

Денис Полехин, Заместитель начальника Департамента налоговой политики
и методологии налогового учета ОАО «РЖД»

ТЕЗИСЫ ДОКЛАДА ПО ПРОБЛЕМАМ ВЗИМАНИЯ НДС В ТАМОЖЕННОМ СОЮЗЕ

В своем докладе я хотел бы кратко осветить некоторые из вопросов, которые возникли у ОАО «РЖД» при применении законодательства Таможенного союза о НДС. При этом я затрону только порядок налогообложения при реализации услуг (работ), поскольку налогообложение реализации товаров более-менее урегулировано Соглашением «О принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе» (далее – Соглашение)¹ и соответствующим Протоколом к нему².

Налогообложению НДС при реализации работ (услуг) в Таможенном союзе посвящен Протокол от 11.12.2009 «О порядке взимания косвенных налогов при выполнении работ, оказании услуг в таможенном союзе» (далее – Протокол). Протокол, прежде всего, направлен на разграничение налоговой юрисдикции государств - участников Таможенного союза, и для достижения этой цели он содержит гармонизированные правила определения места реализации работ (услуг). Таким образом, правом взимать НДС с соответствующей операции обладает то государство, территория которого признается местом реализации работ (услуг) в соответствии с нормами Протокола.

Первый вопрос, которого хотелось бы коснуться, является глобальным и связан со **сферой применения Соглашения и Протокола**, т.е. когда следует применять нормы Протокола, а когда – нормы национального законодательства? Этот вопрос имеет чрезвычайно важное практическое значение, поскольку правила, установленные Протоколом, отличаются от правил, закрепленных в национальном законодательстве (об этом поговорим далее).

Следует отметить, что Соглашение и Протокол не содержат норм, определяющих сферу их действия. В то же время в нормах Протокола речь идет о налогоплательщиках (плательщиках), под которыми согласно статье 1 Соглашения понимаются налогоплательщики (плательщики) налогов, сборов

¹ Соглашение между Правительством Российской Федерации, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 25.01.2008 «О принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе».

² Протокол от 11.12.2009 «О порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров в Таможенном союзе».

и пошлин государств - участников Таможенного союза. На основании этого напрашивается вывод, что Протокол применяется только при реализации работ (услуг) между резидентами Таможенного союза. Такую же позицию в рабочем порядке высказывали и специалисты Минфина России.

Таким образом, Протоколом устанавливаются гармонизированные правила определения места реализации работ (услуг) только во взаимоотношениях между резидентами Таможенного союза. Во всех остальных случаях подлежат применению национальные нормы.

Следует отметить, что этот подход отличается от принятого, например, в рамках Европейского Союза, где соответствующая директива³ закрепляет единые для всех государств правила определения места реализации работ (услуг), независимо от того осуществляется ли реализация резидентам ЕС или иным лицам.

Недостатком реализованного в Таможенном союзе подхода является существование фактически двух параллельных правовых режимов определения места реализации работ (услуг). В связи с этим во избежание ошибок налогоплательщики в каждом конкретном случае должны четко понимать применяют ли они гармонизированные нормы Таможенного союза или свое национальное регулирование. Соответственно, существуют возможности для искусственного обхода тех или иных правил. *Так, договор перевозки товаров внутри Таможенного союза может быть заключен с грузоотправителем, не являющимся резидентом Таможенного союза, например, выступающим в качестве агента. В этом случае, несмотря на локализацию перевозки в рамках Таможенного союза, будут применяться национальные нормы.*

Остановимся на некоторых **основных отличиях в порядке определения места реализации работ (услуг)** согласно Протоколу и согласно статье 148 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ). Как это ни странно, но почему-то основные отличия, так или иначе, связаны с транспортной отраслью.

Согласно статье 148 НК РФ местом реализации услуг по аренде (предоставлению в пользование) транспортных средств (за исключением наземного автотранспорта) является место нахождения покупателя (арендатора), в то время как согласно статье 3 Протокола – место нахождения продавца (арендодателя). Налицо диаметрально противоположный подход!

Также Протокол не содержит специальных правил в отношении места реализации услуг по перевозке, следовательно, применяется общее правило –

³ Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax.

место нахождения продавца (перевозчика). Российские правила, помимо места нахождения перевозчика, предусматривают дополнительный критерий – место нахождения пункта отправления или пункта назначения (подпункт 4.1 пункта 1 статьи 148 НК РФ).

Практика показывает, что наличие такого дополнительного критерия оправдано. *Приведем простой пример. В связи с распадом СССР сложилась такая ситуация, что на территории Республики Казахстан расположены участки Российских железных дорог и наоборот⁴. Представим такую ситуацию: на станцию, расположенную в Республике Казахстан, но принадлежащую РЖД, обращается казахстанский грузоотправитель для заключения договора перевозки с указанной станции до другой станции, также расположенной в Казахстане. На первый взгляд мы имеем чисто внутриказахстанскую перевозку. Если бы в такой ситуации применялись правила НК РФ, то второй критерий для признания местом реализации такой перевозки Российской Федерации и применения российского налогового законодательства был бы несоблюден, т.к. ни пункт отправления, ни пункт назначения не являются российскими. Однако, поскольку подлежит применению Протокол, то местом реализации этой перевозки признается Российская Федерация со всеми вытекающими налоговыми последствиями. В результате казахстанский грузоотправитель получает счет за национальную внутриказахстанскую перевозку, увеличенный на сумму российского НДС по ставке 18 процентов! Представьте себе его удивление, принимая во внимание, что ставка НДС в Казахстане составляет 12 процентов, а российский НДС не может быть принят к вычету!*

Ситуация осложняется еще и тем, что Протокол в отличие от НК РФ не предполагает, что место нахождения налогоплательщика может определяться по месту нахождения его постоянного представительства, если услуги (работы) реализуются через это представительство (пункт 2 статьи 148 НК РФ). Этот аспект важен, например, при оказании услуг по погрузке-разгрузке, выполнении маневровых и других работ на станциях, расположенных в Республике Казахстан.

⁴ Статус этих железнодорожных участков регулируется Соглашениями между Республикой Казахстан и Российской Федерацией о координации деятельности железнодорожного транспорта 1992 г., между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Казахстан об особенностях правового регулирования деятельности предприятий, учреждений и организаций железнодорожного транспорта 1996 г. (с учетом Протокола 2009 г.), между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Казахстан о порядке уплаты провозных платежей и оформления перевозок грузов по участкам железных дорог Республики Казахстан, расположенным на территории Российской Федерации, и по участкам железных дорог Российской Федерации, расположенным на территории Республики Казахстан 2006 г. (с учетом Протокола 2012 г.).

Необходимо обратить внимание, что Налоговый кодекс Республики Казахстан содержит специальную главу, посвященную налогообложению НДС в Таможенном союзе (глава 37-1). При этом правила определения места реализации работ (услуг) в статье 276-5 гармонизированы с нормами Протокола.

Следующий немаловажный аспект – это **разница в ставках НДС**. Напомним, что базовая ставка российского НДС составляет 18 процентов, белорусского – 20 процентов, а казахстанского – 12 процентов. В предыдущем примере мы уже показали насколько это важно. *Еще один пример также связан с деятельностью железнодорожного транспорта. В рамках Совета СНГ по железнодорожному транспорту устанавливаются единая для всех железных дорог, участвующих в работе Совета, стоимость некоторых работ (услуг). Принимая во внимание разные ставки НДС, стоимость одних и тех же услуг будет различаться в зависимости от их исполнителя на разницу в налоговых ставках. Соответственно, услуги, оказываемые РЖД, будут дороже аналогичных услуг, оказываемых Казахстанскими железными дорогами.*

Проблема продуманности определения места реализации работ (услуг) и размера ставок НДС усугубляется тем, что национальные законодательства государств - участников Таможенного союза в отличие от законодательства Европейского Союза **не допускают возможности вычета НДС**, предъявленного в соответствии с законодательством другого государства - участника Таможенного союза. В связи с этим «чужой» налог не рассматривается в качестве предъявленного НДС и просто увеличивает стоимость работ (услуг). Более того, согласно разъяснениям Минфина России такой налог даже не может относиться к расходам, учитываемым в целях налогообложения прибыли организаций⁵, что, на наш взгляд, вряд ли можно признать обоснованным.

В завершение можно обратить внимание на еще один момент, касающийся **ремонта основных средств**.

До создания Таможенного союза ремонт ввозимых на территорию Российской Федерации основных средств осуществлялся в соответствии с таможенным режимом переработки на таможенной территории. На основании подпункта 2 пункта 1 статьи 164 НК РФ (в настоящее время аналогичная норма предусмотрена подпунктом 2.6 пункта 1 статьи 164 НК РФ) при выполнении таких работ применялась ставка НДС в размере

⁵ Письма Минфина России от 11.03.2012 № 03-04-08/65, от 05.04.2012 № 03-03-06/1/182, от 08.04.2011 № 03-03-06/1/226 и целый ряд других.

0 процентов. В рамках Таможенного союза помещение товаров, ввозимых с территории другого государства - участника в целях ремонта, под какие-либо таможенные процедуры не осуществляется. При этом Протокол предусматривает применение ставки НДС 0 процентов только в отношении переработки давальческого сырья (статья 4) и не распространяется на ремонтные работы⁶. Таким образом, ремонт основных средств, ввозимых на территорию Российской Федерации с территории другого государства - участника Таможенного союза будет облагаться НДС по ставке 18 процентов. В то же время в Республике Казахстан ремонт ввезенных с территории других государств - участников Таможенного союза товаров освобожден от НДС (статья 276-15 Налогового кодекса Республики Казахстан).

Эта ситуация наглядно свидетельствует о конкуренции налоговых юрисдикций в рамках Таможенного союза.

Подводя итог, можно констатировать непродуманность некоторых используемых правовых конструкций и нерешенность ряда важных вопросов в правовом регулировании НДС в рамках Таможенного союза. Кроме того, налицо конкуренция налоговых систем, в которой российская налоговая система похоже пока проигрывает... Возникает справедливый вопрос – насколько это правильно в рамках создаваемого единого экономического пространства?

17.01.2013 г.

Денис Полехин, Заместитель начальника

Департамента налоговой политики

и методологии налогового учета ОАО «РЖД»

⁶ Лозовая А.Н. Налогообложение отдельных операций в Таможенном союзе//Российский налоговый курьер. 2012. № 5. С.42-49.