

Британское LLP оказывает консультационные услуги в России и в Европе: налоговые последствия

Британские товарищества с ограниченной ответственностью (Limited Liability Partnerships - LLP) в настоящее время являются одним из наиболее распространенных инструментов международной коммерции. LLP при некоторых условиях может действовать как квази-офшор, т.е. вести деятельность в эффективно безналоговом режиме. Таким образом, британские товарищества с ограниченной ответственностью по аналогии с офшорными компаниями могут использоваться как в международной торговле, так и для оказания услуг. Одним из наиболее распространенных направлений использования «сервисных» LLP является сфера консультационных услуг. Оказание таких услуг, как правило, связано с возникновением двух налогов – налога на прибыль и НДС.

В данной статье мы рассмотрим основные вопросы, связанные с налогообложением деятельности LLP по оказанию услуг в России и в Европе.

Налог на доход в Великобритании

Товарищество с ограниченной ответственностью - это форма юридического лица, введенная в законодательство Великобритании с 2001 г¹. Его следует отличать как от полного, так и от командитного товарищества (General Partnership, Limited Partnership).

Основная особенность товарищества с ограниченной ответственностью состоит в том, что ответственность всех его участников ограничена, подобно ответственности участников обычной компании с ограниченной ответственностью. Однако при этом налогообложение данного юридического лица происходит по принципу товарищества, то есть «прозрачным» образом.² Это значит, что доходы самого товарищества (в том числе доходы от прироста капитала) не подлежат отдельному налогообложению, а облагаются лишь в составе доходов каждого из участников. Соответственно, распределение товариществом полученного им дохода своим участникам уже не будет подлежать отдельному налогообложению.

Доходы иностранных компаний в Великобритании подлежат налогообложению, если они получены через постоянное представительство в Великобритании, то есть через рабочий офис или иное постоянное место деятельности. Кроме того, к возникновению постоянного представительства может приводить наличие так называемого «зависимого агента» в Великобритании, то есть лица, заключающего сделки от имени товарищества в Великобритании (но мы этот случай здесь далее рассматривать не будем). Также налогообложению подлежат некоторые виды доходов нерезидентов, полученные из Великобритании (например, роялти).

Из сказанного следует, что если участники товарищества с ограниченной ответственностью не являются резидентами Великобритании и не ведут там деятельности, а коммерческая деятельность товарищества не ведется на территории Великобритании и там нет источников его дохода, то доходы товарищества не являются объектом налогообложения по британскому законодательству.

Таким образом, если участники товарищества – нерезиденты Великобритании, а консультационные услуги оказываются товариществом только зарубежным заказчикам, вопрос налогообложения доходов сводится к определению того, ведется ли коммерческая деятельность товарищества в Великобритании. Если у товарищества есть в Великобритании постоянная база, откуда ведется деятельность (например, офис, где физически нахо-

¹ Limited Liability Partnerships Act 2000 ("LLP Act").

² LLP Act, Art. 10.

дятся консультанты) то налогообложение есть, так как у каждого участника тем самым образуется постоянное представительство в Великобритании. В противном случае налогообложения не возникает. Далее мы будем исходить из того, что рабочего офиса в Великобритании у товарищества нет, и, соответственно, налогообложения дохода не возникает.

Даже если у товарищества нет дохода, подлежащего налогообложению в Великобритании, оно должно встать на налоговый учет для целей налога на доход и ежегодно подавать в налоговый орган налоговую отчетность (в случае отсутствия налогооблагаемого дохода – «нулевую» декларацию). Помимо налоговых органов, финансовая отчетность ежегодно подается в регистрирующий орган (Companies House). Эта отчетность отражает не только облагаемый в Великобритании оборот, но и весь «всемирный» оборот от деятельности товарищества. Отчетность, как правило, готовится профессиональными бухгалтерами в Великобритании. При превышении финансовыми показателями определенных порогов эта отчетность подлежит заверению аудитором.

НДС в Европе

В каждой стране Европейского Союза (ЕС) налог на добавленную стоимость взимается в соответствии с национальным законодательством этой страны. Так, в Великобритании этот вопрос регулируется законом от 1994 года с последующими изменениями³, а на Кипре – законом от 2000 года⁴. Однако это законодательство практически единообразно, так как оно должно соответствовать директивам ЕС о косвенном налогообложении, которые решают все наиболее существенные вопросы обложения НДС. Далее мы будем ссылаться на положения законодательства ЕС, а не отдельных его стран.

Ключевой проблемой при обложении НДС услуг⁵ является вопрос об их «месте реализации». Обложение НДС большинства операций происходит именно по месту реализации. Поскольку при оказании услуг компанией из одной страны компании из другой страны «место реализации» услуг не является самоочевидным, законодательство предусматривает специальные правила для определения места реализации тех или иных услуг.

В ЕС эти правила претерпели радикальное изменение с 1 января 2010 года. Это связано с началом применения ряда директив ЕС, в соответствии с которыми были изменены и национальные законы об НДС. Для наших целей представляет интерес Директива 2008/8/ЕС («Директива»)⁶.

Согласно новым правилам, в случае оказания услуг «налогооблагаемому лицу» услуги, по общему правилу, считаются оказанными по месту нахождения этого лица.⁷ Напротив, услуги, оказанные «не облагаемому налогом лицу», по общему правилу считаются оказанными по месту нахождения исполнителя по договору оказания услуг.⁸ Из общего правила есть целый ряд исключений, также перечисленных в Директиве: услуги посредников, услуги, связанные с недвижимым имуществом, услуги перевозки и др. Для этих видов услуг предусмотрены специальные правила определения места реализации.⁹

³ Value Added Tax Act 1994, as amended.

⁴ VAT Law 95(I)/2000, as amended.

⁵ Отметим, что термин «услуги» для целей обложения европейским НДС понимается расширительно: «реализацией услуг» считается любая сделка, не являющаяся реализацией товаров. См.: Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, OJ L 347, 11.12.2006, p. 1–118, Art. 24(1).

⁶ 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, p. 11–22.

⁷ Директива, ст. 2, ст. 44.

⁸ Директива, ст. 2, ст. 45.

⁹ Директива, ст. 2, ст. 44.

Под «налогооблагаемым лицом» здесь понимается лицо, подлежащее обложению НДС (а также любая организация, зарегистрированная как плательщик НДС).¹⁰

Таким образом, в сделках между коммерческими организациями из ЕС большинство видов услуг считаются оказанными по месту нахождения заказчика (плательщика дохода). Например, если британская компания оказывает консультационные услуги кипрской компании, то местом реализации, а, следовательно, и местом обложения НДС, считается Кипр.

Если исполнитель (получатель дохода) при этом находится в другой стране (не состоит на налоговом учете в стране местонахождения заказчика), то возникает технический вопрос взимания налога по данным операциям. В ЕС он решается путем применения схемы так называемого «обратного обложения» (reverse charge). Это значит, что по НДС в части данной транзакции отчитывается не получатель, а плательщик дохода (в случае оказания услуг - заказчик). Детали определяются национальным законодательством.¹¹

Концепция «обратного обложения» несколько отличается от российской концепции «налогового агента» (ст. 161 НК РФ). По российскому законодательству налоговый агент вначале уплачивает НДС за контрагента в бюджет, а затем, при наличии предусмотренных законом оснований, получает право на возмещение или вычет НДС в уплаченном размере. В Европе плательщик дохода обычно получает право на вычет одновременно с образованием обязанности уплаты. Таким образом, сумма подлежащего уплате НДС вносится в декларацию одновременно с суммой вычета, в результате чего в бюджет фактически ее выплачивать не нужно.

Разумеется, это верно лишь в том случае, когда у плательщика (в рассматриваемом случае - заказчика услуг) действительно есть право на вычет «входящего» НДС, в соответствии с обычными правилами. А именно, необходимо, чтобы плательщик был налогооблагаемым лицом, а приобретаемые им товары или (как в нашем случае) услуги использовались им в облагаемой НДС деятельности. При этом товары или услуги должны приобретаться у налогооблагаемого лица.¹² Если же у плательщика нет права на вычет (например, когда его деятельность освобождена от обложения НДС), он в предусмотренном законом порядке перечисляет данную сумму НДС в бюджет.

Далее, как уже упоминалось, при оказании услуг лицам, не облагаемым европейским НДС, таким как «обычные» физические лица или зарубежные организации, не состоящие на налоговом учете в ЕС, услуги по общему правилу считаются оказанными по месту нахождения исполнителя.¹³ То есть налог в бюджет своей страны уплачивает именно исполнитель, включающий в счет, как обычно, сумму налога.

Как и в случае оказания услуг коммерческим контрагентам, предусмотрены исключения из общего правила.

В частности, есть целый список видов услуг, оказываемых не облагаемым налогом лицам, находящимся за пределами ЕС, которые считаются реализованными по месту нахождения заказчика.¹⁴ Соответственно, такие сделки не облагаются европейским НДС, даже если услуга оказана европейской компанией. В список входят, в частности, консультационные, юридические и т.п. услуги, передача прав на объекты интеллектуальной собственности и др. Таким образом, предоставляя юридическую консультацию, например, российскому клиенту, европейская компания не включает в счет НДС.

¹⁰ Директива, ст. 2, ст. 43.

¹¹ Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, OJ L 347, 11.12.2006, p. 1-118, Art. 194.

¹² Там же, ст. 168.

¹³ Council Directive 2008/8/EC, art. 2, art. 45.

¹⁴ Council Directive 2008/8/EC, art. 2, art. 59.

Государства ЕС самостоятельно устанавливают ставку НДС (стандартная ставка – не менее 15%, уменьшенная – не менее 5%).¹⁵ Некоторые операции освобождены от НДС. В некоторых случаях применяется нулевая ставка, то есть помимо того, что не нужно платить налог, налогоплательщику полагается вычет или возмещение «входящего» НДС по соответствующим операциям. По нулевой ставке, в частности, облагается экспорт товаров из ЕС, а также реализация услуг, включая транспортные услуги, «непосредственно связанных» с экспортом или импортом товаров.¹⁶ Вычет по «входящему» НДС по использованным в его деятельности товарам и услугам полагается налогоплательщику как при ведении налогооблагаемой деятельности в своей стране, так и при ведении аналогичной деятельности за рубежом (в том числе за пределами ЕС, где европейский НДС на эти операции не взимается).¹⁷

Обязанность постановки на налоговый учет («регистрации на НДС») в той или иной стране ЕС возникает, по общему правилу, когда сумма облагаемой налогом реализации в этой стране у данной компании превышает определенный законодательством этой страны порог. (Британские товарищества, включая товарищества с ограниченной ответственностью, подлежат постановке на налоговый учет для целей обложения НДС на равных основаниях с британскими компаниями.) Например, британская компания, годовой объем облагаемой НДС реализации в Великобритании у которой превышает 70 тыс. фунтов, должна зарегистрироваться на НДС в Великобритании. В эту величину не включается налогооблагаемый оборот этой компании в других странах ЕС. То есть британская компания, осуществляющая налогооблагаемую реализацию товаров или услуг лишь за пределами Великобритании, не обязана регистрироваться на НДС в Великобритании.

В определенных случаях у такой компании (реализующей товары или услуги за рубежом) может возникать обязанность постановки на налоговый учет по НДС в стране реализации. Например, при дистанционной продаже товаров физическим лицам в той или иной стране ЕС, если оборот в той стране превышает определенный порог, необходимо зарегистрироваться на НДС в такой стране. Однако если речь идет только об операциях между коммерческими компаниями, зарегистрироваться на НДС за рубежом, как правило, не нужно, так как налог уплачивает покупатель (заказчик) по принципу обратного налогообложения. Так, если британская компания оказывает консультационные услуги кипрской компании, то британской компании нет необходимости регистрироваться на НДС на Кипре.

Отметим, что постановка иностранной на налоговый учет для целей НДС в странах ЕС (в отличие от РФ) не связана с наличием или отсутствием постоянного представительства этой компании в данной стране ЕС. Иностранная компания может не иметь постоянного представительства в данной стране, но состоять на налоговом учете по НДС в связи с наличием налогооблагаемой реализации в этой стране. И наоборот, компания может иметь постоянное представительство, но не состоять на налоговом учете по НДС в связи с отсутствием налогооблагаемой реализации.

НДС в России

Согласно российскому законодательству, местом реализации консультационных услуг российскому заказчику («покупателю» услуг, в терминологии НК РФ) считается Россия (пп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ), независимо от местонахождения исполнителя («продавца» услуг). Соответственно, реализация таких услуг является объектом налогообложения в РФ (пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ). Если иностранный продавец не состоит на налоговом учете в РФ, налог исчисляется, удерживается и уплачивается в бюджет покупателем, действующим в качестве налогового агента (п. 2 ст. 161 НК РФ). Российский покупатель, как правило, имеет право на налоговый вычет в размере уплаченного в качестве налогового агента налога, при условии, что он состоит на налоговом учете и вы-

¹⁵ Там же, ст.ст. 97, 99.

¹⁶ Там же, ст.ст. 146(а), 146(е), 169(б).

¹⁷ Там же, ст. 169(а).

полняет обязанности налогоплательщика по НДС, а услуги приобретены им для осуществления налогооблагаемых операций или «перепродажи» (п.п. 2-3 ст. 171 НК РФ).

Таким образом, основное отличие российских правил от европейской системы «обратного налогообложения» состоит в том, что в России налогоплательщик должен вначале уплатить НДС за иностранного продавца, а уже потом получать вычет в размере уплаченного таким образом НДС. Напомним, что в Европе обязанность уплаты возникает, как правило, одновременно с правом на вычет, ввиду чего деньги в бюджет фактически уплачивать не нужно.

Выводы

Исходя из предположения, что товарищество с офшорными участниками не имеет рабочего офиса в Великобритании, а вся его коммерческая деятельность фактически осуществляется за пределами страны, в Великобритании не возникает налогообложения дохода (прибыли) от оказания консультационных услуг европейским и российским заказчикам. Не возникает налогообложения и при распределении полученных доходов участникам товарищества. Несмотря на это, товарищество должно встать на налоговый учет и ежегодно подавать отчетность как в налоговые, так и в регистрирующие органы.

При оказании консультационных услуг европейским и российским заказчикам у товарищества не возникает объекта обложения НДС в Великобритании. Соответственно, нет необходимости становиться на налоговый учет по НДС и сдавать отчетность по НДС в Великобритании. Данные операции облагаются НДС в стране европейского заказчика и в России, соответственно, но исчисление и уплата налога возлагается на местных заказчиков, а не на британское товарищество (если только оно не состоит на налоговом учете по НДС в стране европейского заказчика или в России).

Материал подготовлен компанией Roche & Duffay
тел. (495) 790-2660; 926-2990