

Ключевые слова:

НДС, место реализации услуг, постоянное представительство

О. В. Медведева, к. э. н.,

руководитель Центра анализа доходов НИФИ ГУМФ
(e-mail: nalog@nifi-gumf.ru)

Определение места реализации услуг для целей НДС (судебная практика Великобритании)

Ст. 148 Налогового кодекса Российской Федерации о порядке определения места реализации работ (услуг) для целей НДС построена в основном по европейским правилам, действовавшим до 1 января 2010 г. Новый механизм определения места оказания услуг при трансграничных сделках в Европейском союзе не внес особых изменений в суть используемых терминов. Опыт стран Евросоюза в вопросе содержания основных понятий, используемых при определении места реализации услуг для целей НДС, представляет особый интерес в связи с необходимостью построения эффективной системы взимания НДС в рамках Таможенного союза России, Беларуси, Казахстана и формирования единого экономического пространства трех государств.

Налоговое законодательство Великобритании по вопросу определения места реализации услуг — одно из наиболее детально разработанных законодательств европейских стран. Судебные разбирательства в этой области связаны в основном с трактовкой содержания терминов, не определенных в законе Великобритании о НДС, в частности таких как коммерческое представительство, постоянное представительство, постоянное место пребывания, представительство, оказывающее и получающее услуги.

КОММЕРЧЕСКОЕ ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВО

Содержание термина «коммерческое представительство» рассматривалось Европейским судом в деле *Planzer Luxembourg Sarl (C-73/06)*¹. Суд постановил, что он означает место, где принимаются существенные решения, касающиеся общего руководства компанией, и осуществляются функции общего управления ею.

¹ См.: Государственное управление Великобритании по налоговым и таможенным сборам (<http://www.hmrc.gov.uk/manuals/vatpossmannual/VATPOSS04400.htm>).

В ходе разбирательства было подчеркнuto, что при определении места деятельности компании необходимо учитывать ряд факторов, основные из которых — место регистрации конторы компании, нахождения ее центрального административного аппарата, проведения заседаний директоров, а также место (обычно совпадающее с предыдущим), где определяется общая политика компании. Могут приниматься во внимание и другие факторы, в частности такие как место: нахождения главных директоров, проведения общих собраний, хранения управленческой и бухгалтерской документации, а также преимущественного проведения финансовых и банковских операций компании.

Это определение суда соответствует ранее данному им толкованию термина «коммерческое представительство» как означающего место нахождения главной конторы поставщика, которая обычно является главным офисом, штаб-квартирой или местом пребывания предприятия, откуда осуществляется управление его деятельностью. В тех случаях, когда главная контора продавца находится в одной стране, а его офисы расположены в других странах, для целей определения места реализации услуг главная контора признается коммерческим представительством, а офисы — иными постоянными представительствами.

Суды Великобритании по НДС признают, что если нет постоянного офиса, из которого осуществляется коммерческая деятельность, то нет и коммерческого представительства. Так было в деле *Singer & Friedlander Ltd* (LON/87/159, VATTR 27, VTD 3274)², когда суд постановил, что наличие директоров-резидентов в США и проведение периодических заседаний правления в различных местах на территории США не является достаточным основанием для признания наличия коммерческого представительства в этой стране.

Аналогичным образом по делу *Andrew Marks T/A Marks Cameron Davies & Co* (LON/ 95/1773, VTD 15541)³ третейский суд постановил, что простого факта нахождения директоров (мужа и жены) в своем доме в Мельбурне (Австралия) недостаточно для признания наличия там коммерческого представительства, потому что директора могли принимать решения, находясь в любом месте, и тем более не вели по принимаемым решениям официальных протоколов.

ПОСТОЯННОЕ ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВО

Руководствуясь критерием, изложенным Европейским судом в деле *Gunter Berkholz* (C-168/84)⁴, было признано, что термин «постоянное представительство» означает представительство (кроме коммерческого), из которого осуществляется деятельность организации и в котором имеются в постоянном наличии людские и технические ресурсы, необходимые для реализации или получения конкретных услуг. При этом неправомерно считать, что такие услуги реализованы по месту или из места учреждения поставщиком своего предприятия.

В рамках нескольких дел третейский суд установил, что зарегистрированная в Великобритании контора компании с ограниченной ответственностью равноценна другому постоянному представительству для целей получения услуг, даже если коммерческая деятельность ведется не из нее, а с другого адреса, находящегося за границей. Так было в деле *Binder Hamlyn* (EDN 82/55, VATTR 171, VTD 1439), где фигурировала компания, зарегистрированная в Шотландии, но ведущая торговлю на Ямайке,

² См.: Государственное управление Великобритании по налоговым и таможенным сборам <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/vatpossmannual/VATPOSS04400.htm>.

³ Там же.

⁴ См.: Государственное управление Великобритании по налоговым и таможенным сборам (<http://www.hmrc.gov.uk/manuals/vatpossmannual/VATPOSS04500.htm>).

и в деле Vincent Consultants (LON 88/254, VATTR 152, VTD 3091)⁵, касающемся ряда компаний, торгующих в Швейцарии, но зарегистрированных в Великобритании.

В деле Singer & Friedlander Ltd (LON/87/159, VATTR 27, VTD 3274) третейский суд также рассматривал вопрос, имеет ли компания постоянное представительство в США. Учитывая то, что в этой стране у компании нет определенного места в виде офиса, суд пришел к заключению, что там нет и постоянного представительства.

ПОСТОЯННОЕ МЕСТО ПРЕБЫВАНИЯ

В толковании суда понятие «постоянное место пребывания частного лица» означает страну, в которой физическое лицо проводит большую часть времени за рассматриваемый период. Чаще всего это та страна, в которой физическое лицо проживает, где у него есть семья и постоянная работа. Физические лица не считаются постоянно находящимися в стране, если они пребывают в ней в течение короткого периода времени или проездом (например, в качестве туристов, для получения лечения или прохождения краткосрочных языковых или иных курсов).

Для целей НДС лица, которым не предоставлено право или разрешение остаться в Великобритании, считаются имеющими место пребывания в стране своего происхождения. Это касается, например, беженцев и лиц, въехавших в страну без разрешения. Место нахождения в данном случае означает нечто большее, чем просто присутствие.

Страна обычного или постоянного проживания физического лица (в разумных пределах) может считаться страной происхождения до тех пор, пока ему не будет предоставлено право остаться в Великобритании. Как только физическому лицу предоставят разрешение остаться в Великобритании, место реализации любых получаемых им услуг, например юридических, предоставляемых в целях получения разрешения на работу, будет определяться исходя из его места нахождения в Соединенном Королевстве.

Если физическому лицу было предоставлено право остаться в Великобритании, но истекает срок действия разрешения или оно аннулируется по какому-либо основанию, то для целей НДС такое физическое лицо считается резидентом Соединенного Королевства до момента принятия окончательного решения по этому вопросу (включая время рассмотрения любой апелляции). НДС подлежит начислению на все соответствующие услуги, реализуемые такому лицу, с учетом обычных правил.

В исключительных случаях физическое лицо может не иметь страны происхождения, т. е. быть лицом без гражданства. Тогда для целей НДС оно рассматривается как имеющее место пребывания в Великобритании.

В деле USAA Ltd (LON/92/1950A, VTD 10369)⁶ третейский суд рассмотрел вопрос, что означает постоянное место пребывания применительно к персоналу ВВС США, находящемуся в Англии. В ходе судебных разбирательств было установлено, что проживающий там в течение трехлетнего срока службы персонал имеет в Англии постоянное место пребывания, несмотря на то что у военнослужащих были постоянные адреса по домам в США и во время службы они направлялись на обучение в США, но при этом их семьи оставались в Великобритании.

Очень необычны обстоятельства дела Razzak & Mishari (LON/97/754, VATTR 392, VXD 15240)⁷, связанные с определением постоянного места пребывания госпожи Хасина, гражданки Индии. В течение нескольких лет она проживала в качестве служанки

⁵ См.: Государственное управление Великобритании по налоговым и таможенным сборам (<http://www.hmrc.gov.uk/manuals/vatpossmannual/VATPOSS04500.htm>).

⁶ См.: Государственное управление Великобритании по налоговым и таможенным сборам (<http://www.hmrc.gov.uk/manuals/vatpossmannual/VATPOSS04600.htm>).

⁷ Там же.

со своими работодателями сначала в Кувейте, а затем в Великобритании. Госпожа Хасина уволилась от них спустя три месяца после приезда в Великобританию и подала иск в суд Соединенного Королевства, в котором заявила о грубом отношении к ней ее бывших работодателей. В период судопроизводства, которое длилось около четырех лет, госпожа Хасина проживала исключительно в Великобритании. Третейский суд решал вопрос, является ли Великобритания местом реализации юридических услуг, оказанных в этой стране госпоже Хасина в связи с судопроизводством.

Суд пришел к выводу, что понятие постоянного места пребывания следует толковать как придающее силу понятию места нахождения постоянного адреса или постоянного проживания. В данном случае отсутствовала достаточная степень постоянства, поскольку:

- после прибытия в Великобританию госпожа Хасина имела право находиться там только один месяц;
- если бы она продолжала работать у своих работодателей, а они оставались бы в стране в течение максимально разрешенного срока, то срок ее визы истек бы через шесть месяцев;
- когда госпожа Хасина ушла от своих работодателей, иммиграционный закон запрещал ей работать;
- ее право остаться в стране сначала не было утверждено Министерством внутренних дел;
- позже полученное разрешение было предоставлено на ограниченный срок и с ограниченной целью без гарантии продления даже для ведения судебного процесса;
- в период нахождения в Великобритании госпожа Хасина проживала в гостиницах временного пребывания;
- переписка с Министерством внутренних дел показывает, что в случае отказа в продлении визы ей пришлось бы вернуться в Индию.

Учитывая все это, суд пришел к заключению, что местом реализации юридических услуг, оказанных госпоже Хасина в Великобритании в связи с судопроизводством, была Индия, и поэтому услуги не являлись объектом обложения НДС в Соединенном Королевстве.

КОММЕРЧЕСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ, ОСУЩЕСТВЛЯЕМАЯ ЧЕРЕЗ АГЕНТСТВО

В состав постоянного представительства может входить агентство, представляющее собой самостоятельную компанию. Основным критерий агентства, с позиции определения места нахождения для целей НДС, — критерий самостоятельности. Агентство не может функционировать независимо от своего принципала, но решающее значение в данном вопросе имеют реальность и суть, а не название или организационно-правовая форма, формулировки в договорах. При отсутствии самостоятельности к агентствам можно отнести:

- дочернюю компанию, действующую в интересах своего основного принципала;
- компанию, действующую в интересах своего ассоциированного принципала;
- компанию, действующую в интересах своего неродственного принципала.

Небританская компания может осуществлять свою деятельность через агентство в качестве поставщика или получателя услуг. Любая плата за услуги, оказанные агентством в Соединенном Королевстве ее небританской материнской компании или принципалу, сама по себе считается полученной за услуги, реализованные в Великобритании, поскольку такие услуги используются непосредственным образом представительством в Великобритании, созданным агентством.

Европейский суд в деле DFDS A/S (C-260/95)⁸ решал, имеет ли датский туроператор DFDS A/S постоянное представительство в Великобритании через агентство

⁸ См.: Государственное управление Великобритании по налоговым и таможенным сборам (<http://www.hmrc.gov.uk/manuals/vatpossmannual/VATPOSS04700.htm>).

в лице принадлежащей ему дочерней компании DFDS Ltd. У компании DFDS A/S не было своего офиса (персонала) в Соединенном Королевстве. Ресурсы, необходимые для реализации услуг, принадлежали британской компании. При вынесении решения по этому делу суд интересовался, зависит ли британское агентство от датской компании. На решение суда оказали влияние как форма собственности, так и договорные обязательства.

Было установлено, что британская компания полностью принадлежит датской компании и имеет различные договорные обязательства, возложенные на нее датской стороной. В частности, она обязана была получать предварительное разрешение от материнской компании в отношении своего руководства, например на назначение старшего персонала, заключение крупных контрактов, назначение рекламных агентов и представителей по связям с общественностью, выполнение любых работ для других транспортных компаний. Кроме того, у британской компании отсутствовала свобода действий при установлении цен. Все это указывало на то, что она действовала как вспомогательное подразделение своей материнской компании, а потому не является постоянным представительством датской компании.

Рассматривая дело Chinese Channel Ltd (HK)⁹, третейский суд определил критерии постоянного представительства в Великобритании через агентство зарубежного предприятия. Британское предприятие должно:

- быть определенного минимального размера и иметь в постоянном наличии людские и технические ресурсы, необходимые для предоставления услуг;
- по функции и сути действовать независимо от зарубежного предприятия;
- фактически предоставлять услуги.

Высокий суд правосудия по этому делу определил, что хотя типичное агентство является дочерней компанией, функционирующей как вспомогательное подразделение своей зарубежной материнской компании, деятельность его этим не ограничивается. Из материалов дела можно было понять, что это независимая компания, а не просто вспомогательное подразделение; несмотря на то, что у нее общая с ССUK «дедовская» компания, она не несет финансовых рисков и связана обязательством не действовать в интересах конкурентов.

В деле Interbet Trading Ltd (MAN 76/132, VATTR 235, VTD 696)¹⁰ компания Interbet, зарегистрированная на острове Джерси, давала широкой публике консультации по прогнозу результатов на бегах спортивных лошадей через компанию JGFL Ltd, зарегистрированную и осуществляющую свою деятельность в Великобритании. Третейский суд решал, имелись ли между этими компаниями агентские отношения, и если да, то имела ли компания Interbet место нахождения в Соединенном Королевстве для целей определения места реализации услуг.

На решение третейского суда повлияло распространенное определение агентства, приведенное в деле Kidd and Zigrino (VATTR 173)¹¹, согласно которому агентом является лицо (А), совершающее действие по указанию другого лица (В) в отношении третьего лица (С), с которым лицо (В) заключило договор в целях обеспечения совершения такого действия.

Несмотря на наличие договора, в котором говорится, что между двумя компаниями нет агентских отношений, третейский суд установил, что по существу такие отношения в общепринятом смысле имелись. Учитывая это, компания Interbet была признана совершающей реализацию услуг в Великобритании.

⁹ См.: Государственное управление Великобритании по налоговым и таможенным сборам (<http://www.hmrc.gov.uk/manuals/vatpossmannual/VATPOSS04700.htm>).

¹⁰ Там же.

¹¹ Там же.

ОПРЕДЕЛЕНИЕ ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВА, ОКАЗЫВАЮЩЕГО УСЛУГИ

Если у поставщика имеются представительства в разных странах, то по британскому праву его место нахождения определяется на основании представительства, наиболее тесно связанного с оказанием данной услуги. Критерий «наиболее тесно связанный» не предусмотрен в Законе Европейского союза о НДС, однако в ходе рассмотрения дела DFDS A/S было подтверждено мнение суда о том, что он согласуется с целями соответствующих положений ЕС (бывшая статья 9 Шестой Директивы ЕС по НДС). Более того, в рамках дела Chinese Channel Высокий суд правосудия постановил, что статья 9 требовала фактического судебного решения в отношении того, реализовывались ли услуги из постоянного представительства (или получались в нем), а также использовался ли при вынесении решения критерий «наиболее тесно связанный».

Европейское прецедентное право на эту тему ограничено, однако взятые вместе основные дела служат основанием для того, чтобы рассматривать услуги как реализуемые из коммерческого представительства (или получаемые в нем), если они фактически не реализуются из постоянного представительства (или не получаются в нем).

В рамках дела Gunter Berkholz ECJ 168/84 Европейский суд рассмотрел значение таких равноценных понятий, имеющихся в Шестой Директиве, как «свое предприятие» и «постоянное представительство». В указанном деле поставщик предоставлял услуги игровых автоматов на паромах, курсирующих между Германией и Данией, а его главная контора находилась в офисе в Гамбурге. Автоматы периодически обслуживались на судах, однако постоянного персонала там не было. Заявитель апелляционной жалобы утверждал, что услуги реализовывались на паромах, выступающих в качестве постоянного представительства.

Суд указал, что цель статьи 9 Шестой Директивы ЕС состоит в предотвращении коллизии правовых норм между странами — членами ЕС, которая могла бы привести к двойному налогообложению или к отсутствию налогообложения. Местом нахождения поставщика является место учреждения его предприятия, если это не приводит к неразумному результату в налоговых целях или не создает коллизии с другой страной — членом Евросоюза. В принципе, на суде могло иметься постоянное представительство, но лишь в том случае, если:

— такое представительство было определенного минимального размера и имело в постоянном наличии людские и технические ресурсы, необходимые для реализации услуг;

— нет оснований считать услуги реализуемыми по месту нахождения основного коммерческого представительства поставщика.

В данном случае ни одно из указанных условий не было выполнено, поэтому суд признал, что услуги реализовывались в главной конторе компании Berkholz в Гамбурге. В рамках дела DFDS A/S (ECJ C-260/95)¹², касающегося маргинальной схемы туроператоров и толкования соответствующих юридических положений о представительстве, суд пришел к заключению, что в тех случаях, когда услуги предоставляются туроператором из постоянного представительства в стране — члене ЕС, которая не является страной учреждения предприятия, услуги подлежат налогообложению в стране ЕС, в которой находится постоянное представительство.

Совокупно эти два дела дают основания для следующего подхода к критерию «наиболее тесно связанный»:

- основным ориентиром служит место нахождения главной конторы предприятия или его основное место пребывания;

¹² См.: Государственное управление Великобритании по налоговым и таможенным сборам (<http://www.hmrc.gov.uk/manuals/vatpossmannual/VATPOSS04700.htm>).

- другое представительство становится релевантным только в том случае, если обоснование места нахождения главной конторы предприятия приводит к ненадлежащему или неразумному результату в налоговых целях или создает коллизию с другой страной — членом ЕС;
- альтернативные представительства могут рассматриваться лишь в том случае, если они определенного минимального размера и имеют в постоянном наличии людские и технические ресурсы, необходимые для предоставления конкретных услуг;
- при определении ориентира в налоговых целях может также учитываться фактическая экономическая ситуация (экономическая суть и реальность в противоположность договорным положениям).

Прежде чем принять решение о том, какое представительство наиболее тесно связано с данной поставкой, необходимо собрать все подтверждающие документы и факты, имеющие отношение к делу:

- договор между поставщиком и заказчиком;
- если предприятие оказывает услуги от имени зарубежной фирмы в качестве ее постоянного представительства — договор между этими предприятиями и договор между зарубежной фирмой и британским заказчиком;
- в случае отсутствия письменных договоров — письменный отчет поставщика с подробным изложением договоренностей, достигнутых при устном договоре;
- устное подтверждение (в письменной форме) или свидетельские показания, полученные от персонала поставщика и персонала других предприятий, участвующих в цепочке поставок;
- телефонные счета, распечатки факсов и т. п., что может характеризовать объем повседневных контактов с конкретным представительством;
- фирменные бланки (несмотря на то, что на них может быть указан только почтовый адрес, а не название предприятия или постоянного представительства), счета или платежи за аренду офисных помещений;
- свидетельства о регистрации компании и прочие сведения о компании, такие как состав директоров, например из Регистрационной палаты;
- должностные инструкции, соглашения о выполнении работ и т. п., что может указывать на суть и реальность работ, выполненных в конкретном представительстве, а также на характер услуг;
- сведения об отнесении предприятия к более крупной организационной структуре;
- протоколы компании, отчеты и прочую внутреннюю переписку;
- подтверждение получения любой информации путем взаимопомощи.

ОПРЕДЕЛЕНИЕ ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВА, ПОЛУЧАЮЩЕГО УСЛУГИ

Согласно британскому законодательству место нахождения получателя — страна нахождения представительства, для которого или для целей которого оказываются услуги. По вопросу о том, какое представительство следует рассматривать как получающее услуги, не имеется решений Европейского суда. Тем не менее решение апелляционного суда по делу Zurich Insurance Company (C3/2006/1012/CHRVF)¹³ оказывает определенную помощь при рассмотрении этого вопроса.

Компания Zurich Insurance Company (ZIC) — международная страховая группа с главной конторой в Швейцарии. У нее есть дочерние компании и филиалы в разных странах ЕС и за его пределами. Компания решила заменить свою компьютерную систему бухгалтерского учета на новую, позволяющую использовать ее в масштабе

¹³ См.: Государственное управление Великобритании по налоговым и таможенным сборам (<http://www.hmrc.gov.uk/manuals/vatpossmannual/VATPOSS05300.htm>).

всей группы. Для реализации этого намерения было заключено рамочное соглашение между ZIC в Швейцарии (ZICHO) и швейцарской консультационной фирмой (PWCAG), которая, в свою очередь, передала фактическое выполнение услуг в субподряд своему ассоциированному предприятию в Великобритании (PWCUK). Большой частью услуги предоставлялись офису ZIC в Великобритании (ZICUK). Компания PWCAG выставила платеж компании ZICHO за свои консультационные услуги без начисления НДС исходя из того, что реализация услуг совершена между ZICHO и PWCAG.

Между сторонами не было спора по поводу того, что предоставление рассматриваемых услуг подлежит налогообложению по месту их получения. Однако Государственное управление Великобритании по налоговым и таможенным сборам посчитало, что услуги были оказаны компанией PWCAG компании ZICUK. В этом случае компания ZICUK должна была отчитаться по НДС к уплате на основании положения о НДС к зачету.

Суд поддержал апелляцию, постановив, что место заключения договора о предоставлении услуг не является решающим; при определении места оказания услуг необходимо учитывать содержание заключенного договора.

Формирование единого экономического пространства России, Беларуси и Казахстана уже сегодня заставляет задумываться над вопросами построения налоговых отношений, и в частности в сфере налога на добавленную стоимость. Нормы российского налогового законодательства по определению места реализации услуг для целей НДС, а именно в части установления содержания наиболее важных терминов, используемых в этой сфере, недостаточно разработанны. Опыт Великобритании может оказать неоценимую помощь в решении этого вопроса, в т. ч. и при определении таких терминов, как коммерческое и постоянное представительство, постоянное место пребывания, представительство, оказывающее и получающее услуги.

Библиография

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Ч. 1, 2 [Электронный ресурс] / Информационно-правовой портал «Гарант». — Режим доступа: <http://base.garant.ru/10900200/>.
2. Официальное Разъяснение Управления ее Величества по налогам и сборам Великобритании по вопросу определения места реализации услуг для целей НДС: Инструкция № 741 [Электронный ресурс] / HMRC Reference: Notice 741 (before January 2010). — Режим доступа: http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageVAT_ShowContent&propertyType=document&id=HMCE_CL_000346.
3. Официальное Разъяснение Управления ее Величества по налогам и сборам Великобритании по вопросу определения места реализации услуг для целей НДС: Инструкция № 741 A / HMRC Reference: Notice 741A (from January 2010). — Режим доступа: http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageLibrary_ShowContent&id=HMCE_PROD1_029955&propertyType=document.
4. Belonging: Business carried on through an agency [Электронный ресурс] / Сайт Государственного управления Великобритании по налоговым и таможенным сборам. — Режим доступа: <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/vatpossmannual/VATPOSS04700.htm>.
5. Belonging: Business establishments [Электронный ресурс] / Сайт Государственного управления Великобритании по налоговым и таможенным сборам. — Режим доступа: <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/vatpossmannual/VATPOSS04400.htm>.
6. Belonging: Fixed establishment [Электронный ресурс] / Сайт Государственного управления Великобритании по налоговым и таможенным сборам. — Режим доступа: <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/vatpossmannual/VATPOSS04500.htm>.
7. Belonging: Usual place of residence [Электронный ресурс] / Сайт Государственного управления Великобритании по налоговым и таможенным сборам. — Режим доступа: <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/vatpossmannual/VATPOSS04600.htm>.
8. Establishment making or receiving the supply: Identifying the establishment receiving the supply [Электронный ресурс] / Сайт Государственного управления Великобритании по налоговым и таможенным сборам. — Режим доступа: <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/vatpossmannual/VATPOSS05300.htm>.