

Налогообложение иностранных юридических лиц в России - НДС

Как известно, тот факт, что компания зарегистрирована за рубежом (пусть даже и в безналоговой юрисдикции), еще не освобождает ее от налоговых обязательств в России, как, впрочем, и в любых других странах, если она ведет в них ту или иную деятельность или получает с их территории доходы. В частности, в соответствии с главой 25 Налогового кодекса ("Налог на прибыль организаций"), если компания имеет постоянное представительство в России, то это представительство облагается налогом на прибыль, подобно обычной российской компании. Если такого представительства нет, но компания тем не менее получает доходы с территории России (например, дивиденды или роялти), такие доходы могут облагаться налогом на доход у источника выплаты (то есть налог удерживается и уплачивается российским плательщиком дохода, который выступает в роли налогового агента).

Подобным же образом, в соответствии с главой 21 Налогового кодекса ("Налог на добавленную стоимость"), иностранное юридическое лицо может являться плательщиком российского НДС. Вообще в силу специфики данного налога (а НДС - это, в отличие от налога на прибыль, не прямой, а косвенный налог, и исчисляется он отдельно по каждой операции) само по себе местонахождение участников сделки имеет лишь вторичное значение: налогоплательщиком по НДС при определенных обстоятельствах может являться как российская, так и иностранная организация. Ключевым для обложения НДС фактором является место реализации товаров или услуг. Если она происходит на территории РФ, то такая реализация - объект налогообложения российским НДС (ст. 146).

Однако следует отметить, что определить место реализации не всегда так легко, как это может показаться. Что если продавец погрузил товар в вагон в одной стране, а покупатель разгрузил уже в другой? Еще больше вопросов возникает при реализации услуг, так как они, в отличие от товаров, в некотором смысле нематериальны и, соответственно, не подлежат таможенному оформлению. Возьмем, скажем, консалтинговые или информационные услуги. Если английская фирма за определенную плату предоставляет некоторую информацию российской организации, то где находится место реализации?

Ответам на эти, согласитесь, неочевидные вопросы посвящены соответствующие статьи главы 21 Налогового кодекса. Мы рассмотрим их более подробно в применении к обложению НДС иностранных компаний.

Но для начала сформулируем **основные принципы взимания НДС**. Данные принципы обеспечивают так называемую экономическую нейтральность налога, то есть то, что он не вносит искажений в структуру экономических мотиваций хозяйствующих субъектов. Это явилось важнейшей причиной внедрения НДС в налоговую практику многих стран мира взамен не обладающих таким свойством оборотных налогов.

1. (При торговле внутри страны.) Налог выплачивается продавцом, исходя из суммы его продаж. При этом налог, уплаченный поставщикам при покупках, подлежит вычету. Конечный потребитель права на вычеты не имеет.
2. При импорте товаров импортер уплачивает налог, исходя из таможенной стоимости товара. Однако, вообще говоря, он имеет право на налоговый вычет в том же размере.

3. Экспорт товаров облагается налогом по нулевой ставке. Экспортер имеет право на вычет налога, уплаченного при приобретении (производстве) экспортируемого товара.

Теперь перейдем к определению места реализации и, соответственно, к вопросу о том, какие операции попадают под российский НДС.

Что касается **товаров**, то здесь все относительно просто. Если находящийся в России товар в процессе реализации не отгружается и не транспортируется, то место реализации, естественно, Россия. Если он отгружается или транспортируется, то Россия является местом реализации в том случае, если в начале этого процесса товар находился в РФ (ст. 147).

Таким образом, как торговля внутри страны, так и экспорт попадают по это определение - в обоих случаях местом реализации является Россия. Однако при торговле внутри страны налог взимается по обычной ставке 20% (по некоторым видам товаров применяется льготная ставка 10%), а при экспорте - по ставке 0%. Кстати говоря, есть существенное различие между ставкой НДС 0% и освобождением от НДС. В первом случае "входящий" НДС по приобретенным товарам и услугам подлежит вычету, а во втором - нет, в силу чего освобождение от НДС вообще не всегда выгодно налогоплательщику. Так вот, при экспорте "входящий" НДС зачитывается либо возмещается из бюджета.

Что касается импорта, то, как видно из определения, он не является реализацией на территории РФ (естественно, речь идет не о продаже импортных товаров, а о самом процессе их ввоза на таможенную территорию РФ). Однако ввоз товара также признается особой разновидностью объекта налогообложения для целей НДС (ст. 146). При этом, в отличие от прочих случаев, налогоплательщиком является не продавец товара (иностранная фирма), а покупатель (российская организация). Налог в этом случае уплачивается вместе с таможенными платежами (базой является таможенная стоимость плюс пошлины и акцизы). Однако уплаченный налог подлежит в дальнейшем, вообще говоря, зачету.

Итак, если иностранная компания осуществляет исключительно поставку товаров российским импортерам, она не является плательщиком российского НДС. Если она осуществляет торговые операции на территории России, для чего она должна зарегистрировать здесь свое постоянное представительство, то она облагается НДС так же, как и российские компании. Регистрация компании на НДС происходит по месту нахождения представительства, там же сдается соответствующая отчетность.

Перейдем теперь к вопросу обложения **услуг**. Понятия импорта (как и экспорта) для услуг не существует, так что вопрос наличия или отсутствия объекта налогообложения решается исключительно на основании места реализации. Как уже отмечалось, именно для услуг оно может быть не вполне очевидно. Поэтому налоговые законодательства всех стран, где существует НДС, предусматривают особые правила для определения места реализации в этом случае. Надо сказать, что в российском Налоговом кодексе этот вопрос изложен довольно-таки запутанно (ст. 148). Попытаемся изложить положения кодекса несколько более популярным языком.

Согласно кодексу, правила определения места реализации для целей НДС варьируются в зависимости от характера самих услуг. Хотя с первого взгляда это и может показаться странным, но место фактического оказания услуг определяет место их реализации лишь в одном исключительном случае (услуги культурного и подобного характера). В остальных случаях, если только услуги не связаны с каким-либо имуществом, находящимся на территории России, место их реализации оп-

ределяется местонахождением продавца, и лишь для некоторых разновидностей услуг - местонахождением покупателя. Таково краткое содержание ст. 148. Теперь рассмотрим ее более подробно.

Итак, по основному правилу местом реализации услуг считается место деятельности их продавца. То есть услуги попадают под российский НДС, если их оказывает российская организация или российское представительство иностранной компании. Если иностранная компания, не имеющая представительств в РФ, оказывает услуги российской организации (например, аренда автомобиля для поездок по Лондону), российского НДС не возникает.

Это, однако, верно не для всех видов услуг. Существует целый список услуг, для которых ситуация ровно наоборот: место их реализации совпадает с местом деятельности покупателя. В частности, сюда относятся услуги, условно говоря, "интеллектуального" характера, то есть не связанные напрямую с теми или иными товарами и прочими материальными объектами. Имеются в виду такие услуги как выдача патентов и лицензий, консультационные, юридические, бухгалтерские, инжиниринговые, рекламные услуги, обработка информации, научно исследовательские и опытно-конструкторские работы. Заметим, что именно такие виды услуг играют все более важную роль в международном бизнесе в наш информационный век. К тому же списку отнесены и некоторые другие услуги: предоставление персонала, аренда движимого имущества (кроме автомобилей), услуги, оказываемые в аэропортах, работы по обслуживанию судов, некоторые агентские услуги.

Таким образом, если, скажем, английская юридическая фирма консультирует российскую организацию, возникает объект налогообложения российским НДС. Налогоплательщиком формально является английская фирма, но обязанности по уплате налога лежат на российской организации как на налоговом агенте, о чем чуть ниже.

Отметим, что при определении места деятельности продавца и покупателя следует иметь в виду, что если иностранная компания имеет представительство в России, то оно считается местом ее деятельности в РФ и его операции облагаются НДС точно так же, как и для российской организации.

Помимо вышесказанного, есть случаи, когда место реализации по определению находится в России, независимо от местонахождения продавца и покупателя услуг. Сюда относятся услуги, связанные с недвижимым или движимым имуществом, находящимся в России, а также услуги в сфере культуры, искусства, образования, спорта и т.п., если они фактически оказаны на территории РФ.

Например, иностранная компания поставляет оборудование в Россию и производит здесь его монтаж. Услуги по монтажу облагаются НДС, так как оборудование - это имущество, находящееся в России. При отсутствии налоговой регистрации компании в РФ налог в бюджет уплачивает российский заказчик как налоговый агент.

Вышеизложенные положения статьи 148 НК определяют место реализации услуг для целей НДС, а, значит, и то, имеет ли место объект налогообложения в каждом конкретном случае. Для полноты заметим, что существуют еще и специфические особенности вычисления налоговой базы по различным видам услуг, в частности, транспортных и услуг связи, весьма существенных в международных коммерческих отношениях. Но здесь мы эти особенности рассматривать не будем.

Итак, кроме "обычного" варианта, когда российская организация облагается российским НДС, а иностранная - нет, возможны варианты "нетипичные". Имеется в виду случаи, когда услуги, оказанные российской организацией, НДС не облагаются (место их реализации находится вне России), а услуги, оказанные организацией иностранной - облагаются (место реализации - Россия).

Значит, предоставляя для зарубежного партнера, скажем, услуги по обработке информации, российская организация не включает в счет НДС. Существенным минусом здесь является то, что "входящий" НДС в этом случае не подлежит зачету или возмещению. Вместо этого он списывается на расходы для целей налога на прибыль. В этом важнейшее отличие предоставления российской организацией услуг за пределами РФ от экспорта ею товаров из РФ. Для подтверждения того, что услуги оказаны за пределами РФ, российская организация предоставляет контракт с иностранной компанией и документы, подтверждающие сам факт оказания услуг или проведения работ..

Напротив, если иностранная компания предоставляет подобные услуги российской организации, она является плательщиком российского НДС. Здесь возникает проблема. Хорошо, если у нее есть представительство в России - тогда налог собирается через это представительство. А что, если компания не имеет налоговой регистрации в РФ? Как получить с нее причитающуюся сумму? Закон решает эту задачу, придавая статус так называемого налогового агента российской организации-покупателю услуг. Это значит, что данная организация обязана исчислить, удержать (при оплате услуг продавцу) и уплатить в бюджет причитающуюся сумму налога.

Отметим, что сходная ситуация возникает и при налогообложении доходов иностранных организаций, получаемых с территории России. В соответствии с главой 25 НК ("О налоге на прибыль организаций"), при отсутствии постоянного представительства такие доходы, например, дивиденды по акциям российских организаций, могут подлежать налогообложению у источника выплаты. Это как раз и означает, что налог удерживается и уплачивается российским плательщиком, который является налоговым агентом. Однако следует четко отличать этот случай от рассмотренного в предыдущем абзаце. Речь идет об уплате налоговым агентом двух совершенно различных налогов, возникающих по различным основаниям и имеющих различную природу (налог на доход - прямой, НДС - косвенный). Если говорить о налогообложении услуг, оказываемых иностранной компанией без постоянного представительства в РФ, то в соответствии с Налоговым кодексом налог на доход у источника в данном случае вообще не возникает.

Что касается налогообложения самого агента, то есть покупателя, уплачивающего НДС за иностранную компанию-продавца услуг, то, этот уплаченный налог является для него "входящим" НДС, то есть подлежит зачету. Это отчасти напоминает ситуацию, возникающую при импорте товаров. Естественно, такой зачет производится, только если агент исполняет обязанности налогоплательщика, и при этом выполняются обычные необходимые для зачета условия. То есть если агент освобожден от обязанностей налогоплательщика ввиду малого оборота (до 1 млн. руб. в год) или использует данные услуги для производства освобожденной от НДС продукции, зачета или возмещения не производится, а соответствующая сумма НДС включается в расходы.

Надо сказать, что положения Налогового кодекса в целом соответствуют международным образцам законодательства по НДС. В том числе и правила налогообложения услуг, изложенные в кодексе, по большей части почти дословно совпадают с аналогичными нормами, принятыми в зарубежных странах, включая Европейский союз. Это, в частности, ведет к тому, что, услуги, оказанные резидентом одной страны резиденту другой, будут облагаться НДС только в одной из стран, что вполне соответствует общей теоретической концепции НДС как косвенного налога на потреб-

ление. Если вернуться с этой точки зрения к уже рассмотренным примерам, предоставление английской компанией российской организации автомобиля для поездок по Лондону попадает под британский НДС, но не под российский; консультации, предоставленные из Англии в Россию, попадают под российский НДС, но не под британский; информационные услуги облагаются НДС по месту нахождения покупателя, но не продавца, и т.д.

Конечно, в каждой конкретной стране существуют и свои особенности законодательства, которые выходят за рамки данной статьи, но которые надо иметь в виду при осуществлении там какой-либо деятельности. Например, при предоставлении услуг (скажем, тех же информационных) резидентам той или иной страны даже при отсутствии там представительства может возникнуть обязанность регистрации на НДС в данной стране при превышении определенного порога продаж (для Великобритании - 54 тыс. фунтов в год).

Материал подготовлен компанией Roche & Duffay
тел. (095) 790-2660, 924-1300
2002 г.