуг для целей налога на прибыль и нормирования или определения места оказания услуг для целей НДС.

В одних судебных актах деятельность предпринимателей по договору с компаниями группы «Орифлэйм» не признается подпадающей под понятие рекламной⁵. В одном из дел ФАС УО квалифицирует как информационно-посреднические услуги по поиску потенциальных покупателей, формированию и поддержанию информационной базы покупателей продукции компании, проведение в этих целях семинаров, информационных встреч и презентаций своими силами и за свой счет с покупателями, уже заключившими договоры купли-продажи с названной компанией⁶.

В других, наоборот, деятельность признается рекламной, правда, эта практика еще более ранняя⁷. В этих случаях суд указал, что «рекламная деятельность также является информационной, отличаясь от иного вида информационных услуг направленностью на формирование или поддержание интереса к определенному физическому, юридическому лицу, товарам, идеям и начинаниям, что в конечном итоге способствует

реализации товаров, идей и начинаний <...> деятельность предпринимателя, связанная с распространением информации о продукции косметической компании, направлена на формирование базы постоянных покупателей, проведение в указанных целях семинаров, презентаций, иное стимулирование интереса потенциальных покупателей к товарам названной компании».

Суды в перечисленных делах применяют Закон «О рекламе» 1995 года (в настоящее время действует новый закон, вступивший в силу с 01.01.2006, действуют также нормы Протокола от 11.12.2009, которые судами не исследовались, так как не существовали, хотя с 1995 года определение понятия «реклама» изменилось незначительно).

ФАС СЗО в Постановлении от 12.07.2007 по делу № А56-21264/2005 не признал услуги, оказываемые предпринимателем, ни рекламными, ни информационными. Суд квалифицировал заключенный договор как смешанный, содержащий условия агентского договора и договора передачи товара на реализацию.

По договору в обязанности предпринимателя входили регистрация новых дистрибьюторов компании, принятие заказов на продукцию и осуществление ее выдачи. Приемка продукции от компании производилась предпринимателем самостоятельно на основании коллективной накладной, содержащей полный перечень продукции.

В рассматриваемом случае квалификация услуг компании в качестве посреднических (по договору поручения, комиссии или агентирования), по нашему мнению, исключается, поскольку Исполнитель не совершает никаких юридических действий (совершение сделок или других) по поручению компании, в ее интересах и за ее счет.

Исходя из содержания услуг, можно сделать вывод, что основная их часть имеет признаки рекламных услуг в терминологии статьи 1 Протокола от 11.12.2009 «О порядке

⁵ См.: постановления ФАС УО от 03.03.2005 по делу № Ф09-641/05-АК, от 24.02.2005 по делу № Ф09-401/05-АК, от 21.06.2004 № Ф09-2446/04-АК, от 19.05.2004 по делу № Ф09-1916/04-АК, от 18.03.2004 по делам № Ф09-981/04-АК, № Ф09-980/04-АК.

⁶ См.: Постановление ФАС УО от 10.03.2005 по делу № Ф09-637/05-АК.

⁷ См., например, постановления ФАС УО от 11.12.2003 по делу № Ф09-4269/03-АК, от 17.07.2003 по делу № Ф09-2092/03-АК, от 19.05.2003 по делу № Ф09-1393/03-АК.

НАЛОГОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ИНОФИРМ, ПРЕДПРИЯТИЙ С ИНОСТРАННЫМИ ИНВЕСТИЦИЯМИ

взимания косвенных налогов при выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе», которая определяет рекламные услуги как услуги по созданию, распространению и размещению информации, предназначенной для неопределенного круга лиц и призванной формировать или поддерживать интерес к физическому или юридическому лицу, товарам, товарным знакам, работам, услугам, с помощью любых средств и в любой форме.

Для целей НДС рекламные услуги, как и услуги по обработке информации, облагаются по месту нахождения покупателя услуг.

Услуги по организации и проведению выставок

В 2012 году Минфин России высказался по рассматриваемому вопросу и указал, что **порядок определения места реализации услуг по организации выставок и предоставлению выставочных площадей для применения НДС зависит от целей проведения выставок** (см. письма от 18.09.2012 № 03-07-08/269, от 03.04.2012 № 03-07-08/94; от 01.02.2012 № 03-07-08/21). Если цель — реклама, то услуги по организации выставок и предоставлению выставочных площадей следует признавать рекламными, для которых место реализации определяется по месту деятельности заказчика (покупателя) услуг.

Если следовать этой позиции, то **для целей обложения НДС** неважно, российское или иностранное лицо оказывает услугу, неважно, образуется ли у иностранной организации в России постоянное представительство, **важно, кому оказывается услуга: российской или иностранной организации. Если услуга по организации, проведению выставки, предоставлению выставочных площадей оказывается российской организации, то ее реализация облагается НДС, если иностранной, то — не облагается.**

Если в рамках выставок распространяется реклама⁸, то **услуги по организации,**

проведению выставок можно рассматривать как рекламные. Дополнительным подтверждением данной позиции является отнесение российским законодателем расходов на участие в выставках, ярмарках к расходам именно на рекламу (п. 4 ст. 264 НК РФ).

Протокол от 11.12.2009 и Приложение № 18 к Договору от 29.05.2014 содержат немного иные правила.

Место реализации дизайнерских услуг, опытно-технологических (технологических) работ, перечисленных выше работ (услуг) за исключением передачи единиц сокращения выбросов (прав на единицы сокращения выбросов), полученных в рамках реализации проектов, направленных на сокращение антропогенных выбросов или на увеличение абсорбции поглотителями парниковых газов в соответствии со статьей 6 Киотского протокола к Рамочной конвенции Организации Объединенных Наций об изменении климата, согласно подпункту 4 пункта 1 статьи 3 Протокола от 11.12.2009 и подпункту 4 пункта 29 раздела IV Приложения № 18 к Договору от 29.05.2014 определяется по месту уплаты налогов организацией-заказчиком (покупателем) работ (услуг).

Как мы указали выше, **по месту деятельности заказчика** (покупателя), согласно подпункту 4 пункта 1, подпункту 4 пункта 1.1 статьи 148 НК РФ, определяется место реализации таких работ (услуг), как сдача в аренду движимого имущества, за исключением наземных автотранспортных средств.

В свою очередь, подпункт 4 пункта 1 статьи 3 Протокола от 11.12.2009 и подпункт 4 пункта 29 раздела IV Приложения № 18 к Договору от 29.05.2014 по месту уплаты налогов заказчиком (покупателем) определяют место аренды и реализации таких услуг, как лизинг и предоставление в пользование на иных основаниях движимого имущества, за исключением аренды, лизинга и предоставления в пользование на иных основаниях всех транспортных средств.

⁸ Реклама определяется как «информация, распространенная любым способом, в любой форме и с использованием любых средств, адресованная неопределенному кругу лиц и направленная на привлечение внимания к объекту рекламирования, формирование или поддержание интереса к нему и его продвижение на рынке» (п. 1 ст. 3 Федерального закона от 13.03.2006 № 38-ФЗ «О рекламе»).

Кроме того, подпункт 4 пункта 29 раздела IV Приложения № 18 к Договору от 29.05.2014 предусматривает аналогичное правило для определения места реализации услуг лицом, привлекающим другое лицо для выполнения рассматриваемых работ (услуг) не только от имени основного участника договора (контракта), но и от своего имени для основного участника договора (контракта).

Правило 3

Определение места реализации работ (услуг) по месту нахождения имущества, с которым непосредственно связаны выполняемые работы (оказываемые услуги)

Место реализации ряда работ (услуг) определяется согласно подпункту 1 и 2 пункта 1, подпункту 1 и 2 пункта 1.1 статьи 148 НК РФ **по месту нахождения имущества**, с которым непосредственно связаны оказываемые услуги (выполняемые работы): строительные, монтажные, строительно-монтажные, ремонтные, реставрационные работы, работы по озеленению, услуги по аренде (для недвижимого имущества), монтаж, сборка, переработка, обработка, ремонт и техническое обслуживание (для движимого имущества). Перечень таких услуг, содержащийся в статье 148 НК РФ, не является исчерпывающим. При этом статья 148 НК РФ наравне с движимым имуществом рассматривает воздушные, морские суда и суда внутреннего плавания, которые согласно пункту 1 статьи 130 ГК РФ относятся к недвижимому имуществу.

Пример: сейсмические исследования и работы, включающие полевые сейсмические работы, обработку и интерпретацию сейсмических данных, выполняемые российской организацией для другой российской организации. Цель их приобретения — разведка углеводородов в иностранном государстве.

Сейсмические работы входят в комплекс геологоразведочных работ по выявлению и оценке запасов месторождений нефти и газа⁹. Геологоразведочные работы, в свою очередь, — вид пользования недрами¹⁰.

Участки недр являются недвижимым имуществом¹¹. Участки недр, находящиеся в иностранном государстве, являются недвижимым имуществом, находящимся за пределами России.

Таким образом, сейсмические работы, которые включают как полевые работы, так и работы по обработке и интерпретации сейсмических данных и осуществляются с целью разведки углеводородов в иностранном государстве, на наш взгляд, можно рассматривать как работы, непосредственно связанные с недвижимым имуществом, находящимся за пределами России, которые в силу подпункта 1 пункта 1.1 статьи 148 НК РФ не подлежат обложению НДС.

Сделанный вывод может быть подкреплен дополнительно, если фактически сейсмические работы непосредственно связаны с бурением разведочных скважин, необходимых для непосредственного проведения сейсмических исследований, так как скважина относится к недвижимому имуществу¹².

Также сейсмические работы можно признать подготовительными работами, неотъемлемым технологическим этапом работ по разведке, предполагаемой разработке месторождений углеводородов и их предполагаемой последующей добыче. Намерение осуществить перечисленные работы может, например, подтверждаться программой работ.

Разведка, предполагаемая разработка месторождений углеводородов и их последующая добыча — работы, которые непосредственно связаны с недвижимым имуществом, находящимся на территории иностранного государства (участки недр, скважины, например разведочные, поис-

⁹ См.: раздел 3 Методических рекомендаций по ведению государственного геологического контроля на объектах геологического изучения и добычи нефти и газа подземного хранения газа, утв. МПР России 20.11.2000.

¹⁰ См.: статья 6 Закона РФ от 21.02.1992 № 2395-1 «О недрах».

¹¹ См.: пункт 1 ст. 130 ГК РФ, ст. 1 Протокола от 11.12.2009, п. 2 раздела I Приложения № 18 к Договору о Евразийском экономическом союзе.

¹² См., например, Письмо ФНС России от 15.06.2005 № 03-4-03/1019/28.

НАЛОГОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ИНОФИРМ, ПРЕДПРИЯТИЙ С ИНОСТРАННЫМИ ИНВЕСТИЦИЯМИ

ковые, эксплуатационные). Местом реализации сейсмических работ как неотъемлемого технологического этапа работ по разведке, разработке месторождений и по добыче полезных ископаемых также признается территория иностранного государства.

Косвенно наш вывод подтверждает, полагаем, пункт 2.1 статьи 148 НК РФ, признающий Российской Федерации местом реализации работ (услуг), выполняемых (оказываемых) в целях геологического изучения, разведки и добычи углеводородного сырья на участках недр, расположенных полностью или частично на континентальном шельфе и (или) в исключительной экономической зоне Российской Федерации.

Несмотря на изложенные обстоятельства, арбитражная практика пошла по иному пути. Она определяет место реализации сейсмических работ по месту нахождения их покупателя, квалифицируя данные работы в качестве услуг по обработке информации (не только в части, связанной с обработкой и интерпретацией сейсмических данных, но и целиком). Фактически выполняемые полевые сейсмические работы связаны со сбором информации, а работы по обработке и интерпретации сейсмических данных — это обобщение, систематизация информационных массивов и предоставление в распоряжение пользователя результатов обработки этой информации¹³.

Вместе с тем, на наш взгляд, изложенное лишь свидетельствует о том, что в рассматриваемой ситуации возможно одновременное отнесение сейсмических работ к двум категориям работ (услуг):

- (а) работы, связанные с недвижимым имуществом;
- (б) услуги по обработке информации.

Это, полагаем, должно влечь неустраненные сомнения, противоречия и неясности

положений главы 21 НК РФ. Такие сомнения, противоречия и неясности должны толковаться в пользу налогоплательщика¹⁴. Но, к сожалению, практика пока идет по иному пути.

Положения Протокола от 11.12.2009 и Приложения № 18 к Договору от 29.05.2014 отличаются от предусмотренных статьей 148 НК РФ, однако большей частью по форме, не по существу: в них дается определение недвижимого и движимого имущества, к последнему не отнесены все транспортные средства, не перечисляются примеры видов работ (услуг), связанных непосредственно с этим имуществом.

При этом рассматриваемое правило определения места реализации услуг, связанных непосредственно с транспортными средствами, аналогично правилу определения места реализации услуг, связанных непосредственно с движимым имуществом.

Правило 4 Определение места реализации услуг по месту их фактического оказания

По этому правилу определяется место реализации услуг в сфере культуры, искусства, обучения (образования), физической культуры, туризма, отдыха и спорта (пп. 3 п. 1 ст. 3 Протокола от 11.12.2009; подпункт 3 пункта 1, подпункт 3 пункта 1.1 статьи 148 НК РФ; подпункт 3 пункта 29 раздела IV Приложения № 18 к Договору от 29.05.2014).

Пример: услуги в сфере обучения (образования), оказываемые дистанционно иностранным университетом.

Федеральный закон от 29.12.2012 № 273-ФЗ «Об образовании в Российской Федерации» разделяет понятия «электронное обучение» и «дистанционные образовательные технологии»¹⁵, но оба эти способа

¹³ См., например, постановления ФАС Московского округа от 23.01.2012 по делу № А40-30857/11-75-123; ФАС Поволжского округа от 13.12.2011 по делу № А65-5780/2011 и от 29.11.2011 по делу № А65-31/2011.

¹⁴ См.: пункт 7 ст. 3 НК РФ.

¹⁵ Согласно ч. 1 ст. 16 Закона об образовании под «электронным обучением» понимается организация образовательной деятельности с применением содержащейся в базах данных и используемой при реализации образовательных программ информации и обеспечивающих ее обработку информационных технологий, технических средств, а также информационно-телекоммуникационных сетей, обеспечивающих передачу по линиям связи указанной информации, взаимодействие обучающихся и педагогических работников, под «дистанционными образовательными технологиями» понимаются образовательные технологии, реализуемые в основном с применением информационно-телекоммуникационных сетей при опосредованном (на расстоянии) взаимодействии обучающихся и педагогических работников.

исключают лекционные и семинарские занятия в группах на территории какой-либо организации, только через информационно-телекоммуникационные сети¹⁶.

В пункте 4 статьи 16 Федерального закона от 29.12.2012 № 273-ФЗ «Об образовании в Российской Федерации» определено, что «при реализации образовательных программ с применением электронного обучения, дистанционных образовательных технологий местом осуществления образовательной деятельности является место нахождения организации, осуществляющей образовательную деятельность, или ее филиала независимо от места нахождения обучающихся».

Таким образом, если образовательная деятельность осуществляется исключительно через информационно-телекоммуникационные сети (только вебинары, например), то, поскольку местом нахождения иностранного образовательного учреждения является иностранная организация, НДС ее деятельность в России не облагается. Если же помимо дистанционного обучения предполагаются лекционные и семинарские занятия слушателей в группах в помещениях, расположенных на территории России, такая деятельность НДС облагается.

Если организацией или индивидуальным предпринимателем выполняется (оказывается) несколько видов работ (услуг) и реализация одних работ (услуг) носит вспомогательный характер по отношению к реализации других работ (услуг), местом реализации вспомогательных работ (услуг) признается место реализации основных работ (услуг) (п. 3 ст. 148 НК РФ, ст. 5 Протокола от 11.12.2009, п. 33 Приложения № 18 к Договору от 29.05.2014).

Протокол от 11.12.2009 и раздел IV Приложения № 18 к Договору от 29.05.2014 не содержат особых правил для определения места реализации услуг по перевозке (транспортировке).

Однако в статье 148 НК РФ такие правила есть. Так, по общему правилу, содержащемуся в подпункте 5 пункта 1.1 статьи 148 НК РФ, местом реализации услуг по перевозке (транспортировке) и услуг (работ), непосредственно связанных с перевозкой, транспортировкой, фрахтованием, не признается территория Российской Федерации.

Исключения содержатся в подпунктах 4.1–4.3 пункта 1, в пункте 2.1 статьи 148 НК РФ, согласно им территория России признается местом реализации:

- 1) если услуги по перевозке и (или) транспортировке, а также услуги (работы), непосредственно связанные с перевозкой и (или) транспортировкой (за исключением услуг (работ), непосредственно связанных с перевозкой и (или) транспортировкой товаров, помещенных под таможенную процедуру таможенного транзита при перевозке товаров от места прибытия на территорию Российской Федерации до места убытия с территории Российской Федерации), оказываются (выполняются) российскими организациями или индивидуальными предпринимателями в случае, если пункт отправления и (или) пункт назначения находятся на территории Российской Федерации, либо иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, в случае, если пункты отправления и назначения находятся на территории Российской Федерации (за исключением услуг по перевозке пассажиров и багажа, оказываемых иностранными лицами не через постоянное представительство этого иностранного лица);
- 2) местом реализации услуг также признается территория Российской Федерации, если транспортные

¹⁶ В своих разъяснениях Департамент государственной политики в сфере подготовки рабочих кадров и ДПО Министерства образования и науки РФ указывает, что электронное обучение вообще не требует взаимодействия обучающихся и педагогических работников (см. ответ на вопрос 31 в Письме от 09.10.2013 № 06-735).

НАЛОГОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ИНОФИРМ, ПРЕДПРИЯТИЙ С ИНОСТРАННЫМИ ИНВЕСТИЦИЯМИ

средства по договору фрахтования, предполагающему перевозку (транспортировку) на этих транспортных средствах, предоставляются российскими организациями и индивидуальными предпринимателями и пункт отправления и (или) пункт назначения находятся на территории Российской Федерации. При этом транспортными средствами признаются воздушные, морские суда и суда внутреннего плавания, используемые для перевозок товаров и (или) пассажиров водным (морским, речным), воздушным транспортом;

- 3) услуги (работы), непосредственно связанные с перевозкой и транспортировкой товаров, помещенных под таможенную процедуру таможенного транзита при перевозке товаров от места прибытия на территорию Российской Федерации до места убытия с территории Российской Федерации, оказываются (выполняются) организациями или индивидуальными предпринимателями, местом осуществления деятельности которых признается территория Российской Федерации;
- 4) услуги по организации транспортировки трубопроводным транспортом природного газа по территории Российской Федерации оказываются российскими организациями;
- 5) работы (услуги) по перевозке и (или) транспортировке углеводородного сырья из пунктов отправления, находящихся на континентальном шельфе Российской Федерации и (или) в исключительной экономической зоне Российской Федерации, а также работы (услуги), непосредственно связанные с такой перевозкой

и (или) транспортировкой, выполняемые (оказываемые) российскими и (или) иностранными организациями.

Документальное подтверждение места реализации работ (услуг)

Для того чтобы правильно применить правила определения места реализации работ (услуг) необходимо, во-первых, определить характер оказанных услуг (выполненных работ), во-вторых, определить место их оказания (выполнения).

Документами, подтверждающими место оказания услуг, в силу пункта 4 статьи 148 НК РФ являются:

- 1) **контракт**, заключенный с иностранными или российскими лицами;
- 2) **документы**, подтверждающие **факт выполнения работ (оказания услуг)**.

Эти же документы подтверждают характер оказанных услуг.

Представление иных документов для подтверждения места оказания услуг и характера оказанных услуг **законодательство РФ не предусматривает**¹⁷. Например, нет необходимости представлять регистрационные и уставные документы покупателя услуг для определения места осуществления им деятельности или отчеты об оказанных услугах для подтверждения их характера (если есть акты оказанных услуг, например).

Аналогичные документы для подтверждения места реализации услуг предусмотрены также пунктом 2 статьи 3 Протокола от 11.12.2009 «О порядке взимания косвенных налогов при выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе» и пунктом 30 Приложения № 18 к Договору о Евразийском экономическом союзе.

Н.А. ТРАВКИНА,
адвокат АБ «Пепеляев Групп»

¹⁷ См., например, Письмо УФНС по г. Москве от 19.10.2011 № 16-15/101348.

Исключение: если представление иных документов предусмотрено законодательством государств — членов Таможенного союза (или Евразийского экономического союза).