



НАЛОГИ И налоговое планирование

- **Налоговый кодекс: новации 2015 г.**
- **Применение льготы по налогу на имущество организаций в отношении имущества государственных научных центров**
- **Определение совокупных расходов для целей раздельного учета «входного» НДС.**
- **Включение лицензионных платежей в таможенную стоимость товаров**

New!

Доступно в:



Журнал
«НАЛОГИ И НАЛОГОВОЕ
ПЛАНИРОВАНИЕ»
№ 12-2014

Журнал зарегистрирован
в Комитете Российской Федерации
по печати

Свидетельство о регистрации
№ 013507 от 12.04.1995

Отдел рекламы:
тел. (495) 664-27-94
e-mail: reklama@panor.ru

Журнал распространяется
через каталоги ОАО «Агентство
"Роспечать"», «Пресса России»
(индекс на полугодие – 32907)
и «Почта России»
(индекс на полугодие – 12559),
а также путем прямой
редакционной подписки

Отдел подписки:
тел. /факс: 8 (495) 664-27-61

© Издательский Дом «Панорама»
<http://www.panor.ru>

Издательство «Афина»:
Почтовый адрес:
125040, Москва, а/я 1,
ООО «Панорама»

Адрес редакции: Москва,
Бумажный проезд, 14, стр. 2

Учредитель:
Закрытое акционерное общество
«Редакция журнала
«Налоги и налоговое
планирование», 109316, Москва,
Волгоградский проспект, д. 12

Тел.: 8 (985) 922-98-49,
8 (495) 664-27-92
<http://nalog.panor.ru>

При работе с изданием
использовалась справочно-
правовая система ГАРАНТ

Подписано в печать 11.11.2014



СОДЕРЖАНИЕ

НОВОСТИ ДНЯ.....6

АКТУАЛЬНЫЙ ВОПРОС

Антошина О.А.

Налоговый кодекс: новации 2015 г. 8

В статье представлен анализ изменений в налоговое законодательство с 1 января 2015 г. В аналитическом разрезе представлены основные новации, которые касаются не только конкретных налогов, но и общих вопросов взаимоотношений налоговых органов и налогоплательщиков. В данной статье рассмотрены наиболее значимые поправки.

*Княжищева Н.В., Вихорев Д.И.,
Клюкач Ю., Аавик А., Давыдов В.С.*

Налоговые последствия, связанные с НДС, взимаемым в странах Европейского союза и Российской Федерации при покупке услуг резидентом Российской Федерации у продавца, находящегося на территории Европейского союза ... 20

В ходе представления интересов своих доверителей по налоговым спорам специалисты юридической компании «Ди Си Оу» неоднократно сталкивались как с вопросами начисления и уплаты НДС в России в отношении приобретения услуг у нерезидента, так и с особенностями национального НДС страны – поставщика услуг. Зачастую контрагентам неочевидно, где именно находится место реализации и потребления услуг – в стране поставщика или в стране покупателя.

Далеко не всегда ясно, в какой стране и по каким законам стоимость услуг должна облагаться НДС, какие последствия грозят сторонам в случае ошибки при переплате или, наоборот, недоплате НДС, есть ли возможность возврата НДС, уплаченного своему контрагенту за пределами России. Национальные законодательства стран предусматривают специальные правила определения места реализации услуг для целей обложения НДС.

В предлагаемой статье рассмотрен этот, по нашему мнению, довольно актуальный вопрос, а также особенности и риски, связанные с российским и национальным НДС в ходе расчетов резидента России за оказание ему услуг компаний-нерезидентом, находящейся на территории Европейского союза.

Лакатош Е.А.

Применение льготы по налогу на имущество организаций в отношении имущества государственных научных центров 36

Согласно подп. 15 ст. 381 НК РФ от налогообложения освобождается имущество государственных научных центров. НК РФ не содержит понятия государственного научного центра. Поэтому на практике возникают спорные вопросы в части того, какие организации имеют право пользоваться данной льготой. Налоговые органы считают, что правом на использование льготы обладают только государственные научные центры, получившие статус таковых в установленном порядке.

Арбитражная практика идет по пути расширения типов научных организаций, имеющих право на применение данной льготы. Более подробно эти и другие вопросы будут рассмотрены в данной статье.

РЕДАКЦИОННЫЙ СОВЕТ

Авдийский В. И. –
председатель редакционного
совета, д.э.н., профессор,
заслуженный работник
МВД СССР, декан факультета
«Анализ рисков и экономическая
безопасность» ФГОБУ ВПО
«Финансовый университет
при Правительстве РФ»

Газарян А. В.,
к.э.н., заместитель генерального
директора по аудиту –
руководитель департамента
аудита ЗАО «МКД»

Гончаренко Л. И.,
д.э.н., профессор,
заведующая кафедрой
«Налоги и налогообложение»
ФГОБУ ВПО «Финансовый уни-
верситет при Правительстве РФ»

Джалъчинов Д. Л.,
партнер, руководитель российской
налоговой практики междуна-
родной юридической компании
Dentons

Ендовицкий Д. А.,
д.э.н., профессор,
ректор Воронежского государ-
ственного университета

Енина В. В.,
директор компании
«МаркПриор», магистр права
(LL.M, University of Manchester)

Жильцов Д.П.,
заместитель генерального
директора ООО «Росэкспертиза»

Михайлова О. Р.,
к.ю.н., судья Арбитражного суда
г. Москвы в отставке,
член Экспертного совета при
ТПП РФ по совершенствованию
налогового законодательства
и правоприменительной практики

Панков В. В.,
д.э.н., профессор, заведующий
кафедрой бухгалтерского учета
РЭУ им. Г. В. Плеханова

НАЛОГОВАЯ ПРАКТИКА

Тимаков А.В.

**Определение налоговой базы по налогу
на добавленную стоимость при передаче
имущественных прав на нежилые помещения..... 44**

В соответствии с подп.1 п.1 ст.146 НК РФ передача иму-
щественных прав признается объектом обложения нало-
гом на добавленную стоимость. При этом налоговая база
определяется с учетом особенностей, установленных
гл. 21 НК РФ (п. 2 ст.153 НК РФ). Однако особенностей
определения налоговой базы при передаче права требо-
вания на нежилые помещения гл. 21 НК РФ прямо не пред-
усматривается. Порядок определения налоговой базы по
НДС при передаче имущественных прав на нежилые по-
мещения рассмотрен в данной статье.

Зеленская Н.В.

**Период принятия налогоплательщиком НДС
к вычету, если счет-фактура получен
в более позднем налоговом периоде,
чем выставлен: основания для отказа
в принятии к вычету..... 48**

В хозяйственной деятельности налогоплательщики НДС мо-
гут получать счета-фактуры от поставщиков товаров, испол-
нителей работ, услуг в более позднем налоговом периоде по
сравнению с датой выставления счета-фактуры. В таких слу-
чаях налогоплательщики принимают НДС к вычету на дату
выставления счета-фактуры, не получив его фактически, либо
на дату его получения, а также более поздним периодом.

Шишкин Р.Н.

**Выставление счета-фактуры по отгруженным
товарам (выполненным работам, оказанным
услугам) с учетом изменения цены (тарифа) и (или)
уточнения количества товаров (работ, услуг) 54**

В статье рассмотрен порядок выставления корректировоч-
ных счетов-фактур при изменении сторонами сделки цены
либо количества товаров (работ, услуг). Основные рекомен-
дации по применению корректировочных документов при-
ведены с учетом писем Минфина России и ФНС России.

Аминова Н.А.

**Определение совокупных расходов для целей
раздельного учета «входного» НДС 60**

Многие налогоплательщики сталкиваются с вопросами веде-
ния раздельного учета «входного» НДС. Законодательством
установлена норма, согласно которой необходимо вести раз-
дельный учет облагаемых операций и операций, не подлежа-
щих налогообложению. Из этого правила есть исключение –
правило «5%». В статье рассмотрены вопросы применения
данного правила и определения совокупных расходов для
его использования, необходимости раздельного учета, т.е. в
каких случаях такой учет целесообразно и можно ли его из-
бежать; нужно ли определять методiku ведения раздельного
учета по НДС в учетной политике организации. Разобраться с
этими вопросами поможет позиция Минфина России и ФНС
России, а также актуальная судебная практика.

Елисанова И.И.

**Включение лицензионных платежей
в таможенную стоимость товаров 65**

Как известно, таможенная стоимость ввозимых товаров
является базой для начисления импортной таможенной
пошлины и НДС, и от размера таможенной стоимости
непосредственно зависит налоговая нагрузка компании-
импортера. Именно поэтому вопросы определения та-
моженной стоимости не теряют своей актуальности с
момента начала формирования соответствующей законо-
дательной базы.

Маточкина Ю.М.

Начисление страховых взносов с суммы оплаты парковки автомобиля, принадлежащего работнику организации..... 70

Часть сотрудников компании на время рабочего дня оставляют свои личные автомобили на близлежащей от офиса платной парковке (т.е. сотрудники не используют в служебных целях транспортные средства), и организация компенсирует им соответствующие расходы. Следует ли на сумму данной компенсации начислять страховые взносы во внебюджетные фонды? Об этом пойдет речь в предлагаемой статье.

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Андрейкин П.А.

Налог на прибыль с процентов, приравненных к дивидендам, выплачиваемых российской организацией, более 20% которой принадлежит иностранной компании, по договору займа с другой российской организацией, являющейся по отношению к ним аффилированным лицом..... 74

Как показывает практика, при проведении выездных проверок налоговые органы все чаще обращают внимание на имеющиеся у компании займы, отвечающие признакам контролируемой задолженности. Учитывая, что критерии признания задолженности контролируемой, а также последствия такого признания являются достаточно разнообразными, возникает множество спорных ситуаций, часть из которых будет подробно рассмотрена в настоящей статье.

Седова О.Д.

Применение НДС при бесплатном предоставлении работникам питания (обедов) в столовой организации..... 80

Нередко работодатели, желающие улучшить социальные условия труда своих сотрудников к компании, берут на себя обязанность по обеспечению бесплатного питания. Бухгалтеры компании сталкиваются с проблемами, связанными с налогообложением НДС. Это обусловлено тем, что при указанной социальной поддержке, необходимо учитывать ряд нюансов в зависимости от способов организации питания. В статье рассмотрен данный вопрос исходя из позиции налоговых органов и судебной практики.

ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ СУЖДЕНИЕ

Мартусь В.Ю.

Налоговый учет затрат на капитальный ремонт арендуемого здания для целей исчисления налога на прибыль, если договор аренды заключен на неопределенный срок..... 84

При рассмотрении вопросов учета затрат на капитальный ремонт арендуемого здания при договоре аренды, заключенном на неопределенный срок для целей налога на прибыль, необходимо определить, что является капитальным ремонтом и как он соотносится с капитальными вложениями в форме неотделимых улучшений в объекты амортизируемого имущества, какое влияние оказывает срок заключенного договора аренды на учет таких затрат. Об этом речь в предлагаемой статье.

Шатилова Е.С.

Налоговые последствия применения ускоренного коэффициента амортизации по полученному в лизинг оборудованию при расчете налога на имущество..... 88

В статье рассматриваются особенности учета повышенного коэффициента амортизации по лизинговому оборудованию при исчислении налога на имущество. Проводится анализ позиции контролирующих органов и судов.

КОНСУЛЬТАЦИИ ЮРИСТА

Шишкин Р.Н.

Оценка доказательств по налоговым спорам в суде..... 93

Независимо от конкретного вида предпринимательской деятельности любая хозяйственная операция должна иметь документальное подтверждение. В статье рассмотрены основные виды первичных документов, а также позиции арбитражных судов относительно их доказательственной силы в рамках споров с налоговыми органами.

ЧИТАТЕЛИ СПРАШИВАЮТ – МЫ ОТВЕЧАЕМ..... 98

УКАЗАТЕЛЬ СТАТЕЙ..... 105

МЕРОПРИЯТИЯ И СОБЫТИЯ..... 110

САНКЦИИ – СТИМУЛ К ОБНОВЛЕНИЮ I

CONTENTS

NEWS OF THE DAY6

ACTUAL QUESTION

Antoshina O.

Tax Code: Innovations of 2015 8

The paper presents an analysis of changes in the tax law starting from January 1, 2015. From the analytical point of view, the author considers basic innovations that relate not only to specific taxes, but also to the general relationship issues of tax authorities and taxpayers.

Knyazhischeva N., Vikhorev D., Klyukach Yu., Aavik A., Davydov V.

The tax consequences associated with VAT, charged in the European Union and the Russian Federation, with the purchase of services by a resident of the Russian Federation to the seller, within the territory of the European Union 20

In the course of representing the interests of their clients in tax disputes, specialists of the law firm «DCO» are repeatedly confronted with questions of calculation and payment of VAT in Russia in relation to the acquisition of services from a non-resident, and the peculiarities of the national VAT of the country of the service provider. For contractors it is often not obvious where exactly is the place of sale and consumption of services – in the country of the supplier or buyer's country.

It is not always clear in which country, and according to what laws the cost of services should be subject to VAT, what the consequences threaten the parties in case of an error when an overpayment or underpayment of VAT on the contrary, there is a possibility to refund of VAT paid to its counterpart outside Russia. National legislation of the countries provide special rules for determining the place of supply of services for VAT purposes.

In this article we discussed this, in our view, quite an urgent issue, as well as the features and risks associated with domestic and national VAT in the calculations of a resident of Russia for the provision of the services to non-resident company, located in the territory of the European Union.

Lakatosh E.

The use of tax incentives to the business property in respect of the property of public research centers 26

According to the p. 15 Art. 381 of the Tax Code of the property tax exempt public research centers. Tax Code does not contain the concept of the state scientific center. Therefore, in practice there are disputes regarding which organizations are entitled to this benefit. The tax authorities consider that only public research centers have the right to use the benefits, which obtain this status in the established order. Arbitration practice is on the way of expansion of types of research organizations, having the right to use this benefit. Details on these and other issues will be discussed in this article.

TAX PRACTICE

Timakov A.

Definition of the tax base on value-added tax at the transfer of property rights on non-residential premises 44

In accordance with sub. 1 p. 1 Art. 146 of the Tax Code, the transfer of property rights is recognized as an object of taxation on value added tax. At the same time, the tax base is determined in accordance with established Ch. 21 of the Tax Code (p. 2 Art. 153 of the Tax Code). However, the characteristics of the tax base when transferring the right to demand for non-residential premises are not expressly provided by Ch.21 of the Tax Code. On the procedure for determining the tax base for VAT on the transfer of property rights to non-residential premises, see this article.

Zelenskaya N.

The period of adoption by the taxpayer of VAT deduction if the invoice was obtained in a later tax period than exhibited: base for refusing to accept the deduction 48

In economic activity, VAT taxpayers may receive invoices from suppliers of goods, contractors, service in the later tax period in comparison with the date of invoice. In such cases, taxpayers receive VAT deduction on the date of the invoice, without receiving it in fact, or on the date of its receipt, and the later period.

Shishkin R.

Invoicing for shipped goods (work performed, services rendered) to reflect changes in the prices (tariffs) and (or) verify the quantities of goods (works, services) 54

The article describes the procedure for issuing corrective invoices when changing the parties to the transaction price or quantity of goods (works, services). The main recommendations for the use of corrective documents are presented taking into account the letters of the Russian Finance Ministry and the Federal Tax Service of Russia.

Aminova N.

Determination of total expenditures for the purposes of separate accounting of the «input» VAT..... 60

Many taxpayers are confronted with issues of separate accounting of the «input» VAT. Legislation establishes a norm according to which it is necessary to keep separate records of taxable transactions and transactions that are not subject to taxation. This rule has an exception – «5% rule». The article discusses the application of this rule and the definition of total expenditure for its use, the need for separate accounting; need to identify the methods of separate accounting for VAT in accounting policies of the organization. To deal with these questions, the position of the Russian Finance Ministry and the Federal Tax Service of Russia, as well as relevant jurisprudence, will help.

Elisanova I.

The inclusion of royalties in the customs value of the goods 65

The customs value of imported goods is the basis for the calculation of import duties and VAT, and the size of the customs value depends directly on the tax burden of the importing country. That is why the determination of customs value does not lose its relevance since the beginning of formation of the appropriate legislative framework.

Matochkina Yu.

Accrual of premiums from the amount of payment for parking the car belonging to an employee of the organization 70

With the increasing number of paid parking, so many car owners have to pay for a parking space for their vehicles. The article describes the conditions of charging and calculation of insurance premiums from the amount of the payment of parking the car belonging to an employee of the organization.

TAXATION

Andreykin P.

Income tax on interest, equal to the dividend paid by a Russian organization, more than 20% owned by a foreign company under the loan agreement with the other Russian organization, which is their affiliate 74

As practice shows, in conducting field audits tax authorities are increasingly paying attention to the company's existing loans that meet the featured controlled debt. Given that the criteria for the recognition of controlled debt, as well as the effects of such recognition are quite diverse, there are a lot of disputes, some of which will be discussed in detail in this article.

Sedova O.

Application of VAT on the free provision of meals (lunch) to the employee in the dining room of the organization 80

Often, employers wishing to improve the social conditions of their employees, assume the responsibility for the free food. Accountants of the company, at the same time, are faced with problems related to VAT. This is due to the fact that, at the same social support, it is necessary to take into account a number of nuances depending on the ways of organizing power. The article deals with the issue on the basis of the tax authorities and judicial practice.

PROFESSIONAL JUDGMENT

Martus V.

Tax accounting of costs for overhaul of leased buildings for income tax purposes, if the lease agreement is concluded for an indefinite period..... 84

In addressing issues of cost accounting for overhaul of leased building on the lease agreement for an indefinite period, for income tax purposes, it is necessary to define what is overhaul, and how it relates to capital investments in the form of permanent improvements to depreciable assets. And what influence does the term of the lease agreement signed on account of such costs have? This is discussed in the present paper.

Shatilova E.

Tax implications of the accelerated rate of depreciation on leased equipment resulting in the calculation of property tax 88

The author examined the features of the account of high depreciation rate for equipment leasing in the calculation of property tax. The article presents the analysis of the position of regulatory bodies and courts.

LEGAL ADVICE

Shishkin R.

Evaluation of evidence on tax disputes in court 93

Regardless of the specific type of business activity, every business transaction must be documented. The article describes the main types of primary documents, as well as the position of arbitration courts regarding their probative force under dispute with the tax authorities.

READERS ASK – WE ANSWER98

INDEX OF ARTICLES PUBLISHED IN 2014.....105

ACTIVITIES AND EVENTS.....110

УДК 336.226.12

Налоговые последствия, связанные с НДС, взимаемым в странах Европейского союза и Российской Федерации при покупке услуг резидентом Российской Федерации у продавца, находящегося на территории Европейского союза

Княжищева Н.В.,

ведущий юрист, юридическая фирма «Ди Си Оу»,
194100, Санкт-Петербург, Новолитовская ул., д. 15, литер А,
Бизнес-центр «Аквилон»
E-mail: law@davydovlaw.ru

Вихорев Д.И.,

ведущий юрист, юридическая фирма «Ди Си Оу»

Ключач Ю.,

адвокат, адвокатское бюро «Аавик и партнеры»,
10145, Таллин, Эстония, ул. Лиивалайа, д. 45, 11-й эт.
floor 11, Liivalaia str 45, Tallinn 10145, Estonia
E-mail: info@aaaviklaw.ee

Аавик А.,

адвокат, адвокатское бюро «Аавик и партнеры»

Давыдов В.С.,

адвокат, член Совета директоров юридической фирмы «Ди Си Оу»

В ходе представления интересов своих доверителей по налоговым спорам специалисты юридической компании «Ди Си Оу» неоднократно сталкивались как с вопросами начисления и уплаты НДС в России в отношении приобретения услуг у нерезидента, так и с особенностями национального НДС страны – поставщика услуг. Зачастую контрагентам неочевидно, где именно находится место реализации и потребления услуг – в стране поставщика или в стране покупателя.

Далеко не всегда ясно, в какой стране и по каким законам стоимость услуг должна облагаться НДС, какие последствия грозят сторонам в случае ошибки при переплате или, наоборот, недоплате НДС, есть ли возможность возврата НДС, уплаченного своему контрагенту за пределами России. Национальные законодательства стран предусматривают специальные правила определения места реализации услуг для целей обложения НДС.

В предлагаемой статье рассмотрен этот, по нашему мнению, довольно актуальный вопрос, а также особенности и риски, связанные с российским и национальным НДС в ходе расчетов резидента России за оказание ему услуг компанией-нерезидентом, находящейся на территории Европейского союза.

Ключевые слова: НДС; Европейский союз; резидент РФ; возврат НДС; компания-нерезидент; оказание услуг.

The tax consequences associated with VAT, charged in the European Union and the Russian Federation, with the purchase of services by a resident of the Russian Federation to the seller, within the territory of the European Union

Knyazhischeva N.,

Leading Lawyer, Law Firm «DCO»
194100, St. Petersburg, Novolitovskaya st., 15, liter A,
Business Center «Aquila»
E-mail: law@davydovlaw.ru

Vikhorev D.,

Leading Lawyer, Law Firm «DCO»

Klyukach Yu.,

Lawyer, law office «Aavik and partners»
10145, Tallinn, Estonia
floor 11, Liivalaia str 45, Tallinn 10145, Estonia
E-mail: info@aaviklaw.ee

Aavik A.

Lawyer, law office «Aavik and partners»

Davydov V.,

Lawyer, member of the Board of Directors of the law firm «DCO»

In the course of representing the interests of their clients in tax disputes, specialists of the law firm «DCO» are repeatedly confronted with questions of calculation and payment of VAT in Russia in relation to the acquisition of services from a non-resident, and the peculiarities of the national VAT of the country of the service provider. For contractors it is often not obvious where exactly is the place of sale and consumption of services – in the country of the supplier or buyer's country.

It is not always clear in which country, and according to what laws the cost of services should be subject to VAT, what the consequences threaten the parties in case of an error when an overpayment or underpayment of VAT on the contrary, there is a possibility to refund of VAT paid to its counterpart outside Russia. National legislation of the countries provide special rules for determining the place of supply of services for VAT purposes.

In this article we discussed this, in our view, quite an urgent issue, as well as the features and risks associated with domestic and national VAT in the calculations of a resident of Russia for the provision of the services to non-resident company, located in the territory of the European Union.

Key words: VAT, European Union; resident of the Russian Federation; VAT refund; non-resident company; provision of services.

Объемы сделок, связанные с закупками российскими компаниями и государственными корпорациями техники и оборудования из стран Европы (например, оборудования для нефтяной и газовой отраслей экономики), значительно превышают объемы сделок, связанных с покупкой услуг.

Тем не менее в случаях разработки в Европе проектной, проектно-технической и рабочей документации, технологических схем, инжиниринга и т.п. услугах такие сделки заключаются на довольно значительные суммы. Так, еще в 2011 г. по данным Постоянного представительства Российской Федерации при Европейском союзе импорт услуг из ЕС в Россию в стоимостном выражении составил 24 млрд евро, а их экспорт в ЕС – 14,2 млрд евро. Несмотря на санкции России в отношении импорта товаров из Евросоюза, вступившие в силу 06.08.2014, импорт услуг из стран Евросоюза по-прежнему необходим, ведь услуги иностранных поставщиков остаются востребованными в России ввиду их высокого качества, оптимальности по цене и иным выгодным условиям.

Мы постараемся дать совет, о чем следует знать и что необходимо принять во внимание до заключения договора об оказании услуг как резиденту Российской Федерации, так и компании-нерезиденту. Для того чтобы структурировать информацию, мы разбили статью на несколько основных разделов. В конце каждого раздела и по завершении рассмотрения вопросов будут сформулированы заключительные выводы.

Начисление и уплата российского НДС покупателем-резидентом Российской Федерации при покупке услуг у нерезидента, зарегистрированного в Европейском союзе

Согласно п. 5 ст. 38 НК РФ под «услугой» для целей налогообложения признается *деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности*. Таким образом, ввоз услуг в отличие от ввоза товара невозможно подтвердить грузовой таможенной декларацией, поскольку она в этом случае не оформляется. По этой причине зафиксировать момент «пересечения» услугой таможенной границы Российской Федерации на практике весьма проблематично.

Как известно, иностранные компании оказывают российским субъектам консультационные, юридические, рекламные, инжиниринговые услуги, включая предпроектные и проектные услуги, технико-экономическое обоснование, конструкторские разработки и др.

Кроме того, оказание услуг иностранной организацией довольно часто используется ей в качестве одного из способов вложения денежных средств в представительство или филиал, либо в дочернюю компанию на территории России, или, наоборот, для возврата вложенных инвестиций.

По общему правилу, НК РФ обязывает российскую компанию-налогоплательщика (то есть налогового резидента России) начислить и уплатить НДС в случае покупки услуг у нерезидента, зарегистрирован-

ного в Европейском союзе, при одновременном соблюдении следующих условий:

- 1) иностранное лицо является налогоплательщиком;
- 2) иностранное лицо не состоит на учете в налоговых органах РФ;
- 3) местом реализации услуг, приобретаемых резидентом у нерезидента, является Российская Федерация.

Отсюда следуют некоторые важные выводы, соответствующие названным условиям:

1. Если иностранное лицо не является налогоплательщиком, то уплачивать российский налог не нужно.

Например, это относится к случаям, когда российская компания приобретает услуги у иностранного физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, или реализует по решению суда арестованное имущество физических лиц (письма Минфина России от 18.11.2010 № 03-07-14/81; 05.03.2010 № 03-07-08/62).

Следует отметить, что на основании главы III Директивы Европейского совета 2006/112/ЕС от 28.11.2006 «Об общей системе налога на добавленную стоимость» **налогооблагаемым лицом** является «любое лицо, независимо ведущую где-либо какую-либо экономическую деятельность (даже если не на постоянной основе) независимо от целей и результатов такой деятельности».

В то же время для удовлетворения первого условия, при наличии которого резидент обязан уплатить НДС при приобретении услуг у нерезидента, лицо должно являться налогоплательщиком по смыслу российского законодательства, т.е. в порядке, установленном ст. 143 НК РФ.

2. Иностранное лицо, состоящее на учете в налоговом органе Российской Федерации, признается налогоплательщиком российского НДС, самостоятельно начисляет и уплачивает НДС.

В этом случае заказчик – российская компания – не становится налоговым агентом, поэтому не обязана начислять налог за такое иностранное лицо.

3. В отношении условия о месте реализации услуг следует рассмотреть два варианта: местом реализации является Российская Федерация или страны Европейского союза.

Как установлено российским законодательством, в случае, если место реализации услуг – Российская Федерация и иностранный поставщик услуг не состоит на учете в налоговых органах РФ, то российская компания признается налоговым агентом.

Таким образом, у российской компании возникает обязанность по начислению и уплате НДС в соответствии с п.п. 1, 2 ст. 161 НК РФ (см. также письма Минфина России от 19.10.2011 № 03-07-08/291; 12.07.2011 № 03-07-08/214; 02.11.2010 № 03-07-08/304; 09.04.2010 № 03-03-06/2/70; 20.11.2009 № 03-07-08/238; УФНС России по г. Москве от 11.08.2008 № 19-11/75191).

Согласно положениям ст. 148 НК РФ *под местом реализации услуг* в зависимости от их вида признается *Российская Федерация*, если:

- 1) услуги связаны непосредственно с недвижимым имуществом, находящимся на территории Российской Федерации (в частности, строительные, монтажные, услуги по аренде);

2) услуги связаны непосредственно с движимым имуществом, воздушными, морскими судами и судами внутреннего плавания, находящимися на территории Российской Федерации (в частности, монтаж, сборка, техническое обслуживание);

3) услуги в сфере культуры, искусства, образования (обучения), физической культуры, туризма, отдыха и спорта, фактически оказываемые на территории Российской Федерации;

4) на территории Российской Федерации осуществляет деятельность покупатель следующих услуг по: передаче, предоставлению патентов, лицензий, торговых марок, авторских прав или иных аналогичных прав; разработке программ для ЭВМ и баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), их адаптации и модификации; консультационные, юридические, бухгалтерские, аудиторские, инжиниринговые, рекламные, маркетинговые услуги, услуги по обработке информации.

К инжиниринговым услугам относятся инженерно-консультационные услуги по подготовке процесса производства и реализации продукции (работ, услуг), подготовке строительства и эксплуатации промышленных, инфраструктурных, сельскохозяйственных и других объектов, предпроектные и проектные услуги (подготовка технико-экономических обоснований, проектно-конструкторские разработки и другие подобные услуги).

К услугам по обработке информации относятся услуги по осуществлению сбора и обобщению, систематизации информационных массивов и предоставлению в распоряжение пользователя результатов обработки этой информации:

— предоставление персонала, в случае если персонал работает в месте деятельности покупателя (с 01.01.2016 – предоставление труда работников (персонала) в случае, если работники работают в месте деятельности покупателя услуг, поскольку заемный труд запрещается в Российской Федерации с этой даты на основании Федерального закона от 05.05.2014 № 116-ФЗ);

— сдача в аренду движимого имущества, за исключением наземных автотранспортных средств;

— услуги агента, привлекающего от имени основного участника контракта лицо для оказания услуг, предусмотренных выше;

— передача единиц сокращения выбросов или прав на единицы сокращения выбросов, полученных в рамках реализации проектов, направленных на сокращение антропогенных выбросов или на увеличение абсорбции поглотителями парниковых газов;

5) услуги по перевозке и (или) транспортировке или непосредственно связанные с этим (за исключением таких услуг, помещенных под таможенную процедуру таможенного транзита при перевозке товаров от места прибытия на территорию Российской Федерации до места убытия с территории Российской Федерации, и услуг по организации транспортировки трубопроводным транспортом природного газа по территории России).

Такие услуги признаются реализованными на территории Российской Федерации, когда они оказываются российскими организациями или индивидуальными предпринимателями в случае, если пункт от-

правления 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).

Также они признаются реализованными на территории Российской Федерации в случае, если транспортные 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;

6) услуги (работы), непосредственно связанные с перевозкой и транспортировкой товаров, помещенных под таможенную процедуру таможенного транзита (за исключением услуг по организации транспортировки трубопроводным транспортом природного газа по российской территории) при перевозке товаров от места прибытия на территорию Российской Федерации до места убытия с территории Российской Федерации, когда оказываются (выполняются) организациями или индивидуальными предпринимателями, местом осуществления деятельности которых признается территория Российской Федерации;

7) услуги по организации транспортировки трубопроводным транспортом природного газа по территории Российской Федерации оказываются российскими организациями;

8) деятельность организации или индивидуального предпринимателя, которые оказывают услуги, осуществляется на территории Российской Федерации (в части оказания видов услуг, для которых отсутствуют специальные правила).

Документами, подтверждающими место оказания услуг, являются: контракт, заключенный с иностранным лицом, или документы, подтверждающие факт оказания услуг (например, акты об оказании услуг).

Итак, в тех редких случаях, когда хотя бы одно из трех условий, описанных выше, не выполняется, то заказчик (российская компания) не признается налоговым агентом по НДС, что указано в письме Минфина России № 03-07-08/34985 от 26.08.2013. Но в большинстве случаев ситуация обратная – российская компания является налоговым агентом.

Согласно п. 1 ст. 161 НК РФ налоговая база по НДС определяется налоговыми агентами как сумма от дохода от реализации услуг с учетом НДС. При этом положения указанной статьи не регламентируют, каким образом должен быть удержан и уплачен налог в случае, если в соответствии с договором цена не содержит в себе сумму налога.

Минфин России в своих письмах № 03-07/276 от 08.09.2011 и № 03-07-08/254 от 13.11.2008 поясняет, что если в договоре в стоимости услуг не выделен НДС, то сумма налога исчисляется сверх цены договора. То

есть налоговая база в подобном случае исчисляется налоговым агентом самостоятельно, путем увеличения стоимости услуг на сумму НДС, и налог уплачивается за счет средств налогового агента.

Таким образом, при расчете НДС российская организация должна увеличить стоимость услуг на сумму налога и, по сути, тем самым удерживать его из доходов организации-нерезидента. Такой порядок расчета и уплаты НДС подтвержден в письмах Минфина России № 03-07-08/191 от 12.07.2007 и № 03-04-08/156 от 20.07.2006.

Если оказанные услуги приобретены российской компанией – плательщиком НДС и при этом у него выполняются все условия для применения налогового вычета, то по сумме «агентского» налога, уплаченного им при приобретении услуг, она вправе воспользоваться налоговым вычетом, что предусмотрено п. 3 ст. 171 НК РФ и п. 1 ст. 172 НК РФ. Это подтверждает и письмо Минфина России № 03-07-08/06 от 13.01.2011. При этом воспользоваться вычетом российский заказчик может в том налоговом периоде, в котором он уплатил сумму «агентского» налога.

Принятие НДС к вычету в общеустановленном порядке подтверждается также следующими письмами Минфина России: № 03-07-08/13 от 18.01.2008, № 03-07-08/100 от 07.05.2007, № 03-07-08/50 от 21.03.2007, № 03-07-08/13 от 07.02.2007, № 03-03-06/2/20797 от 05.06.2013.

Каков же порядок начисления и уплаты НДС российской компанией?

Согласно НК РФ уплата НДС производится одновременно с выплатой (перечислением) денежных средств исполнителю услуг – иностранной компании.

Контроль за осуществлением такого платежа возложен на банк, обслуживающий российскую компанию. Банк не вправе принимать от российской компании поручение на перевод денежных средств в пользу иностранного исполнителя, если компания не представила в банк также поручение на уплату налога с открытого в этом банке счета при достаточности денежных средств для уплаты всей суммы налога.

В случае если НДС был удержан у иностранца и перечислен в бюджет налоговым агентом – российской организацией, последний также имеет право на вычет, но для этого нужно, чтобы:

- российская компания сама была плательщиком НДС (п. 3 ст. 171 НК РФ);
- услуги были приобретены для облагаемых НДС операций (п.п. 2, 3 ст. 171 НК РФ);
- услуги приняты к учету (п. 1 ст. 172 НК РФ);
- российская компания оформила для себя счет-фактуру от лица иностранной компании (п. 3 ст. 168; п. 1 ст. 172 НК РФ);
- есть документы, которые подтверждают уплату НДС в бюджет (п. 3 ст. 171; п. 1 ст. 172 НК РФ).

Заметим то, что в отличие от правил определения «места реализации услуг» в России в Европейском союзе услуги считаются оказанными *по месту нахождения заказчика, т.е. получателя услуг.*

Соответственно, в большинстве случаев реализация услуг облагается НДС *в стране местонахождения заказчика* (Директива Совета ЕС

2008/8/ЕС от 12.02.2008, изменяющая Директиву Совета ЕС в отношении места реализации услуг с 01.01 2010).

Таким образом, согласно положениям гл. 21 НК РФ, которые привязывают уплату российского НДС при расчетах за услуги с нерезидентом к виду услуг, у российской компании в большинстве случаев при покупке услуг у нерезидента возникает обязанность рассчитать и начислить НДС в размере 18% сверх суммы платежа за услугу нерезидента. Указанную сумму следует оплатить в бюджет РФ в момент расчета со своим контрагентом из Европы.

Возмещает уплаченную в бюджет сумму НДС в указанном случае российская компания, являющаяся плательщиком НДС.

Включение налога на добавленную стоимость, уплачиваемого в Европейском союзе, в выставленный иностранной компанией к оплате инвойс

Разобравшись с начислением российского НДС в ходе покупки услуг российским предпринимателем или российским юридическим лицом у резидента Европейского союза, обратимся теперь к национальному НДС страны поставщика услуг. По своей сути, НДС в странах Европейского союза ничем особенно не отличается от НДС, взимаемого в России. Это косвенный налог, уплачиваемая сумма которого определяется в виде разницы суммы налога, полученного налогоплательщиком, и суммы этого же налога, уплаченного налогоплательщиком в ходе ведения предпринимательской деятельности. Расчет и уплата НДС производится по окончании налогового периода, который может составлять месяц, квартал или год. Ставки НДС в Европе достаточно высоки, так, например, в Финляндии НДС – 24%, в Эстонии – 20%, в Литве – 19%, а в Швеции – 25%.

Продавая свои услуги нерезиденту Европейского союза, европейские компании особо не задумываются над «национальностью» заказчика и указывают в своих инвойсах свой, национальный, НДС. Делается это по разным мотивам, в том числе по привычке, в связи с недостаточным знанием нюансов законодательства, а также, очень часто, в связи и с нежеланием иметь какие-либо проблемы со своей налоговой инспекцией, нежеланием объяснять после сделки причину, по которой в инвойсе не указан НДС. Это практика использования накатанных путей. Но иногда это делается и целенаправленно, поскольку продавец понимает то, что в случае отсутствия НДС в инвойсе ему придется вести двойной учет по поступлению выручки с НДС и без НДС.

Практика работы нашей компании с иностранными партнерами показывает то, что в выставлении в инвойсах сумм своего национального НДС российским заказчикам услуг особенно упорны и последовательны бывают финские и эстонские компании и предприниматели. В случае с финским контрагентом ссылки на законодательную базу Евросоюза часто могут быть бесполезны – продавец упорно отказывается выставить инвойс без своего, финского НДС (так ему удобнее), и лишь настойчивость российского покупателя может позволить ему не платить лишней

стоимости. Поэтому считаем полезным обратить внимание наших читателей на некоторые нюансы и особенности исчисления и взимания налога на добавленную стоимость в Финляндии и Эстонии.

Общие условия ЕС

Общие условия взимания НДС на территории Европейского союза регламентированы Директивой Европейского совета 2006/112/ЕС от 28.11.2006 «Об общей системе налога на добавленную стоимость», часть положений которой откорректированы и изменены Директивой Европейского совета 2008/8/ЕС от 12.02.2008.

В соответствии с положениями ст. 59 и 59а Директивы Европейского совета 2008/8/ЕС от 12.02. 2008 при продаже хозяйствующим субъектом, зарегистрированным в Евросоюзе, услуг субъекту, зарегистрированному вне Евросоюза, НДС взиматься не должен. Это касается услуг на инженерные и проектные разработки, телекоммуникационных услуг, услуг по обработке информации, а также услуг адвокатов, бухгалтеров, переводчиков и прочих аналогичных услуг. Соответствующие положения инкорпорированы и во внутреннее законодательство стран Европейского союза. Для примера возьмем внутреннее законодательство Финляндии и Эстонии.

НДС в Финляндии

В части продажи услуг нерезидентам Финляндии очень важные положения внутреннего законодательства сформулированы в ст. 65 и 69h Закона о НДС 30.12.1993/1501 (*Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501*) (далее – Закон).

В ст. 65 Закон устанавливает общее правило определения места реализации услуг предпринимателю (то есть субъекту предпринимательской деятельности, в том числе нерезиденту Финляндии – включая российское лицо) и связывает его с наличием в Финляндии у покупателя постоянного места для осуществления предпринимательской деятельности или места жительства.

В части оказания финскими налоговыми резидентами услуг нерезидентам Финляндии очень важные положения внутреннего законодательства сформулированы в ст. 69h Закона. Дословно текст указанной статьи в переводе на русский язык выглядит так: «*Оказанные иному, отличному от предпринимателя лицу, нематериальные услуги не оказаны в Финляндии, если услуги переданы за пределы Европейского союза по месту постоянного нахождения покупателя, или, если услуги не переданы по месту постоянного нахождения, местожительство покупателя находится за пределами Европейского союза*» (то есть «считаются оказанными не в Финляндии»).

К услугам, на которые распространяются эти положения, относятся:

1) передача прав на товарный знак, производственных, патентных, лицензионных и иных аналогичных прав; 2) услуги рекламы и размещение объявлений; 3) консультирование, маркетинговые услуги, планирование, бухгалтерский учет и аудит, делопроизводство, черчение, переводческие, юридические и иные аналогичные услуги; 4) автоматическая

обработка данных, компьютерное и системное администрирование, программирование; 5) передача данных; 6) финансовые и страховые услуги, исключая аренду банковских ячеек; 7) аренда рабочей силы; 8) аренда движимого имущества, исключая аренду транспортных средств; 9) обязательства, полностью или частично касающиеся использования прав, упомянутых в п. 1 настоящего списка, или коммерческого использования данных; 10) обеспечение доступа к расположенной в пределах Европейского союза газовой сети или связанной с ней сети, электрической сети или системам обогрева или охлаждения, проходящему через них электричеству, перемещению газа, тепла, холода, снабжению и к другим, непосредственно связанным с этими, услугам.

То есть, из текста статей финского закона о НДС прямо усматривается то, что в случае приобретения резидентом России – компанией, индивидуальным предпринимателем или физическим лицом, не имеющим статуса предпринимателя, – услуг в Финляндии (в т.ч. юридических, бухгалтерских, услуг перевода и многих других, список которых приведен выше) увеличение цены на финский НДС в размере 24 % производиться продавцом не должно.

Упомянутым выше финским Законом о НДС 30.12.1993/1501 законодательно закрепляется основное положение о том, что НДС является внутренним налогом и **не взимается или подлежит возврату нерезидентам Финляндии.**

Понятие иностранного предпринимателя (организации или иного хозяйствующего субъекта), порядок и сроки возврата уплаченного по каким-то причинам в Финляндии НДС таким субъектом и иные нюансы детально описаны в ст. 150–156 ч. 15 Закона (см. раздел «Возврат налога некоторым иностранным предпринимателям»). Заявление о возврате должно быть направлено в налоговое управление Финляндии на бланке установленного образца, заполненном на финском, шведском или английском языке.

На сайте налогового управления в сети Интернет по адресу www.vero.fi есть все бланки, используемые налоговым управлением, а также информация по налогообложению. Отдельные вопросы по налогообложению могут быть решены по телефону, а письма по e-mail признаются официальным способом письменной коммуникации.

К заявлению о возврате должны быть приложены: 1) счет в оригинале или подобный ему документ от продавца или решение таможенного органа с соответствующими приложениями; 2) свидетельство из налогового органа в месте расположения заявителя о деятельности заявителя в качестве предпринимателя; 3) иные документы, необходимые для принятия решения о возврате.

В случае положительного решения будет произведен возврат суммы налога, однако налоговое управление вправе отказать в возврате НДС, в том числе в случае, если НДС был неправомерно выставлен в инвойс. Возврат денежных средств производится на счет заявителя в Финляндии или, по просьбе заявителя, на банковский счет в ином государстве Европейского союза.

Таким образом, по общему правилу, установленному законодательством Финляндии, финский НДС при оказании услуг резидентом Фин-

ляндии резиденту России взиматься не должен. В отдельных случаях он подлежит возврату покупателю услуг с местом нахождения за пределами Европейского союза из бюджета финского государства. В случае неправомерного выставления НДС финским резидентом и оплаты инвойса нерезидентом Европейского союза НДС за счет финского государства не возвращается, но может быть истребован с продавца.

Налог с оборота в Эстонии

Взимание эстонского аналога НДС – налога с оборота (далее – НСО) со ставками 0%, 9% и 20%, является еще одним примером практики применения законодательства Европейского Союза.

Налог с оборота (на эстонском языке – *käibemaks*) регулируется Законом о налоге с оборота (*Käibemaksuseadus*), принятым 10.12.2003, объявленным 19.12.2003 (RT I, 2003, 82, 554) (далее – Закон о НСО). Действует редакция от 01.10.2014 следующая – с 31.10.2014 (RT I, 11.07.2014, 13). Официальный текст опубликован по адресу: <https://www.riigiteataja.ee/akt/13286713?leiaKehtiv>.

Согласно ст. 1 Закона о НСО объектом налога с оборота в том числе является: 1) оборот, за исключением не облагаемого налогом оборота, местом возникновения которого является Эстония; 2) импорт товаров в Эстонию, за исключением не облагаемого налогом импорта; 3) оказание услуг, местом возникновения оборота которых не является Эстония, за исключением не облагаемого налогом оборота; 4) оборот специально указанных в законе товаров или услуг, к облагаемой налогом стоимости которых субъектом налога присовокуплен налог с оборота. Пример товаров и услуг: недвижимость, услуги кредитных учреждений, ценные бумаги и др.; 5) приобретение товаров внутри Сообщества ЕС, за исключением не облагаемого налогом приобретения товаров внутри такого Сообщества.

Налог с оборота применяется как налог на добавленную стоимость, за исключением особых случаев, вытекающих из Закона о НСО.

Само понятие «услуга» в значении ч. 3 ст. 2 Закона о НСО – это предоставление благ в порядке предпринимательской деятельности или отчуждение прав, в том числе ценных бумаг, не являющихся товарами в соответствии с понятием товара по Закону о НСО. Услугой признается также воздержание за плату от хозяйственной деятельности, отказ от использования права или проявление терпимости к ситуации (например, прощение долга или уступка требования). Услугой является также передача электронным способом программного обеспечения и информации, а также носителей данных со специально составленным или приспособленным по заказу покупателя программным обеспечением или информацией.

Место возникновения оборота услуг в Эстонии определяется путем сочетания признака связи с Эстонией сторон сделки и места ее исполнения со статусом субъектов и иными особенностями.

Критерий налогового резидентства

Местом возникновения оборота услуг согласно ст. 10 Закона о НСО является Эстония: 1) если услуги оказываются зарегистрированным в Эстонии субъектам налога или субъектам

ограниченной налоговой обязанности; 2) если услуги оказываются через расположенное в Эстонии место нахождения или постоянное место деятельности (за исключением случаев, рассматриваемых в других частях): лицам, которые не зарегистрированы в качестве субъектов налога либо субъектов ограниченной налоговой обязанности ни в одном из государств – членов Сообщества (то есть все налоговые нерезиденты Европейского союза); лицам, которые не являются занимающимися предпринимательской деятельностью лицами государств, не входящих в Сообщество (то есть нерезиденты и не субъекты предпринимательства).

Местом возникновения оборота услуг согласно ст. 10 Закона о НСО не является Эстония, если субъект налога оказывает не занимающимся предпринимательской деятельностью лицам государств, не входящих в Сообщество (то есть нерезиденты и частные лица), следующие услуги: 1) предоставление в пользование или передача права пользования интеллектуальной собственностью; 2) рекламные услуги; 3) консультационные, бухгалтерские, юридические, аудиторские, инженерные, переводческие, информационные услуги, услуги по обработке данных; 4) финансовые услуги, за исключением сдачи внаем сейфов, страховые услуги, в том числе услуги по перестрахованию и страховому посредничеству; 5) предоставление в пользование рабочей силы; 6) сдача внаем, в аренду или в пользование и владение движимых вещей, за исключением транспортных средств; 7) услуги электронной связи, включая уступку права пользования линиями передачи; 8) услуги, оказываемые электронным способом; 9) предоставление доступа для присоединения к сети природного газа или электроэнергии, тепловой энергии или энергии охлаждения и передача природного газа или электроэнергии, тепловой энергии или энергии охлаждения через сеть, а также непосредственно связанные с ними услуги; 10) отчуждение единиц квоты на выбросы парниковых газов, урегулированных Законом об охране атмосферного воздуха; 11) воздержание от части услуг, указанных в п.п. 1–10, отказ от использования права или проявление терпимости в отношении ситуации, осуществляемые за вознаграждение.

Критерий налоговой территории услуги

Местом возникновения оборота услуг согласно ст. 10 Закона о НСО является Эстония, в частности, независимо от заказчика услуг, если субъект налога оказывает следующие услуги: 1) услуги связаны с находящейся в Эстонии недвижимой вещью, включая строительство, оценку или обслуживание, либо оказываются с целью отчуждения недвижимой вещи, подготовки или организации строительства, а также гостиничные услуги; 2) в Эстонии оказываются отдельные виды услуг, определенные в одиннадцати пунктах ч. 2 ст. 10 Закон о НСО (в том числе, если они оказываются нерезидентам); 3) проводятся работы с находящейся в Эстонии движимой вещью или оценивается движимая вещь, находящаяся в Эстонии, и эти услуги оказываются нерезидентам; 4) оказывается посредничество в сделках или иных действиях, местом возникновения оборота которых является Эстония, и эти услуги оказываются нерезидентам.

Местом возникновения оборота услуг согласно ст. 10 Закона о НСО не является Эстония, в частности, независимо от заказчика услуг, если субъект налога оказывает следующие услуги: 1) услуги, связанные с находящейся в иностранном государстве недвижимой вещью, в том числе строительство, оценка и обслуживание, а также услуги, оказываемые с целью отчуждения недвижимой вещи, подготовки или организации строительства, и гостиничные услуги; 2) в иностранном государстве оказываются отдельные виды услуг, определенные в десяти пунктах ч. 4 ст. 10 Закон о НСО (в том числе, если они оказываются нерезидентам); 3) проводятся работы с находящимися в иностранных государствах движимыми вещами или оцениваются находящиеся в иностранном государстве движимые вещи, и указанные услуги оказываются нерезидентам; 4) посредничество в сделках или операциях, местом возникновения оборота которых не является Эстония, и эти услуги оказываются нерезидентам; 5) услуги оказываются через расположенное в Эстонии место нахождения или постоянное место деятельности: лицам, зарегистрирован-

ным в качестве субъекта налога или субъекта ограниченной налоговой обязанности в другом государстве – члене Сообщества (то есть нерезидентам Эстонии и резидентам Европейского союза); занимающимся предпринимательской деятельностью лицам государств, не входящих в Сообщество (то есть нерезиденты Европейского союза и субъекты предпринимательства).

Особый порядок обложения налогом с оборота предусмотрен ст. 43 Закона о НСО для услуг, оказываемых электронным способом, к которым относятся: 1) отчуждение сетевой среды; 2) администрирование Интернет-сети; 3) дистанционное обслуживание программы и устройства; 4) отчуждение и обновление программного обеспечения, передаваемого электронным способом; 5) передача электронным способом изображения, текста и информации, а также предоставление возможности для использования электронной базы данных; 6) передача электронным способом музыки, кинофильмов и игр, в том числе азартных игр; 7) передача электронным способом политических, культурных, спортивных, научных и развлекательных передач; 8) заочное электронное обучение и иные услуги, схожие с вышеуказанными услугами.

Электронное общение лиц, оказывающих и получающих услуги, не обуславливает признание услуги услугой, оказываемой электронным способом.

К указанным услугам может применяться особый порядок обложения НСО при условии, что услуги оказываются занимающимся предпринимательской деятельностью лицом не входящего в Сообщество государства, которое не зарегистрировано в качестве субъекта налога ни в одном из государств – членов Сообщества (то есть нерезидентом и субъектом предпринимательства), лицу государства – члена Сообщества, которое не является зарегистрированным субъектом налога или субъектом ограниченной налоговой обязанности (то есть резиденту, но не плательщику НСО).

Соответствующее лицо, выбравшее применение особого порядка, обязано применять особый порядок в отношении всех услуг, оказываемых им электронным способом лицам, указанным в предыдущем абзаце. Особый порядок обложения применяется после регистрации лица для целей его применения. Для этого обязано электронным способом известить налогового управляющего о времени начала и окончания деятельности в качестве субъекта налога или ее изменении досрочно.

При этом согласно ст. 10 Закона о НСО Эстония является местом возникновения оборота услуг в случае, если занимающиеся предпринимательской деятельностью лица государств, не входящих в Сообщество, не зарегистрированные в качестве субъектов налога ни в одном из государств – членов Сообщества, оказывают эстонским физическим лицам предназначенные для личного пользования услуги электронной связи или услуги, оказываемые электронным способом.

Таким образом, пример системы налогообложения по НСО (НДС) Эстонии также подтверждает то, что налог на добавленную стоимость является внутренним налогом и не взимается при экспорте услуг из Эстонии в Россию.

Проблемы и последствия выставления нерезидентом Европейского союза российскому хозяйствующему субъекту инвойса на сумму, включающую НДС или аналогичный налог

Глава 25 НК РФ «Налог на прибыль» определяет объект налогообложения и четко регламентирует порядок определения и классификацию доходов и расходов российских субъектов.

В соответствии со ст. 247 НК РФ объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций (далее в настоящей главе – «налог на прибыль») признается прибыль, полученная налогоплательщиком.

Прибылью в целях данной главы для российских организаций, не являющихся участниками консолидированной группы налогоплательщиков, в частности, признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с НК РФ.

Анализ и детальное исследование ст. 252–268 НК РФ позволяет однозначно сделать вывод о том, что отнести к расходам российского предприятия НДС или аналогичный налог, выделенный в инвойсе иностранного поставщика услуг, не представляется возможным.

Отсюда следует, что возможны два варианта действий бухгалтерской службы российского предприятия. В первом случае указанный НДС выделяется и исключается из расходов, в этом случае российская организация уплачивает дополнительный налог на прибыль. Во втором случае бухгалтерия российской организации не обращает внимание на иностранный НДС, указанный в счете контрагента, и относит его на расходы – на практике это делается в 99 из 100 случаев.

Покупка услуг – это не только консультационные или адвокатские услуги, суммы по которым незначительны, но также инженерные и проектные разработки, маркетинговые исследования, передача прав на патенты и товарные знаки и т.п., суммы по которым могут достигать сотни тысяч евро.

Учитывая товарный оборот в этой сфере, изъятие иностранного НДС из расходов российской организации в ходе ее проверки российским налоговым органом может закончиться серьезными налоговыми последствиями, а именно: штрафами и пенями на базе 19–25% от сотен тысяч евро.

Как известно, неправомерное удержание и (или) перечисление (неполное удержание и (или) перечисление) в установленный НК РФ срок сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению российской компанией как налоговым агентом (ст. 123 НК РФ) может повлечь взыскание штрафа в размере 20% от суммы, подлежащей удержанию и (или) перечислению, а также пени (см., напр., постановление Президиума ВАС РФ № 4047/06 от 26.09. 2006). При этом ВАС РФ подчеркивал, что штраф взыскивается с налогового агента, только если он имел возможность удержать и перечислить соответствующую сумму, имея в виду, что удержание осуществляется из выплачиваемых налогоплательщику денежных средств (абз. 2 п. 21 постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57).

Таким образом, штраф взыскивается независимо от того, была сумма НДС удержана налоговым агентом у налогоплательщика или нет, что подтверждается судебной практикой (постановления ФАС Уральского округа от 11.05.2010 № Ф09-3355/10-С2 (оставлено в силе определением ВАС РФ от 23.09.2010 № ВАС-10832/10); 25.02.2010 № Ф09-832/10-С2).

На практике возможны несколько способов исправления ситуации.

Первый и наиболее простой способ – это согласие на возврат вашего контрагента из Европы заявленной вам ранее суммы националь-

ного НДС. Возможно также получить согласие на замену инвойсов, но в последнем случае надо помнить о том, что остается риск того, что при запросе в налоговый орган иностранного государства налоговиков из России может получиться так, что полученный оттуда инвойс все-таки будет содержать национальный НДС. *Кроме этого, инвойсы и контракты Налоговая служба России может запросить из уполномоченного банка (российского) налогоплательщика, ведь все указанные сделки подпадают под валютный контроль, а, соответственно, банк не проведет платеж из России без наличия копий инвойса и контракта, а также и Актов об указанных услугах, заверенных в установленном порядке российским предприятием или организацией, выполнившей указанный платеж в качестве расчета за услуги.* Полагаем, что в этом случае при наличии у налогового органа документов из банка или налогового органа иностранного государства оспаривание в российском суде действий налогового органа по исключению суммы оплаты национального НДС из состава затрат на производство продукции будет делом очень малоперспективным.

Второй – это обращение в налоговую службу иностранного государства. В нашей практике есть пример такого обращения, когда российская компания, оплачивающая услуги финскому подрядчику, обратилась 18.09.2013 с заявлением о возврате НДС в Финское Налоговое Управление (Finnish Tax Administration).

Спустя 9 месяцев, 09.06.2014, в ответ на заявление Финское Налоговое Управление вынесло решение об отказе в возмещении НДС на основании ст. 65 Закона об НДС, согласно которой услуги оказаны были российской компании, зарегистрированной за пределами Финляндии и не имеющей постоянного представительства в Финляндии для целей НДС, соответственно, по мнению налоговой службы Финляндии, финский НДС не должен быть включен продавцом в инвойс. Управление проинформировало заявителя о том, что с требованием о возврате суммы НДС следует обратиться не к ним, а к заказчику услуг. В случае отказа заказчика от возмещения после получения такого решения необходимо обратиться с требованием о возврате налога в иностранный суд. Напомним и то, что кроме возмещения суммы НДС с такого поставщика услуг следует требовать проценты за задержку возврата и судебные расходы.

Третий способ – это претензия и прямое обращение в судебные органы иностранного государства для взыскания излишне уплаченного НДС и убытков, причиненных вследствие действий налогового органа России, непосредственно от контрагента (еще лучше если такое обращение сделано до проверки налоговой инспекцией). Этот способ представляется менее благоприятным, прежде всего, в связи с невозможностью сохранения партнерских отношений, но в случае отсутствия таковых он вполне допустим и, более того, очень эффективен на практике.

Полагаем то, что проблема возврата незаконно уплаченного национального НДС контрагенту из Европы поднята нами впервые.

Нам известно уже несколько подобных прецедентов, в том числе и недавнее дело с финской компанией, разрешенное нами в Финляндии. Возможно, данная статья заставит российские компании задуматься о возврате излишне уплаченного НДС со своих контрагентов-нерезидентов, так как на фоне необходимости пополнения бюджета российские налоговые органы уже начали активную работу в этом направлении.

Для налогового органа нет особой сложности в доказывании совершения налогоплательщиком налоговой ошибки, ведь ситуация очевидна, а ключевой критерий для проверяющего один – присутствует ли в контракте и инвойсе упоминание о европейском НДС.

Таким образом, в случае неправильного оформления вами документов, поданных в банк, налоговые последствия, связанные со сделкой по покупке услуг у нерезидента могут обойтись для вашей компании очень и очень дорого.

Библиографический список

1. Налоговый кодекс РФ (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
2. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 № 146-ФЗ [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
3. Закон Эстонии «О налоге с оборота», объявлен постановлением Президента Республики от 19 декабря 2003 г. № 948 с изменениями от 01.07.2014.
4. Закон Финляндии о НДС 30.12.1993/1501.
5. Постановление Пленума ВАС РФ № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» от 30.07.2013 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
6. Письма Минфина России № 03-07-08/13 от 07.02.2007; № 03-07-08/50 от 21.03.2007; № 03-07-08/100 от 07.05.2007; № 03-07-08/13 от 18.01.2008; № 03-07-08/254 от 13.11.2008; № 03-07-08/238 от 20.11.2009; № 03-03-06/2/70 от 09.04.2010; № 03-07-08/06 от 13.01.2011; № 03-07-08/214 от 12.07.2011; № 03-07-08/304 от 02.11.2010; № 03-07-08/291 от 19.10.2011; № 03-07/276 от 08.09.2011; № 03-03-06/2/20797 от 05.06.2013; № 03-07-08/34985 от 26.08.2013 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
7. Письмо УФНС России по г. Москве № 19-11/75191 от 11.08.2008 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
8. Директива Европейского совета 2006/112/ЕС «Об общей системе налога на добавленную стоимость» от 28 ноября 2006 г., официальный журнал Евросоюза L 347/9 от 11.12.2006.
9. Директива Совета ЕС 2008/8/ЕС от 12 февраля 2008 года, изменяющая Директиву Совета ЕС в отношении места реализации услуг, официальный журнал Евросоюза, L 44/11 от 20.02.2008.
10. Постановление Президиума ВАС РФ № 4047/06 от 26.09.2006 по делу № А55-5211/05-43, Вестник ВАС РФ № 12, 2006.
11. Отношения Россия – ЕС в сфере торговли. Официальный сайт Постоянного представительства Российской Федерации при Европейском Союзе [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.russianmission.eu/ru/torgovlya>.
12. Домашняя страница Налогово-таможенного департамента Эстонии: информация, необходимая для налогоплательщиков: <http://www.emta.ee/index.php?id=21327> (по-русски).
13. Постановления ФАС Уральского округа от 11.05.2010 № Ф09-3355/10-С2 (оставлено в силе Определением ВАС РФ от 23.09.2010 № ВАС-10832/10); от 25.02.2010 № Ф09-832/10-С2 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.