

Ключевые слова:

НДС, место реализации услуг, ЕС, двойное налогообложение, нейтральность НДС, международная поставка услуг

Н. С. Милоголов, науч. сотр.

Центра финансовой политики НИФИ
(e-mail: nikmilogolov@gmail.com)

НДС по операциям международной торговли услугами

Мировая торговля услугами развивается более быстрыми темпами, чем торговля товарами. Объем оборота торговли услугами между Российской Федерацией и другими странами мира имеет долгосрочную повышательную тенденцию и увеличился с 32 млрд до 119,5 млрд руб. за период с 2001 по 2010 гг. В связи с этим огромное значение для обеспечения стабильных поступлений НДС в бюджет приобретают механизмы налогообложения международных поставок услуг.

Отсутствие гармонизации систем НДС в разных странах оказывает негативное влияние на торговые и экономические отношения между ними. Особенно важной проблемой в последнее время стало двойное налогообложение и ненамеренное необложение налогом услуг при международной торговле, что вызвано несогласованностью правил по определению места реализации услуг.

Проблему несоответствия концептуальных норм систем НДС в разных странах можно решить только с помощью международного сотрудничества. Именно поэтому Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) регулярно выпускает документы для публичного консультирования с бизнесом и с государственными органами власти и пытается сформулировать компромиссную позицию. Рабочей группой Working Party 9 ОЭСР было составлено Руководство по определению места реализации услуг для целей НДС¹. Основной апологет идей ОЭСР в данной области — Европейский союз (ЕС), внутри которого также давно идет работа по гармонизации законодательства в этой сфере между странами-членами. В 2008 г. в ЕС была проведена реформа системы НДС, в основном изменения коснулись как раз правил по определению места реализации услуг для целей НДС. Российское законодательство построено по образцу предыдущей, Шестой Директивы ЕС по НДС. В связи с этим в настоящее время возникает множество ситуаций двойного налогообложения и ненамеренного необложения НДС торговли услугами между Российской Федерацией и странами ЕС.

¹ См.: *OECD International VAT/GST Guidelines Commentary on the Guidelines on Neutrality Outcomes of the Public Consultation February 2013 / The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)* (<http://www.oecd.org/tax/consumption/OutcomesofPublicConsultationCommentaryENG.pdf>).

Резюмируя подход ОЭСР к определению места реализации услуг для целей НДС, кратко перечислим основные положения, указанные в последнем издании методических рекомендаций по правилам его определения:

1. Основное правило для услуг в сегменте B2B² — местом реализации услуг признается страна, в которой находится основное место ведения деятельности покупателя услуги. Эту страну следует определять на основании делового соглашения³. В случае, если услуга приобретает одним представительством компании, а используется другим, местом ее реализации признается страна, в которой находится представительство использующей услугу компании; данное представительство определяется в соответствии с внутренним документом о перерасчетах⁴.

2. Основное правило для услуг в сегменте B2C⁵ — не сформулировано.

3. Специальное правило для налогообложения услуг, связанных с недвижимостью, — местом реализации услуг признается страна, в которой находится объект недвижимости⁶.

Критические замечания в отношении Рекомендаций ОЭСР по вопросам определения места реализации услуг для целей НДС:

- Следует сформулировать отдельное основное правило по определению места реализации услуг в сегменте B2C. Предлагаем определять его по месту осуществления деятельности продавца услуги.
- В отношении услуг, связанных с недвижимостью, использование упомянутого правила — стандартная практика, тем не менее возникают проблемы и разногласия по причине разных определений таких услуг в разных странах.

Также отметим сильные, хорошо аргументированные и практически осуществимые положения Рекомендаций ОЭСР:

1. Выбор основного правила по определению места реализации услуг в сегменте B2B — по месту осуществления деятельности покупателя.

2. Ясно и четко сформулированные принципы нейтральности НДС. Эти принципы следует использовать в качестве идеальной модели, максимально возможное приближение к которой, при условии удовлетворительной реализации фискальной функции налогообложения НДС, — желательное состояние системы НДС в отдельно взятой стране.

3. Ясно и четко сформулированные принципы введения специальных правил в отношении определения места реализации того или иного вида услуг.

² Сделки B2B (*business to business*) — это сделки между компаниями, ведущими коммерческую деятельность.

³ Деловое соглашение состоит из элементов, идентифицирующих стороны поставки и их права и обязанности по отношению к этой поставке. Термин «деловое соглашение» применяется здесь в качестве общей категории. В частности, значение этого термина не ограничивается понятием «договор». Элементы делового соглашения включают, например, корреспонденцию, соглашения по поставке услуг, приказы на покупку, счета-фактуры, инструменты платежа и квитанции.

⁴ Внутренний документ о перерасчетах — это соглашение, которое играет роль делового соглашения для внутренних взаиморасчетов, считающихся поставками для целей НДС. Термин «внутренний документ о перерасчетах» применяется здесь в качестве общей категории. Различные его элементы должны идентифицировать представительство перечисления и представительство использования, в которое совершается внутренняя поставка, и предоставлять необходимую информацию для подтверждения правильного налогообложения.

⁵ Сделки B2C (*business to consumer*) — это сделки по продаже товаров и реализации услуг конечному потребителю (физическому лицу, благотворительной организации, государственному учреждению или органу власти, который не ведет деятельности, направленной на извлечение дохода; клиенту, который использует предоставляемые услуги полностью в личных целях).

⁶ См.: OECD International VAT/GST Guidelines Draft Consolidated Version Invitation for Comments February 2013 Committee on Fiscal Affairs Working Party N°9 on Consumption Taxes / OECD (<http://www.oecd.org/tax/consumption/ConsolidatedGuidelines20130131.pdf>).

СОБЛЮДЕНИЕ ПРИНЦИПА НЕЙТРАЛЬНОСТИ НДС

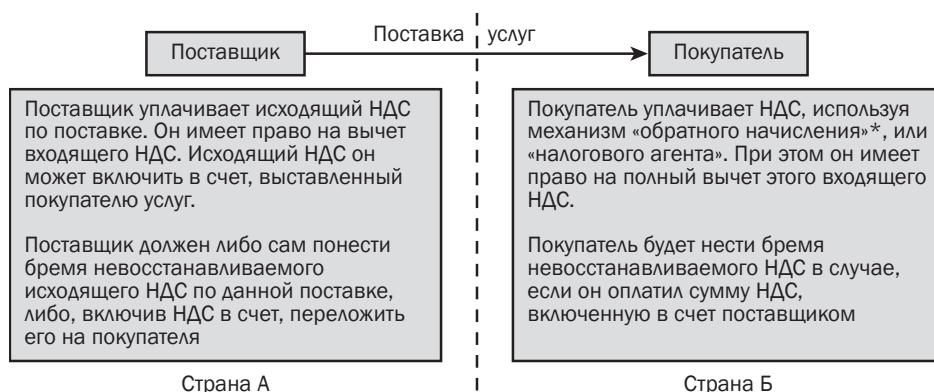
Предлагаем использовать два показателя для оценки степени соблюдения принципа нейтральности НДС по отношению к международной торговле услугами.

Первый показатель — это избыточное налогообложение НДС. Фундаментальный принцип НДС — налогообложение потребления в той стране, в которой фактически происходит конечное потребление услуги или ее использование для осуществления деловой деятельности. Логично заключить, что в случае, если поставка услуг облагается НДС не в той стране, в которой происходит конечное потребление, то налогоплательщик, уплачивающий НДС по данной поставке, подвергается избыточному налогообложению.

Данная ситуация возникает в случае, если согласно законодательству страны А место реализации услуг для целей НДС определяется «по поставщику», а согласно законодательству страны Б — «по покупателю». В результате поставка услуг будет облагаться дважды — как в стране ведения основной деятельности поставщика услуги, так и в стране ведения основной деятельности ее покупателя.

Рисунок 1

Избыточное налогообложение НДС международных поставок услуг

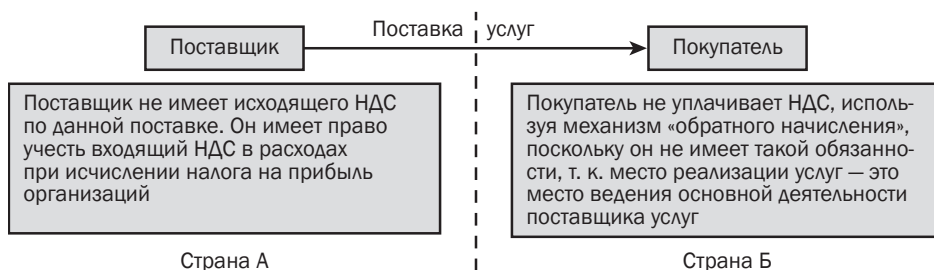


* В британском законодательстве эта процедура известна как «обратное обложение» (reverse charge). Аналог в российском праве — концепция так называемого налогового агента. Ее смысл заключается в том, что в случаях, когда заставлять отчитываться по НДС поставщика услуги, находящегося в другой стране, нежелательно, затруднительно или вовсе невозможно, соответствующие обязанности возлагаются на покупателя. Источник: составлено автором.

Согласно теоретическим основам обложения НДС международных поставок, сделку следует облагать НДС лишь один раз, причем налогообложение должно произойти в стране ведения основной деятельности покупателя услуг. Следовательно, НДС, уплаченный в стране ведения основной деятельности поставщика услуг, — излишнее невозвратимое налоговое бремя. В результате нарушается принцип нейтральности данного налога по отношению к бизнесу. Такая ситуация происходит по той причине, что либо поставщик, либо покупатель услуг (в зависимости от того, включит или не включит поставщик НДС в цену продукции) понесет бремя невозвратимого НДС, что противоречит принципу нейтральности НДС.

Второй показатель — это недополученные доходы от НДС. Они возникают в случае ненамеренного необложения НДС тех или иных поставок услуг. Это происходит, когда в соответствии с правилами страны-поставщика место реализации услуг определяется по месту нахождения покупателя услуг, а в соответствии с правилами страны-покупателя — по месту нахождения поставщика. В этом случае поставка услуг из-за границы не облагается НДС.

Недополученные доходы при налогообложении НДС международных поставок услуг



Источник: составлено автором.

Согласно теоретическим основам налогообложения НДС международных поставок, сделку следует облагать НДС лишь один раз, причем это должно происходить в стране ведения основной деятельности покупателя услуг. Таким образом, возникают недополученные доходы бюджета по причине необложения налогом оказания услуг местным компаниям из-за границы. Еще одно последствие такой ситуации — искажение конкуренции между иностранными и местными поставщиками, поскольку иностранные поставщики имеют возможность оказывать те же самые услуги без НДС.

Нами была разработана модель правил по определению места реализации услуг, которую можно было бы ввести в Российской Федерации. Введение таких правил позволило бы избежать двойного налогообложения и ненамеренного необложения НДС операций по международной торговле услугами между РФ и странами ЕС (табл. 1).

Таблица 1

Модель правил по определению места реализации услуг для целей НДС

Вид услуг, к которым применяется правило	Правило	Теоретическое обоснование	Практическая осуществимость
Все поставки услуг в сегменте B2B, к которым не применяется ни одно из специальных правил	Место реализации услуг определяется по месту ведения основной деятельности покупателя услуги	Налогообложение потребления в том месте, где оно фактически происходит, и соблюдение принципа нейтральности НДС	Правило может использоваться с помощью механизма «обратного начисления» НДС (механизма «налогового агента») или через процедуру регистрации для целей НДС
Все поставки услуг в сегменте B2C, к которым не применяется ни одно из специальных правил	Место реализации услуг определяется по месту нахождения основной деятельности поставщика услуги	Налогообложение потребления происходит не в той стране, в которой происходит потребление, однако принцип нейтральности НДС все равно реализуется	В связи с тем, что невозможно проконтролировать уплату НДС физическими лицами — конечными потребителями услуг, НДС уплачивает поставщик услуг, который включает его в цену товара
Все поставки услуг в сегменте B2B, связанные с недвижимостью	Место реализации услуг определяется недвижимостью	Данное правило более точно, чем правило «по покупателю», позволяет определить место фактического использования услуги; свойство нейтральности НДС реализуется	Место нахождения недвижимости просто определить, поэтому данное правило удобно использовать для целей администрирования налога
Все поставки услуг в сегменте B2B в области культуры, искусства, образования (обучения), физической культуры, туризма, отдыха и спорта	Место реализации услуг определяется по месту их фактического оказания	Данное правило более точно, чем правило «по покупателю», позволяет определить место фактического использования услуги; свойство нейтральности НДС реализуется	Фактическое место оказания данных услуг просто определить, поскольку для их оказания необходимо физическое присутствие поставщика услуги и ее получателя на территории одной страны

Вид услуг, к которым применяется правило	Правило	Теоретическое обоснование	Практическая осуществимость
Все поставки услуг по транспортировке в сегменте B2B	Местом реализации услуг признается страна, на территории которой находится пункт отправления и (или) назначения и в которой зарегистрирована организация, выполняющая услуги	Данное правило более точно, чем правило «по покупателю», позволяет определить место фактического использования услуги; свойство нейтральности НДС реализуется	Данное правило успешно функционирует во многих странах и не приводит к трудностям в администрировании или к искажающим эффектам
Все поставки услуг в сегменте B2B, связанные с движимым имуществом	Место реализации услуг определяется по месту нахождения движимого имущества	Данное правило более точно, чем правило «по покупателю», позволяет определить место фактического использования услуги; свойство нейтральности НДС реализуется	Место нахождения движимого имущества просто определить (ввоз и вывоз товаров, въезд и выезд транспортных средств контролируются таможенными органами), поэтому данное правило удобно использовать для целей администрирования налога

Источник: составлено автором на основании статей Налогового кодекса РФ, Директивы ЕС по НДС (Council Directive 2008/8/EC of 12 February 2008 amending Directive 2006/112/EC as regards the place of supply of services) и Руководства ОЭСР по определению места реализации услуг для целей НДС.

Данная модель, с одной стороны, учитывает Рекомендации ОЭСР, касающиеся теоретически правильного подхода к налогообложению НДС международной торговли, а с другой — проблемы налогового администрирования НДС в России.

РАСХОЖДЕНИЯ МЕЖДУ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВОМ РФ И СТРАН ЕС

В результате сравнительного анализа законодательства РФ и ЕС в области правил по определению места реализации услуг для целей НДС было обнаружено, что часть услуг, которые считаются оказываемыми по месту нахождения заказчика согласно законодательству ЕС, не считаются таковыми согласно НК РФ. К ним относятся услуги радио- и телевидения, телекоммуникационные услуги; услуги, оказываемые в электронной форме, и принятие обязательства воздерживаться полностью или частично от ведения коммерческой деятельности или реализации авторских прав, патентов, лицензий, товарных знаков и аналогичных прав. Кроме того, в этот список попадают аудиовизуальные и связанные с ними услуги, прочие деловые услуги.

Поставка всех этих услуг облагается НДС дважды при их оказании российскими организациями организациям и частным лицам из ЕС и ненамеренно не облагается НДС при их оказании организациями из ЕС российским компаниям и частным лицам. Такая ситуация возникает потому, что в России место реализации данных услуг определяется по основному правилу, т. е. по месту ведения основной деятельности поставщика услуг, а в ЕС их место реализации в сегментах B2B и B2C определяется по месту нахождения заказчика.

Принцип нейтральности НДС при налогообложении международной торговли данными видами услуг полностью не соблюдается. При равных издержках на оказание услуги импортировать услугу в ЕС из России выгоднее, чем экспортировать ее из России в ЕС. Это негативно влияет на торговлю услугами между ЕС и РФ и на поступление НДС от налогообложения международных поставок услуг в бюджет России.

Влияние на торговлю включает в себя следующие эффекты:

- двойное налогообложение экспорта, что ставит российских экспортеров при прочих равных условиях в менее выгодное положение по сравнению с иностранными поставщиками услуг при конкуренции на иностранных рынках;

— необложение НДС импорта, что ставит при прочих равных условиях иностранных поставщиков в более выгодное положение по сравнению с российскими поставщиками услуг при конкуренции на отечественном рынке.

Основное правило определения места реализации услуг в сегменте В2В для целей НДС, действующее в ЕС, удовлетворяет Рекомендациям ОЭСР, и нацелено на налогообложение в стране потребления. Кроме того, это правило вводит применительно к услугам принцип страны назначения, который уже стал международной нормой при торговле товарами. В то же время порядок определения места реализации услуг согласно НК РФ противоречит этому документу.

В табл. 2 представлена приблизительная оценка бюджетных последствий для России от того, что основные правила определения места реализации услуг в нашей стране и в ЕС отличаются.

Таблица 2

**Оценка соблюдения принципа нейтральности
при налогообложении НДС торговли услугами
между РФ и ЕС, облагаемыми в РФ по основному правилу, в 2010 г.**

Показатель, млн руб.	Аудиовизуальные и связанные с ними услуги	Прочие деловые услуги	Телекоммуникационные услуги	Итого
Экспорт	5159	36 315	19 698	61 172
Импорт	14 414	32 999	27 833	75 246
Избыточное налоговое бремя	929	6537	—	7465
Недополученные доходы	2595	5940	5010	13 544
Эффект для бюджета	-1666	597	-5010	-6079

Данные: Внешняя торговля Российской Федерацией услугами — 2010. Статистический сборник / Polpred.com (<http://polpred.com/upload/pdf/cbrf.pdf>).

Эффект для бюджета составляет приблизительно 6 млрд руб. чистых недополученных доходов от НДС в 2010 г. Решением данной проблемы могло бы стать изменение основного правила и проведение реформы по образцу ЕС, т. е. введение двух основных правил по определению места реализации услуг для целей НДС: в сегменте В2В «по покупателю» и в В2С — «по поставщику».

Библиография

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31.07.1998 № 146-ФЗ. Часть вторая от 05.08.2000 № 117-ФЗ (с изменениями и дополнениями) [Электронный ресурс] / Информационно-правовой портал «Гарант». — Режим доступа: <http://base.garant.ru/10900200/>.
2. Внешняя торговля Российской Федерацией услугами — 2010. Статистический сборник [Электронный ресурс] / Polpred.com. — Режим доступа: <http://polpred.com/upload/pdf/cbrf.pdf>.
3. Семкин, К. К., Медведева, О. В., Семкина, Т. И., Милоголов, Н. С. Взимание НДС: международная практика и российские нормы: монография. — М.: Магистр: ИНФРА-М, 2012.
4. Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax [Электронный ресурс] / EUR-Lex. Access to European Union law. — Режим доступа: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:en:PDF>.
5. Council Directive 2008/8/EC of 12 February 2008 amending Directive 2006/112/EC as regards the place of supply of services [Электронный ресурс] / EUR-Lex. Access to European Union law. — Режим доступа: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:044:0011:0022:EN:PDF>.
6. OECD International VAT/GST Guidelines Draft Consolidated Version. February 2013 [Электронный ресурс] / OECD. — Режим доступа: <http://www.oecd.org/tax/consumption/ConsolidatedGuidelines20130131.pdf>.