

АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ В ЧАСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НДС УСЛУГ, ОКАЗЫВАЕМЫХ В РАМКАХ ВНЕШНЕТОРГОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ И ПУТИ ИХ РЕШЕНИЯ

ACTUAL ISSUES OF VAT ON SERVICES PROVIDED WITHIN FOREIGN ECONOMIC ACTIVITY AND THEIR WAYS OF SOLVING

S. Zaitsev

Summary. This article is devoted to most common problems of Russian tax legislation in part of VAT on services provided both by Russian and foreign suppliers within foreign economic activity. The most common problems, which contribute to decreasing of Russian suppliers' competitiveness and which make Russian market less attractive for the foreign suppliers, were considered by author. For each issue author proposed possible methods of elimination by amendment of Russian tax legislation.

Keywords: VAT, foreign economic activity, issues of Russian tax legislation in part of VAT; VAT on services provided to foreign buyer; recovery of input VAT; place of supply

Зайцев Сергей Владимирович

Финансовый университет при Правительстве РФ
zsv014@gmail.com

Аннотация. В данной статье автором рассмотрены наиболее распространенные проблемы налогового законодательства Российской Федерации в части налогообложения налогом на добавленную стоимость услуг, оказываемых как российскими, так и иностранными поставщиками, в рамках внешнеэкономической деятельности. Автором рассмотрены наиболее распространенные проблемы, которые способствуют снижению конкурентоспособности российских поставщиков и которые делают российский рынок для иностранных поставщиков менее привлекательным. По каждой проблеме автором предложены возможные методы устранения путем внесения существенных изменений в российское налоговое законодательство.

Ключевые слова: НДС; внешнеэкономическая деятельность; проблемы законодательства в части НДС; налогообложение НДС услуг, оказываемых иностранному покупателю; возмещение входного НДС; место реализации.

Формирование развитой рыночной экономики не представляется возможным без успешной внешнеэкономической деятельности (далее ВЭД). Она выступает ее неотъемлемым атрибутом и, на сегодняшний день, представляет важность, поскольку большинство стран придерживаются рыночной системы хозяйствования. В связи с этим, очевидным является тот факт, что ВЭД должна иметь четкое и структурированное нормативно-правовое регулирование. Налогообложение ВЭД не является исключением, поскольку должно отражать современные особенности хозяйственной жизни страны и реагировать на изменения, происходящие на мировом рынке. Одним из обязательных платежей, затрагивающих ВЭД, является налог на добавленную стоимость (далее НДС).

Российский бизнес имеет большой опыт во внешней торговле товарами. Это объясняется тем, что Российская Федерация является крупным поставщиком сырьевых товаров, поэтому налоговое законодательство в части экспорта товаров бурно развивалось, чтобы отвечать всем современным требованиям. Более того, при экспорте товаров, налогоплательщик имеет дело со специальным органом исполнительной власти (Федеральная таможенная служба), который, непосредственно на практике, имеет возможность разрабатывать зако-

нопроекты, которые потом будут предложены Минфином для рассмотрения в Государственной Думе. Однако, нормы, затрагивающие налогообложение внешней торговли услугами, существенно отстают по качеству и детализации от ведущих стран, оказывающих услуги на мировом рынке. Возможно, это связано с тем, что Российская Федерация не имеет ни одной транснациональной компании, оказывающей услуги или выполняющей работы, что опускает необходимость совершенствования данной части налогового законодательства. Тем не менее, в современных условиях колоссальную значимость на мировом рынке представляют именно услуги и работы, поэтому необходимо упрощать и делать налоговое законодательство более выгодным для российских предпринимателей. Рассмотрим самые актуальные проблемы и неопределенности налогообложения НДС услуг (работ) при осуществлении внешней торговли.

Установленный в настоящий момент НК РФ механизм исчисления НДС при внешней торговле работами (услугами) существенным образом отличается от механизма исчисления НДС, действующего в странах (за исключением стран ЕАЭС), являющихся крупнейшим деловым партнерами.

Существование различий в порядке обложения НДС между странами — деловыми партнерами уже само

по себе является отрицательным фактором, поскольку приводит к нарушению принципа зеркальности обложения, в результате чего, обороты по реализации могут быть либо не обложены НДС ни в одной из стран, либо обложены НДС сразу в обеих странах.

При этом необходимость безотлагательных мер по гармонизации механизма обложения НДС со странами-партнерами в отношении «экспорта» и «импорта» услуг (работ) вызвана тем, что на данный момент в результате существующих различий:

1. Российские налогоплательщики при реализации услуг (работ) иностранным покупателям поставлены в заведомо невыгодное положение по сравнению с иностранными (местными) поставщиками.
2. Иностранные продавцы при реализации услуг (работ) российским покупателям фактически имеют налоговые преимущества по сравнению с российскими налогоплательщиками-поставщиками.
3. Имеет место правовая неопределенность в отношении порядка определения места реализации услуг (работ) при ведении внешнеэкономической деятельности через зарубежные обособленные подразделения российских организаций, и российские обособленные подразделения иностранных организаций.

Таким образом, в Западных странах более эффективно, чем в Российской Федерации, используется регулирующая функция налогов, которая стимулирует конкурентоспособность своих налогоплательщиков на внешних рынках. Основные направления повышения конкурентоспособности российских налогоплательщиков, оказывающих услуги и (или) выполняющих работы путем гармонизации действующего механизма в Российской Федерации исчисления НДС с налоговым правом ведущих Западных стран. Ниже более подробно описаны и обоснованы предложения по усовершенствованию механизма исчисления НДС при внешнеторговой деятельности путем:

Изменение места реализации «прочих» услуг (работ) с места деятельности продавца, на место деятельности покупателя.

В настоящий момент в соответствии с подпунктом 5 п. 1 ст. 148 НК РФ местом реализации «прочих» услуг (работ) является место деятельности продавца. При этом в соответствии с законодательством стран Европейского союза (ЕС). Местом реализации «прочих» услуг (работ) является место деятельности покупателя, таким образом в ЕС практически полностью реализован общий принцип взимания НДС по «стране назначения».

Существующая ситуация приводит к тому, что:

Российские налогоплательщики поставлены в заведомо невыгодное положение при выходе на иностранные рынки услуг (работ) по сравнению с иностранными продавцами аналогичных (услуг, работ) поскольку:

1. Иностранный покупатель не может зачесть предъявленный ему российский НДС, что для него означает прямое увеличение стоимости услуг (работ) на 18%. При этом иностранный НДС местных (иностранных) поставщиков может быть принят к вычету.
2. Возникает экономическое двойное налогообложение услуг (работ), реализуемых российскими налогоплательщиками, так как иностранный покупатель оплачивает одновременно и российский НДС, предъявленный ему, но не возмещаемый, и исчисленный им как налоговым агентом иностранный НДС.
3. Иностранные организации имеют налоговое преимущество при реализации работ (услуг) российским покупателям, поскольку их реализуемые российскими налогоплательщиками «прочие» услуги (работы) не подлежат обложению ни российским НДС, ни иностранным НДС.

Хотелось бы особо подчеркнуть, что изменение места реализации «прочих» услуг (работ) с места деятельности продавца на место деятельности покупателя:

1. Во-первых, приведет к повышению конкурентоспособности услуг (работ) российских налогоплательщиков на внешних рынках.
2. Во-вторых, не приведет к выпадению налоговых доходов для бюджета поскольку Российская Федерация является нетто-импортером услуг (работ) и снижение доходов от НДС из-за выпадения из обложения услуг (работ) российских налогоплательщиков будет компенсировано увеличением НДС с приобретения услуг (работ) у иностранных организаций.
3. В-третьих, упрощит налоговое законодательство, поскольку (исключая случаи фрахта и транспортировки) российскому налогоплательщику, необходимо будет выбрать только между двумя категориями услуг (работ): облагаемых по месту фактического выполнения или облагаемых по месту деятельности покупателя.

В настоящий момент в Российской Федерации входной НДС, относящийся к услугам (работам), место реализации которых не считается территорией Российской Федерации, зачету (возмещению из бюджета) не подлежит, а относится на себестоимость реализуемых услуг (работ). При этом в Западных странах входной НДС по услугам (работам), местом реализации которых не является

территория соответствующей страны, подлежит зачету, то есть применяется режим налогообложения аналогичный экспорту товаров.

Существующая ситуация приводит к тому, что:

1. Не возмещаемый для российского налогоплательщика входной российский НДС включается в себестоимость услуг (работ) и в итоге увеличивает их стоимость для иностранных покупателей. При этом стоимость услуг (работ) местных (иностраных) поставщиков сформирована без учета невозмещаемого российского или иностранного НДС.
2. Возникает экономическое двойное налогообложение услуг (работ), реализуемых российскими налогоплательщиками, так как иностранный покупатель оплачивает одновременно и не возмещаемый для российского налогоплательщика входной российский НДС в составе стоимости покупаемых услуг (работ), и исчисленный им как налоговым агентом иностранный НДС.
3. Одновременно иностранные продавцы облагаемых по месту деятельности покупателя услуг (работ) на российском рынке имеют как минимум равные с российскими налогоплательщиками условия, поскольку в стоимости их услуг не заложен невозмещаемый иностранный НДС.

Таким образом, отсутствует стимулирование экспорта услуг (работ), что особенно важно в постиндустриальной экономике.

С точки зрения юридической техники данная проблема может быть реализована одним из следующих способов:

1. Распространением ставки 0% на услуги (работы) местом реализации которых не является Российская Федерация, или
2. Введением прямого разрешения на вычет входного НДС по работам и услугам оказанных в условиях, когда местом реализации, которых не является Российская Федерация.

Реализация любого из подходов потребует внесения текстуальных изменений в целый ряд статей НК РФ. Также очевидна существенность вопросов налогового контроля, возникающих в связи предлагаемыми изменениями, в частности, введением в законодательство положений, препятствующих злоупотреблениям.

3. Уточнение порядка определения места реализации работ (услуг) при ведении внешнеэкономической деятельности через обособленные подразделения и (или) постоянные представительства

Последняя из выделенных проблем представляется следующим образом: ст. 148 НК РФ содержит неопреде-

ленность в отношении порядка определения места реализации услуг (работ) при ведении внешнеэкономической деятельности через обособленные подразделения и (или) постоянные представительства. Эта неопределенность касается, в частности, таких случаев как:

1. Приобретение для деятельности иностранных обособленных подразделений и (или) постоянных представительств российских организаций услуг (работ), местом реализации которых считается место деятельности покупателя.
2. Выполнение иностранными обособленными подразделениями и (или) постоянными представительствами российских организаций услуг (работ) местом реализации которых считается место деятельности продавца.
3. Приобретение иностранными организациями, имеющими российские обособленные подразделения, услуг (работ) облагаемых по месту деятельности покупателя, но не связанных с деятельностью российских их обособленных подразделений.
4. Выполнение иностранными организациями, имеющими российские обособленные подразделения, услуг (работ) облагаемых по месту деятельности покупателя, без участия российских обособленных подразделений.

Из буквального толкования положений ст. 148 НК РФ следует, что местом реализации услуг (работ) во всех рассмотренных выше случаях всегда будет являться Российская Федерация, что не имеет экономического смысла и вряд ли являлось намерением законодателя. Хотя Минфин РФ, в частности, по первому примеру, и высказывал позицию о неприменении российского НДС, но данный вывод все-таки из законодательства не следует и, мы предполагаем, что именно поэтому Минфин РФ не привел никакого обоснования своей позиции.

Данная ситуация из-за своей правовой неопределенности сдерживает участие российских организаций во внешнеэкономической деятельности через иностранные обособленные подразделения и (или) постоянные представительства, а кроме того, создает неопределенность для российских налогоплательщиков, выполняющих услуги (работы) не связанные с российской деятельностью иностранных организаций, но при этом имеющих российские обособленные подразделения.

Обратным примером может служить налоговое право ЕС, в котором четко реализована концепция, что при приобретении или реализации услуг (работ) через обособленные подразделения и (или) постоянные представительства для определения места реализации принимается во внимание место нахождения обособленного

подразделения и (или) постоянного представительства, а не место нахождения организации.

Все это является доказательством того, что необходимо незамедлительное совершенствование налогового законодательства в области внешней торговли услугами (работами).

Безусловно, налогообложение внешней торговли товарами представляется более прозрачным и практич-

ным, поскольку оно затрагивает материальные объекты. Также огромный вклад в его качество внесли международные договоры Российской Федерации об избежании двойного налогообложения. Однако, как уже было отмечено выше, на сегодняшний день, внешняя торговля услугами и работами имеет огромное значение в экономике развитых стран, поэтому развитие законодательства и, как следствие, налогового контроля за «экспортом» и «импортом» работ и услуг представляется первоначально важным.

ЛИТЕРАТУРА

1. COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax. Опубликована в Официальном Журнале (далее ОЖ) N L 347~<11. 12. 2006;
2. Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности: Федер.закон от 08 декабря 2003 г. № 164-ФЗ // Российская газета. — 2003. — Федеральный выпуск № 3368 (0) - Ст. 2–33.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации часть 2: Федер.закон от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ // Актуальное законодательство - ред. на 21 января 2018 г. - С. 410–551.
4. Гончаренко, Л. И. Налогообложение организаций: Учеб. для вузов / А. А. Артемьев [и др.]; Под. ред. Л. И. Гончаренко. — М.: Кнорус, Экономика, 2016. — 508 с.
5. Официальный сайт Федеральной налоговой службы: Аналитические справки о поступлении администрируемых ФНС России доходов в консолидированный бюджет Российской Федерации. [Электронный ресурс]. — URL.: <https://analytic.nalog.ru/portal/index.ru-RU.htm> (дата обращения: 09.04.2018).

© Зайцев Сергей Владимирович (zsv014@gmail.com).

Журнал «Современная наука: актуальные проблемы теории и практики»



Финансовый университет при Правительстве РФ