

Налог на добавленную стоимость в международной торговле: Европейский союз

Резюме

Эта обзорная статья посвящена международным аспектам применения НДС в странах ЕС. Представлены принципы налогообложения при импорте и экспорте, при торговле между странами ЕС, особенности обложения при реализации услуг. Рассматриваются проблемы и перспективы развития налоговой системы ЕС в части НДС. Описан практический инструмент для торговли со странами ЕС (нерезидентная компания, инкорпорированная на Гибралтаре с регистрацией на НДС в Великобритании или другой стране ЕС).

Теория и история НДС

Налог на добавленную стоимость относится к косвенным налогам. Это значит, что налог включается в стоимость товара (услуги) и выплачивается потребителем при покупке (косвенно), а государству его передает продавец. Экономическая сущность НДС - налог на потребление, так как в конечном счете все его бремя ложится на последнего покупателя в цепочке продаж, то есть на потребителя.

В отличие от своих исторических предшественников - налога с оборота и налога с продаж - НДС обладает рядом замечательных свойств, прежде всего свойством экономической нейтральности. Иначе говоря, этот налог не вносит искажений в систему экономических мотиваций хозяйствующих субъектов, а, значит, "невидимая рука рынка" Адама Смита по-прежнему заставляет их действовать оптимальным для общественного блага образом. Налог с оборота, при котором все торговые операции облагаются налогом без права вычета, вносит, как это уже давно известно, серьезные диспропорции в экономическую систему. Налог с продаж в своей "идеальной" форме является, подобно НДС, экономически нейтральным налогом на потребление. Однако по многочисленным техническим причинам при взимании налога с продаж очень непросто вычленил для обложения налогом продажи именно конечному потребителю. Изящным теоретическим решением многих связанных с этим проблем является система обложения налогом только добавленной стоимости, то есть введение НДС вместо налога с продаж. При этом процесс сбора налога и контроля оказывается распределенным по всей цепочке продавцов и покупателей товара, что дает своего рода эффект "саморегулирования".

Относительным недостатком НДС является более сложный процесс его администрирования. Этим, а также уровнем развития экономической науки, объясняется то, что НДС был "изобретен" и получил широкое распространение сравнительно недавно. Прimitивная форма НДС существовала во Франции уже в 1950-е гг., а в начале 1960-х, после создания Европейского общего рынка, было принято решение о переходе на НДС во всех государствах-участниках. Сейчас НДС введен более чем в ста странах мира.

В России НДС был введен в 1992 г., а с 2001 г. он регулируется новым Налоговым кодексом. Надо сказать, что российское законодательство по НДС в целом вполне соответствует международным образцам.

Кратко резюмируем основные принципы взимания НДС, существенные для международной торговли.

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.

Именно эти принципы обеспечивают экономическую нейтральность НДС. Как нетрудно понять, в результате их применения налогом в конечном счете облагается только потребление внутри страны, причем отечественный производитель оказывается в равных условиях с иностранным, как в конкуренции с импортом, так и при экспорте своей продукции.

Существуют некоторые особенности исчисления НДС при реализации услуг. Если операции ведутся исключительно внутри страны, обложение происходит в целом так же, как и при торговле товарами. Проблемы начинаются при международных операциях. Дело в том, что услуги в некотором роде "нематериальны" и не подлежат таможенному оформлению, а потому далеко не всегда очевидно, где именно находится место их реализации и потребления - в стране поставщика или в стране покупателя. Соответственно, неясно, в какой стране и по каким законам они должны облагаться НДС. Поэтому все национальные законодательства предусматривают специальные правила определения места реализации услуг для целей обложения НДС. Подробнее мы рассмотрим этот вопрос ниже.

НДС в Европейском Союзе

Мы рассмотрим основные принципы обложения НДС в странах ЕС на примере Великобритании. В основном они те же для всех стран ЕС, но могут быть отличия в деталях. Мы не будем детально рассматривать правила взимания НДС во внутренних операциях (они в целом аналогичны применяемым в России), а сосредоточимся на международных аспектах.

Импорт из ЕС и экспорт в ЕС

При импорте товаров, например, в Великобританию из-за пределов ЕС НДС, как это и следует из общих принципов, взимается с импортера (обычно - британской компании) налоговыми властями Соединенного Королевства по ставке, применяемой к аналогичным товарам в Великобритании. НДС, как правило, выплачивается непосредственно при импорте, при этом импортер получает свидетельство об этой выплате (Import VAT Certificate C79), которое служит основанием для дальнейшего налогового вычета или возмещения из бюджета. Естественно, для этого должны быть соблюдены обычные (для получения вычета) условия: импортер зарегистрирован на НДС, а товар импортируется для деловых нужд.

При экспорте товаров из Великобритании за пределы ЕС поставка облагается по нулевой ставке (как и положено при экспорте). При этом экспортер обязан в течение определенного срока

собрать (и хранить у себя) документальные доказательства экспорта товара за пределы ЕС. Если в установленный законом срок доказательства не собраны, нулевую ставку применять нельзя.

Таковыми доказательствами являются:

1. Таможенная декларация со штампом таможни;
2. Транспортная накладная или аналогичный документ;
3. Сопутствующая документация (переписка, контракты, счета, расписки и т.п.).

Термин "нулевая ставка НДС" (в отличие от термина "освобождение от НДС") означает, что продавец (в данном случае экспортер) не только не должен добавлять НДС к цене продаваемого товара, но и имеет право на вычет налога, уплаченного при приобретении (производстве) экспортируемого товара.

НДС при торговле между странами ЕС

В 1993 г. таможенные границы между странами-участницами ЕС были упразднены. До этого торговые операции между этими странами рассматривались как импорт и экспорт, наравне с операциями с другими странами мира, в соответствии с чем и облагались НДС. Ликвидация таможенных барьеров потребовала изменений в законодательстве, так как обложение ввозимых товаров НДС при их таможенном оформлении, как это делалось ранее, стало невозможным. Поэтому была принята новая система обложения НДС таких операций, которые более не считаются импортом и экспортом, а определяются как "приобретение" (acquisition) и "реализация" (supply) и связанное с этим "перемещение" (removal) товара.

Как и при экспортно-импортных операциях, обложение перемещаемого товара НДС в соответствии с этой системой происходит, по общему правилу, по месту назначения товара, а в стране происхождения его реализация облагается по нулевой ставке. Для получения продавцом права на нулевую ставку необходимо выполнение следующих условий.

1. Продавец должен получить номер регистрации на НДС покупателя в стране его местонахождения и указать этот номер на счете-фактуре (VAT Invoice).
2. Товар действительно вывозится из страны продавца в другую страну ЕС.
3. Продавец получает (и хранит у себя) документальное подтверждение вывоза товара из страны. Это может быть любая транспортная документация, расписка в получении товара покупателем и др. Годится, к примеру, и билет на поезд, если товар был доставлен курьером в багаже.

Продавец ведет список всех таких продаж в страны ЕС (включая в него регистрационный номер покупателя), который затем сдается в налоговые органы и используется для контроля и статистики. Кроме того, продажи в страны ЕС выделяются отдельной строкой в отчете по НДС, так же как и приобретения в других странах ЕС.

Что касается покупателя, то, так же как и при импорте товара, он обязан отчитаться по НДС на сумму своих приобретений. Однако при выполнении обычных условий (аналогичных

применяемым во внутренних операциях) он имеет право на налоговый вычет, причем вычет делается в той же самой налоговой декларации. Это значит, что сумма налога фактически не выплачивается, а остается в виде бухгалтерской проводки, служащей лишь для статистических целей.

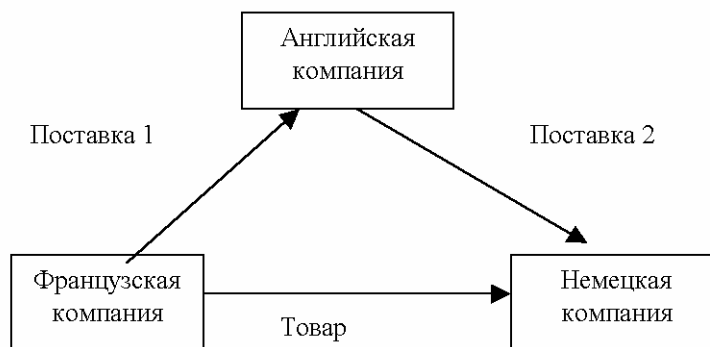
Если у покупателя нет регистрации на НДС, или он не предоставил номера регистрации, то он рассматривается как конечный потребитель. В этом случае поставки считаются "дистанционными" продажами в другой стране ЕС (distance selling), и к ним применяются особые правила. А именно, продавец либо включает в цену НДС, предусмотренный законодательством своей страны и отчитывается по нему у себя дома, либо регистрируется на НДС в стране местонахождения покупателя, включает в цену НДС той страны и отчитывается по нему там. При превышении некоторого порога продаж в определенную страну регистрация на НДС в ней становится обязательной (до этого - по желанию). Это порог может быть разным в разных странах (при поставках в Великобританию - 70 тыс. фунтов в год).

Разумеется, в этом случае покупатель, не будучи плательщиком НДС, никакого права на налоговый вычет не имеет.

Существуют также особые правила, касающиеся продаж подакцизных товаров, новых средств транспорта, поставок для дипломатов и международных организаций и др., но мы их здесь рассматривать не будем.

Триангуляция

Важной разновидностью международной торговли в рамках ЕС является так называемая "триангуляция" (triangulation). Имеется в виду следующее. Допустим, компания из Великобритании покупает товар у французского поставщика, а затем продает его немецкому покупателю. При этом товар доставляется напрямую из Франции в Германию. Подобная цепочка из двух операций поставки, при которой товар перемещается непосредственно от первого продавца к последнему покупателю (по указанию промежуточного участника цепочки), и называется триангуляцией.



Рассмотрим, как взимается НДС при таких операциях. Будем исходить из предположения, что все три компании зарегистрированы на НДС в своих странах.

Прежде всего, английская компания может зарегистрироваться на НДС либо во Франции, либо в Германии, после чего этот случай сводится к ранее рассмотренному.

То есть, если английская компания зарегистрировалась на НДС во Франции, то далее все происходит так, как если бы она была обычной французской компанией: она покупает у французского поставщика товар с французским НДС, затем продает его в Германию, облагая его по нулевой ставке, а уплаченный НДС возмещает из французского бюджета. При этом немецкий покупатель отчитывается по НДС на свои приобретения, с правом на налоговый вычет.

Если английская компания зарегистрировалась на НДС в Германии, то французский поставщик облагает поставку по нулевой ставке, а английская компания отчитывается перед немецкими налоговыми властями по НДС на свои приобретения (с правом на вычет), как если бы она была немецкой компанией. Своему немецкому покупателю она продает товар с уже включенным НДС.

Однако, чтобы избежать необходимости регистрации на НДС сразу во многих странах ЕС, предусмотрена так называемая упрощенная процедура. Пусть наша английская компания не зарегистрирована на НДС ни во Франции, ни в Германии, а только у себя в стране. Тогда она может предоставить номер своей регистрации французскому поставщику, чтобы он мог применить к операции нулевую ставку НДС. Далее, английская компания выставляет немецкому покупателю счет-фактуру с особой пометкой, указывающей, что он выписан в соответствии с упрощенной процедурой ('VAT: EC Article 28 Simplification invoice'). НДС при этом в цену не включается, а перед немецкими властями отчитывается по НДС покупатель (немецкая компания), как обычно, с правом на вычет. Английская компания обязана включить эту сделку в упоминавшийся выше список продаж в страны ЕС с пометкой о том, что она является триангуляционной.

Особенности обложения услуг

Как уже упоминалось, существуют определенные теоретические проблемы при обложении налогом услуг, связанные с тем, что место их оказания (реализации) не всегда очевидно, а налогообложение должно происходить именно по месту реализации. Поэтому законодательством каждой страны особо описывается процедура определения места реализации услуг в международных операциях. Рассмотрим эти правила на примере законодательства Великобритании.

Как основное правило, услуги считаются оказанными по месту нахождения поставщика услуги. Таким образом, услуга, оказанная английской компанией, как правило, облагается налогом в Великобритании, независимо от места нахождения ее получателя. Даже если получатель услуги находится за границей, такая операция не считается "экспортом услуг" и не подлежит обложению по нулевой ставке, как это происходит при экспорте товаров. И наоборот, если услуга оказана английской компании из-за границы, она, как правило, не подлежит обложению НДС в Великобритании.

Однако из этого правила есть целый ряд важных исключений.

1. Услуги, связанные с недвижимостью. Они считаются оказанными по месту нахождения недвижимости.

2. Некоторые услуги считаются оказанными по месту их фактического выполнения, независимо от местонахождения поставщика и получателя. Это услуги культурного, художественного, спортивного, научного, образовательного характера; услуги, связанные с выставками, конференциями, собраниями, и др.
3. Услуги, связанные с транспортом. Здесь применяются специальные правила, которые мы не будем рассматривать в деталях. Обычно (при пассажирских перевозках) местом оказания услуг считается страна, где фактически происходит перевозка, а если таких стран несколько, маршрут делится на соответствующие части, и каждая из них рассматривается отдельно.
4. Посреднические услуги. Местом их реализации считается либо место совершения основной поставки (с которой связаны посреднические услуги), либо, если получатель услуг зарегистрирован на НДС в ЕС, место его регистрации.
5. Услуги "интеллектуального" характера (условное название, данное для краткости; на самом деле закон дает некоторый вполне определенный список таких услуг). Они считаются оказанными по месту нахождения не поставщика услуги, а, напротив, ее получателя. К ним относятся:
 - Передача авторских прав, патентов, лицензий, торговых марок и т.д.
 - Реклама.
 - Консалтинг, инжиниринг, юридические и бухгалтерские услуги, обработка и предоставление информации.
 - Банковские, финансовые, страховые услуги.
 - Подбор кадров.
 - Аренда товаров, кроме средств транспорта.
 - Телекоммуникационные услуги.

Последняя группа представляет, пожалуй, особый интерес, так как в современном международном бизнесе все большее значение приобретают именно услуги информационно-интеллектуального характера. При этом отслеживание таких услуг для целей налогообложения представляет собой довольно трудную задачу, так как их оказание никак не связано с физическим присутствием исполнителя.

Как только место реализации услуг определено, мы можем сказать, ГДЕ они облагаются НДС. Если это Великобритания или другая страна ЕС, то НДС подлежит уплате в этой стране, если оно оказалось за пределами ЕС, то объект налогообложения для НДС в рамках ЕС отсутствует.

Однако нужно еще определить, КТО платит НДС. По основному правилу плательщиком является поставщик услуг. Если он не зарегистрирован на НДС в той стране, где происходит поставка, ему надо там зарегистрироваться. Такая регистрация становится обязательной лишь при достижении определенного предела годового объема поставок (для Великобритании это 54 тыс. фунтов).

Плюсом для поставщика здесь является то, что если у него есть в данной стране входящий НДС, связанный с оказанием этих услуг, то его можно предъявить к зачету.

Однако в определенных случаях за НДС по такой поставке отчитывается не поставщик, а получатель услуги. В британском законодательстве эта процедура известна как "обратное обложение" ("reverse charge"). Аналог в российском праве - концепция так называемого "налогового агента". Смысл заключается в том, что в случаях, когда заставлять отчитываться по НДС поставщика услуги, находящегося в другой стране, нежелательно, затруднительно или вообще невозможно, то соответствующие обязанности возлагаются на покупателя. Процедура применяется только в том случае, если покупатель получает данные услуги для деловых целей, а продавец находится вне Великобритании.

При обратном обложении покупатель оформляет отчетность таким образом, как если бы он был и продавцом, и покупателем одновременно. То есть НДС по данной поставке включается как в налог, подлежащий уплате (с суммы продаж), так и в налог, предъявляемый к зачету (с суммы покупок). В результате эти суммы компенсируются и фактически платежа делать не нужно, НДС остается лишь в виде бухгалтерской проводки.

Вышесказанное верно только в случае, если покупатель имеет право на налоговый вычет. Если же он рассматривается как конечный потребитель и не имеет права на вычет, то налог, подлежащий уплате, должен быть внесен в казну. Так достигается основная цель - экономическая нейтральность НДС, так как в аналогичной ситуации покупатель оказывается при приобретении услуги у отечественного поставщика.

Итак, если британская компания получает, скажем, консалтинговые услуги от зарубежной фирмы, она включает их в отчетность таким образом, как если бы она их сама и оказывала, и получала.

Для некоторых видов услуг (услуги оценщиков; некоторые виды транспортных перевозок; большинство посреднических услуг) применимы процедуры "упрощения" в рамках ЕС (аналогично триангуляции при торговле товарами), приводящие к коррекции места поставки и (или) подотчетного лица. Например, британская компания, получающая посреднические услуги от французской компании при приобретении товара в Германии, может предоставить поставщику услуг свой номер регистрации на НДС (в Великобритании), на основании чего французская компания не включает в счет НДС по оказанным услугам, а британская отчитывается по принципу обратного обложения.

Перспективы европейского НДС

Как мы видели, в смысле НДС европейский рынок продолжает быть не вполне единым. Во-первых, существуют разные ставки налога (а кое-где его вообще нет), а во-вторых, процедура исчисления и уплаты НДС при торговле внутри страны существенно отличается от аналогичной процедуры при торговле между разными странами ЕС. В перспективе в рамках ЕС предполагается переход на унифицированную систему сбора НДС в международной торговле, при которой налог будет взиматься по месту происхождения товара (а не по месту назначения, как сейчас). Это значит, что при продаже товара, скажем, из Великобритании во Францию, продавец будет включать в цену НДС, а покупатель будет получать налоговый вычет в размере уплаченного НДС, точно так же, как и при торговле внутри страны.

Таким образом, учет и отчетность по НДС при торговле внутри страны и в рамках ЕС будет вестись совершенно одинаковым образом, что приведет к сокращению операционных издержек при торговле внутри ЕС, особенно для мелкого бизнеса. Наряду с отменой таможенных границ, это должно стать важным фактором в создании действительно общего европейского рынка. Кроме того, эта система соответствует самой идеологии общего рынка, по которой товары и услуги (облагаемые НДС) находятся в свободном обращении внутри ЕС, а сам НДС при этом является по сути своей налогом скорее общеевропейским, чем национальным.

Однако на пути к этой, казалось бы, столь логичной и простой системе существуют серьезные политико-экономические препятствия. Во-первых, для сохранения экономической нейтральности при этой системе необходима унификация ставок налога по всем странам ЕС. Несмотря на настоятельные рекомендации европейской комиссии (впервые официально сделанные, кстати, еще в 1987 г.) и длительные переговоры заинтересованных сторон, прогресс в этом отношении пока весьма скромный.

Во-вторых, что еще более важно, в случае принятия этой системы сразу встанет вопрос перераспределения собираемых налогов. Дело в том, что, если при существующей системе налог автоматически собирается в стране, где происходит потребление товара (а НДС, как мы помним, это налог на потребление), то при новой системе часть налога будет собираться "не там, где надо". Действительно, в нашем примере с продажей товара из Великобритании во Францию, налог на величину стоимости ввозимого товара при действующей системе попадает во французскую казну, а при новой - в английскую. Чтобы восстановить равновесие, необходимо будет передать соответствующую сумму обратно из Великобритании во Францию (естественно, передача должна происходить не по каждой отдельной сделке, а суммарно по определенным периодам). При этом, по замыслу авторов проекта, основанием для исчисления передаваемых сумм должны стать данные, получаемые не из отчетности хозяйствующих субъектов (так как это бы потребовало отдельного учета по торговле с каждой отдельно взятой страной, что свело бы на нет все преимущества системы), а из общих статистических данных в отношении производства и потребления в той или иной стране.

По сути, это означает необходимость введения централизованной системы сбора статистической информации и перераспределения собранного налога в рамках Европейского Союза. Эта система обладала бы поистине широчайшими полномочиями по регулированию финансовых потоков. Дальнейшим логическим шагом (хотя и не декларируемым явно) могло бы стать превращение НДС в "федеральный" налог ЕС, с последующим распределением его центральными органами Союза. К движению в этом направлении страны-участницы ЕС в настоящее время никак не готовы, так как это означало бы серьезнейшее ущемление национального суверенитета в пользу центра. А потому единая общеевропейская система НДС пока остается лишь на бумаге, несмотря на все преимущества, которые она сулит налогоплательщикам.

От теории к практике

Рассмотрим теперь один практический инструмент, который удобно применять для торговли со странами ЕС.

Предположим, во Франции приобретается партия товара, предназначенного на экспорт из ЕС (допустим, в Россию). Как неоднократно упоминалось выше, такая операция облагается во Франции НДС по нулевой ставке, для чего продавец должен иметь документальное

подтверждение экспорта. Однако, во-первых, продавец может быть не заинтересован в том, чтобы самому заниматься таможенным оформлением (скажем, речь идет о небольшой партии). Во-вторых, речь может идти о посреднической цепочке. Например, у французского продавца товар приобретает багамская (или другая офшорная) компания, которая затем уже продает товар в Россию. В этом случае французский продавец должен будет постфактум получить у багамской компании документы, подтверждающие вывоз товара за пределы ЕС, состоявшийся уже после завершения сделки между ними. Если ему этого сделать не удастся, то французские власти обложат его НДС "по полной программе". А потому есть все шансы, что французский продавец перестрахуется и не станет продавать какой-то неизвестной ему багамской компании товар без включения в цену НДС.

В принципе для решения такого рода логистических проблем многие российские предприниматели просто регистрируют свою собственную французскую (например) компанию, которая без проблем приобретает у поставщика товар с НДС, включенным в цену, а затем уже экспортирует его и предъявляет уплаченный НДС к возмещению или зачету.

Минусы здесь очевидны. Во-первых, НДС сперва надо отдать, а только потом предъявлять к возмещению. Во-вторых, возникают французские налоги (на прибыль и др.). Конечно, можно заниматься их минимизацией, но сам факт уже не радует. В третьих, создание и поддержание в рабочем состоянии французской компании с учетом необходимости ведения бухгалтерии и подачи отчетности - удовольствие довольно дорогое.

Существует простое и экономически эффективное решение многих подобного рода проблем. Дело в том, что внутри ЕС существует своя офшорная зона - Гибралтар. На Гибралтаре до сих пор возможно создание безналоговых компаний, несмотря на все увещевания центральных органов ЕС. При этом Гибралтар является полноправной частью ЕС. Правда, в отличие от других стран ЕС, налога на добавленную стоимость там нет вообще. Однако вполне возможно зарегистрировать гибралтарскую компанию на НДС в любой другой стране ЕС, например в Великобритании (колонией которой является Гибралтар).

Предположим, фактическое таможенное оформление груза предполагается провести в Германии. Тогда гибралтарская компания регистрируется на НДС в Германии и предоставляет французскому поставщику свой регистрационный номер. На основании этого французская фирма выписывает счет-фактуру без НДС и отправляет товар в Германию. Когда товар приходит в Германию, НДС платить не надо, так как это не импорт, а приобретение в рамках ЕС. Поэтому НДС на сумму контракта фигурирует лишь в бухгалтерских проводках (см. выше). При экспорте товара из Германии в Россию НДС тоже не возникает, так как экспорт облагается по нулевой ставке. Таможенным оформлением в данном случае занимается сама гибралтарская компания.

Таким образом, на совершенно законных основаниях можно избежать выплаты французского (и немецкого) НДС на величину стоимости товара. При этом наличие безналоговой компании-посредника позволяет варьировать контрактной ценой в целях минимизации российского налогообложения.

Заметим, однако, что есть еще и немецкие налоги (на прибыль и др.), и нужно позаботиться о том, чтобы гибралтарская компания под них не попала или попала в минимальной степени. Детали определяются спецификой немецкого (в нашем примере) налогового законодательства и выходят за рамки данной статьи. Однако, по общему правилу, следует стремиться к тому, чтобы у

гибралтарской компании не было постоянного представительства в Германии (в том смысле, как это установлено немецким законом). Поэтому ее присутствие в Германии должно быть по возможности "виртуальным": наличие офиса сразу приводит к образованию представительства.

В заключение отметим, что в настоящей статье излагаются лишь общие принципы и рекомендации. Для того, чтобы применить их на практике в конкретной ситуации, следует обращаться к специалистам по налоговому законодательству интересующей вас страны.

Материал подготовлен компанией Roche & Duffay

Tel. (095) 790-2660, 924-1300

2002 г.