

НДС в Европе: изменения с 2010 года

С 2010 года в законодательстве Европейского Союза вступают в силу довольно существенные изменения в части взимания налога на добавленную стоимость. Самое главное, изменяются правила определения места реализации услуг для целей налогообложения. В результате большинство видов услуг считаются оказанными по месту нахождения заказчика (а не исполнителя) по договору оказания услуг. Соответственно, при трансграничных сделках реализация услуг облагается НДС именно в стране местонахождения заказчика.

В феврале 2008 года Советом ЕС были приняты две директивы и положение, которые в совокупности называют «пакетом по НДС».¹ Директивы определяют порядок определения места оказания услуг для целей НДС и порядок возмещения НДС при трансграничных операциях. Директивы подлежат имплементации в национальные законодательства стран ЕС. Положение регулирует обмен информацией между налоговыми органами стран ЕС; в отличие от директив, оно имеет прямое действие. Различные положения «пакета» вступают в силу в разное время: с 1 января 2010 года, с 1 января 2011 года, с 1 января 2013 года, с 1 января 2015 года.

Место реализации услуг

Важнейшее изменение состоит в том, что с 1 января 2010 года изменяются правила определения места оказания услуг для целей обложения НДС. Правила эти отличаются для случая заказчиков, являющихся налогоплательщиками (состоящими на учете для целей обложения НДС), с одной стороны, и для случая заказчиков, не облагаемых НДС, с другой стороны. Первый вариант правил покрывает большинство сделок по оказанию услуг между коммерческими организациями (business-to-business – B2B), второй – оказание услуг физическим лицам, не являющимся предпринимателями (business-to-customer – B2C).

Заказчик – коммерческая организация (B2B)

Начнем со случая оказания услуг коммерческим контрагентам (чаще всего речь идет о сделках между юридическими лицами) (B2B). До 2010 года действовали нормы, согласно которым услуги по общему правилу считаются оказанными по месту нахождения исполнителя (supplier) по договору оказания услуг.² Однако при этом для многих отдельных видов услуг действовали особые правила. В частности, для целого ряда услуг (соответствующая Директива именует их «различные услуги»), включающих, например, консалтинговые, бухгалтерские, юридические услуги, местом реализации признавалось место нахождения не исполнителя, а заказчика услуг (customer). То же правило действовало и при передаче прав на объекты интеллектуальной собственности, такие как изобретения, товарные знаки и др.: местом реализации признавалось место нахождения

¹ Council Directive 2008/8/EC of 12 February 2008 amending Directive 2006/112/EC as regards the place of supply of services, *OJ L 44, 20.2.2008, p. 11–22*; Council Directive 2008/9/EC of 12 February 2008 laying down detailed rules for the refund of value added tax, provided for in Directive 2006/112/EC, to taxable persons not established in the Member State of refund but established in another Member State, *OJ L 44, 20.2.2008, p. 23–28*; Council Regulation (EC) No 143/2008 of 12 February 2008 amending Regulation (EC) No 1798/2003 as regards the introduction of administrative cooperation and the exchange of information concerning the rules relating to the place of supply of services, the special schemes and the refund procedure for value added tax, *OJ L 44, 20.2.2008, p. 1–6*.

² Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, *OJ L 347, 11.12.2006, p. 1–118*.

«заказчика» (приобретателя прав).³ Подобные же правила, кстати, сформулированы и в российском Налоговом кодексе (ст. 148 НК РФ; очевидно, именно европейское законодательство об НДС служило источником вдохновения для разработчиков Главы 21 НК РФ).

(Заметим в скобках, что понятие «услуг» для целей обложения НДС далеко не всегда совпадает с обычным гражданско-правовым пониманием этого термина. Так, для цивилиста назвать «оказанием услуг» передачу прав на результат интеллектуальной деятельности было бы вопиющим нон-сенсом. Однако при обложении НДС эта операция считается именно реализацией услуг. Далее мы по возможности используем гражданско-правовую терминологию, относящуюся к оказанию услуг, именуя стороны соответствующего договора «заказчик» и «исполнитель», но в действительности это могут быть «лицензиар» и «лицензиат» и т.д.)

В новой редакции соответствующей директивы норма сформулирована обратным образом. По общему правилу услуги считаются оказанными по месту нахождения заказчика.⁴ Из общего правила по-прежнему делаются исключения для некоторых видов услуг, но этих исключений стало меньше.⁵ Список исключений для случая оказания услуг между коммерческими организациями (B2B) выглядит следующим образом:

- услуги, связанные с недвижимым имуществом (считаются оказанными по месту нахождения имущества);
- услуги по перевозке пассажиров (считаются оказанными по месту осуществления перевозки, в случае перевозки по нескольким странам - пропорционально расстоянию);
- краткосрочная аренда средств транспорта (услуги считаются оказанными по месту передачи средства транспорта заказчику);
- услуги в области культуры, искусства, спорта, науки, образования, развлечений и т.п. (считаются оказанными по месту фактического оказания, но с 1 января 2011 года будут попадать под общее правило, кроме «услуг по предоставлению доступа» (admission));
- ресторанное обслуживание (услуги считаются оказанными по месту фактического оказания, с особыми правилами при оказании услуг на борту судна и т.п.).

В результате, несмотря на текстуальные изменения в формулировках, место оказания большинства видов услуг не изменяется с 2010 года. В частности, услуги, связанные с недвижимостью, по-прежнему облагаются по месту нахождения недвижимости, а консультационные и т.п. услуги – по месту нахождения заказчика, так же как и «услуги» по передаче прав на интеллектуальную собственность. Вместе с тем для некоторых видов услуг правило определения места их оказания изменилось. Например, услуги посредников в секторе B2B теперь всегда читаются оказанными по месту нахождения заказчика, а раньше действовали более сложные правила.

Если услуги оказаны заказчику, зарегистрированному на НДС в ЕС, и при этом местом их реализации признается место нахождения заказчика, то на заказчика возлагается и обязанность отчитываться по НДС в отношении данной сделки. При этом применяется механизм «обратного обложения» (reverse charge): заказчик отчитывается по сделке, как если бы он был и исполнителем, и

³ Council Directive 2006/112/EC, arts. 43, 56.

⁴ Council Directive 2008/8/EC, art. 2, art. 44.

⁵ Council Directive 2008/8/EC, art. 2, arts. 46-57.

заказчиком. То есть он, не перечисляя сумму налога исполнителю, включает ее в свою декларацию и как налог к уплате (вместо исполнителя), и, при выполнении обычных требований закона, как налог к вычету в том же размере (в качестве заказчика). В результате налог в подобной ситуации чаще всего вообще не уплачивается в бюджет. Однако если деятельность самого заказчика освобождена от обложения НДС, вычет ему не полагается, а, значит, сумма налога, начисленного в порядке «обратного налогообложения», подлежит уплате в бюджет. Отметим, что этот механизм несколько отличается от концепции «налогового агента», вводимой российским Налоговым кодексом: налоговый агент вначале уплачивает НДС, и лишь после этого получает право на вычет (ст. 161 НК РФ).

Заказчик – физическое лицо (B2C)

При оказании услуг лицам, не облагаемым НДС, таким как «обычные» физические лица (B2C), услуги по общему правилу считаются оказанными по месту нахождения исполнителя.⁶ То есть налог в бюджет своей страны уплачивает именно исполнитель, включающий в счет, как обычно, сумму налога. Как и в случае оказания услуг коммерческим контрагентам, предусмотрены исключения из общего правила, включая перечисленные выше (применимые в секторе B2B). Кроме них, однако, есть и другие исключения, касающиеся посреднических услуг, услуг по перевозке товаров и др.⁷ С 1 января 2013 года вступают в силу положения в отношении долгосрочной аренды (проката) средств транспорта не облагаемым НДС лицам: с указанного момента эта «услуга» считается реализованной по месту нахождения заказчика (с некоторыми исключениями).⁸

Пожалуй, наибольшего внимания заслуживают положения, касающиеся так называемых «электронных услуг», оказываемых не облагаемым НДС лицам. Понятие «электронных услуг» законодательством ЕС детально не определяется, но указывается, что оно включает веб-хостинг, предоставление доступа к базам данных, реализацию программного обеспечения, реализацию музыки, фильмов и игр, включая азартные игры, а также дистанционное обучение и др.⁹ Очевидно, имеется в виду любая платная передача данных через Интернет или подобные средства коммуникации (электронная коммерция).

При оказании «электронных услуг» не облагаемым НДС лицам, находящимся в ЕС, исполнителями, находящимися вне ЕС, местом реализации услуг будет место нахождения заказчика (т.е. одна из стран ЕС).¹⁰

В результате у зарубежной компании, реализующей «электронные услуги» жителям ЕС (например, американский поставщик программного обеспечения), образуется налоговая база по европейскому НДС. Такая зарубежная компания должна встать на налоговый учет в ЕС и уплатить налог самостоятельно, по ставкам, предусмотренным законодательствами стран проживания заказчиков. Для этого предусмотрена специальная процедура (встать на учет достаточно лишь в одной стране ЕС, уплачиваемый в этой стране налог затем перераспределяется между соответствующими странами ЕС).

Что касается компаний из самого ЕС,¹¹ реализующих аналогичные «электронные услуги» жителям ЕС, они, в соответствии с общим правилом (место реализации – страна местонахождения исполни-

⁶ Council Directive 2008/8/EC, art. 2, art. 45.

⁷ Council Directive 2008/8/EC, art. 2, arts. 46-57.

⁸ Council Directive 2008/8/EC, art. 4.

⁹ Council Directive 2006/112/EC, Annex II.

¹⁰ Council Directive 2008/8/EC, art. 2, art. 58.

теля), начисляют и уплачивают НДС в своей собственной стране по ее ставкам налога, включая сумму НДС в счет заказчику. Если же компания из ЕС реализует «электронные услуги» жителям других стран (вне ЕС), то местом реализации считается место нахождения заказчика, и европейский НДС не взимается.

Эти правила в отношении «электронных услуг», действовавшие до обсуждаемых изменений, будут применяться и после 1 января 2010 года. Однако с 1 января 2015 года ситуация довольно радикально изменится. Вступит в силу измененная редакция соответствующей нормы, в соответствии с которой местом реализации «электронных услуг» не облагаемому налогом (европейским НДС) лицу в любом случае станет страна местонахождения заказчика.¹² Соответственно, даже европейским компаниям, реализующим «электронные услуги» жителям ЕС, придется уплачивать налог по дифференцированным ставкам, зависящим от страны местонахождения заказчика (но при этом встать на налоговый учет достаточно в своей стране). При реализации «электронных услуг» за пределы ЕС налога по-прежнему не возникнет. Это значит, что с 2015 года местные и зарубежные компании будут поставлены в абсолютно равные условия в части обложения европейским НДС при реализации «электронных услуг».

Кроме того, есть целый список видов услуг, оказываемых не облагаемы налогом лицам, находящимся за пределами ЕС, которые считаются реализованными по месту нахождения заказчика.¹³ Соответственно, такие сделки не облагаются европейским НДС, даже если услуга оказана европейской компанией. В список входят, в частности, консалтинговые, юридические и т.п. услуги, передача прав на объекты интеллектуальной собственности и др. Таким образом, предоставляя юридическую консультацию, например, российскому клиенту, европейская компания не включает в счет НДС. В этот же список входят услуги в области телекоммуникаций, теле- и радиовещательные услуги, а также обсуждавшиеся выше «электронные услуги». С 2015 года последние три вида услуг из этого списка исключаются и переходят в список услуг, всегда облагаемых по месту нахождения заказчика – не облагаемого налогом лица, независимо от того, находится ли он в ЕС или за его пределами.¹⁴

Отдельной статьей странам ЕС дается разрешение вносить некоторые исправления в установленные правила, если это необходимо для устранения двойного налогообложения либо ситуации, когда налогообложения не происходит ни в одной из стран. Однако редакция, действующая до 2015 года, уточняет, что к налогообложению «электронных услуг», оказываемых физическим лицам за пределами ЕС, этот «карт-бланш» не относится.¹⁵

Новые требования к отчетности

С 1 января 2010 года вводятся новые требования в части отчетности при реализации услуг зарегистрированным налогоплательщиком в одной стране ЕС зарегистрированному налогоплательщику в другой стране ЕС (B2B). Теперь исполнитель должен подавать отчетность с указанием своих заказчиков в других странах ЕС, их номеров регистрации на НДС, и на какую сумму им были ока-

¹¹ Отметим, что все сказанное относится не только к компаниям, инкорпорированным в одной из стран ЕС, но и к индивидуальным предпринимателям, являющимся плательщиками НДС, а также к зарубежным организациям и индивидуальным предпринимателям, действующим через «фиксированное место деятельности» (fixed establishment) в ЕС. Мы для краткости будем говорить о «компаниях из ЕС».

¹² Council Directive 2008/8/EC, art. 5, art. 58.

¹³ Council Directive 2008/8/EC, art. 2, art. 59.

¹⁴ Council Directive 2008/8/EC, art. 5, art. 59.

¹⁵ Council Directive 2008/8/EC, art. 2, art. 59a.

заны услуги.¹⁶ Ранее подобная отчетность требовалась лишь в отношении поставок товаров, но не оказания услуг. Подается отчетность электронным образом через специализированную систему.

Возмещение НДС

С 1 января 2010 года изменяется порядок возмещения НДС, уплаченного в странах ЕС, отличных от страны местонахождения самого налогоплательщика. Речь идет о типичной ситуации, когда налогоплательщик уплатил налог в другой стране в составе цены товара или услуги, уплаченной продавцу или исполнителю, после чего по предусмотренным законом основаниям имеет право на возмещение уплаченного налога. Раньше за возмещением следовало обращаться в налоговые органы зарубежной страны, где уплачен НДС. Теперь налогоплательщик может подать требование о возмещении прямо у себя дома, причем электронным образом.¹⁷

Выводы

С 2010 года несколько изменяется законодательство стран ЕС, касающееся взимания НДС. Важнейшее изменение – новый порядок определения места реализации услуг для целей налогообложения. Кроме того, изменен порядок возмещения НДС, уплаченного в другой стране ЕС (не той, где находится налогоплательщик).

Материал подготовлен компанией Roche & Duffay
тел. (495) 790-2660; 624-1300

¹⁶ Council Directive 2008/8/EC, art. 2, art. 262.

¹⁷ Council Directive 2008/9/EC.