

Ключевые слова:

НДС;
работы (услуги), связанные с экспортом товаров;
Налоговый кодекс РФ;
зарубежное законодательство

О. В. Медведева, к. э. н.,
вед. науч. сотр. Центра финансовой политики НИФИ
(e-mail: olgavasmed@gmail.com)
Т. И. Семкина, ст. науч. сотр.
Центра финансовой политики НИФИ
(e-mail: tsemkina@nifi.ru)

Нулевая ставка НДС при выполнении работ (оказании услуг), связанных с экспортом товаров: российские нормы в свете зарубежного законодательства

Вопросы уплаты налога на добавленную стоимость в связи с экспортом товаров — острая проблема не только для организаций, занимающихся поставками за рубеж, но и для всех других предприятий, выполняющих работы (оказывающих услуги), связанные с вывозом товаров за пределы территории Российской Федерации.

Установление Налоговым кодексом РФ (НК РФ) закрытого перечня транспортно-экспедиционных услуг, на которые распространяется действие ставки НДС в размере 0 % при осуществлении работ (услуг), связанных с экспортом товаров, а также внесение в НК РФ других поправок позволило снять множество вопросов. В то же время нельзя не признать, что ряд норм нуждается в совершенствовании.

В связи с этим может оказаться интересным опыт зарубежных стран. Изучение международной практики применения ставки НДС в размере 0 % при выполнении работ (оказании услуг), связанных с экспортом товаров, приобрело особую актуальность в связи с вступлением России в ВТО. Приближение российского налогового законодательства к международному будет не только способствовать развитию торговых отношений нашей страны с другими государствами, но и лучше защищать интересы отечественных товаропроизводителей.

ВИДЫ УСЛУГ, ПРИЗНАВАЕМЫХ ПОДЛЕЖАЩИМИ ОБЛОЖЕНИЮ НДС ПО НУЛЕВОЙ СТАВКЕ

В соответствии со ст. 164 НК РФ, при использовании любого вида транспорта, кроме железнодорожного, к работам (услугам), связанным с экспортом товаров и подлежащим обложению по нулевой ставке НДС, относятся:

— услуги по перевозке (транспортировке) экспортируемых товаров за пределы территории РФ;

— работы (услуги), выполняемые российскими организациями внутреннего водного транспорта, в отношении экспортируемых товаров при перевозке (транспортировке) товаров в пределах территории РФ из пункта отправления до пункта выгрузки или перегрузки (перевалки) на морские суда, суда смешанного (река — море) плавания или иные виды транспорта;

— работы (услуги), выполняемые российскими организациями в морских и речных портах, по перевалке и хранению экспортируемых товаров;

— работы (услуги) по перевозке (транспортировке) экспортируемых товаров морскими судами или судами смешанного плавания на основании договоров фрахтования судна на время (тайм-чартер);

— транспортно-экспедиционные услуги, оказываемые российскими организациями и индивидуальными предпринимателями на основе договора транспортной экспедиции при условии, что эти услуги связаны с перевозкой экспортируемых товаров за пределы территории РФ.

К транспортно-экспедиционным услугам в целях НДС относятся:

— участие в переговорах по заключению контрактов купли-продажи товаров;

— оформление документов;

— прием и выдача грузов;

— завоз/вывоз грузов;

— погрузочно-разгрузочные и складские услуги;

— информационные услуги;

— подготовка и дополнительное оборудование транспортных средств;

— услуги по организации страхования грузов, платежно-финансовые услуги;

— услуги по таможенному оформлению грузов и транспортных средств;

— разработка и согласование технических условий погрузки и крепления грузов;

— розыск груза после истечения срока доставки;

— контроль за соблюдением комплектной отгрузки оборудования;

— перемаркировка грузов;

— обслуживание и ремонт универсальных контейнеров грузоотправителей;

— обслуживание рефрижераторных контейнеров и хранение грузов в складских помещениях и на открытых площадках экспедитора.

Для железнодорожного транспорта и (или) контейнеров установлен особый порядок применения нулевой ставки НДС и свой перечень работ (услуг), осуществляемых в связи с экспортом товаров, которые подлежат обложению по ставке 0 %. К этим работам (услугам) относятся:

— работы (услуги) по перевозке или транспортировке экспортируемых товаров за пределы территории РФ;

— работы (услуги), связанные с перевозкой (транспортировкой) экспортируемых за пределы РФ товаров, стоимость которых указана в перевозочных документах;

— услуги по предоставлению принадлежащего на праве собственности или на праве аренды железнодорожного подвижного состава и (или) контейнеров для осуществления перевозки экспортируемых товаров в пределах и за пределы территории РФ;

— транспортно-экспедиционные услуги, оказываемые российскими организациями или индивидуальными предпринимателями, которые владеют железнодорожным подвижным составом и (или) контейнерами на праве собственности или на праве аренды, для осуществления перевозки или транспортировки железнодорожным транспортом экспортируемых товаров при условии, что пункт отправления и пункт назначения находятся на территории РФ.

Таким образом, возможность применения ставки НДС 0 % зависит от вида транспорта, осуществляющего вывоз экспортируемых товаров, и вида договора, на основании которого происходит транспортировка грузов. Это одна из особенностей российских норм, регулирующих применение нулевой ставки НДС при выполнении работ (оказании услуг), связанных с экспортом товаров.

Основной Директивой Евросоюза по НДС 2006/112 ЕС* установлен общий перечень работ (услуг), связанных с экспортом товаров, по которым рекомендуется применение нулевой ставки НДС. Страны — члены ЕС в своих налоговых законодательствах сами определяют подробный перечень таких работ (услуг).

В международной практике нулевая ставка НДС, как правило, применяется при выполнении следующих работ (оказании услуг), связанных с экспортом товаров:

- услуги по перевозке грузов;
- услуги, смежные с перевозкой товаров;
- услуги по транспортной обработке и хранению морских и воздушных грузов;
- работы, производимые в отношении экспортируемых товаров;
- посреднические услуги, оказываемые в связи с экспортом товаров.

Налоговое законодательство Новой Зеландии предусматривает действие ставки налога на товары и услуги (НТУ — аналог НДС) в размере 0 % также в отношении услуг по страхованию. Наиболее широкий перечень облагаемых по нулевой ставке НТУ работ (услуг), оказываемых в связи с экспортом товаров, установлен в Сингапуре. В этой стране наряду с общераспространенными видами работ нулевая ставка налога действует также применительно к услугам по страхованию, ряду финансовых услуг, услугам по использованию электронных систем для оформления экспорта товаров.

Смежными с перевозкой услугами при транспортировке товаров на экспорт признаются: погрузка, разгрузка или повторная погрузка, укладка, открытие для инспектирования, услуги по обеспечению сохранности груза, упаковка (необходимая для транспортировки), подготовка или корректировка коносаментов, морских и авиационных накладных, свидетельств об отгрузке.

Предусмотренные налоговым законодательством зарубежных стран услуги по транспортной обработке и хранению морских грузов, которые подлежат обложению по нулевой ставке налога, созвучны определенным российским законодательством работам (услугам), выполняемым в морских и речных портах, по перевалке и хранению товаров, которые перемещаются через границу РФ, но состав их значительно шире. В частности, в соответствии с законодательством Соединенного Королевства к услугам, на которые распространяется действие нулевой ставки НДС, относятся демаредж, выгрузка порожней тары, подготовка или корректировка таможенных деклараций; сортировка, ремонт и устранение неисправностей; взвешивание груза и определение массы тары; опечатывание, стирание и повторное нанесение маркировки и т. п. при условии, что эти услуги оказываются в законодательно установленных местах (в порту и примыкающей к нему территории; аэропорту, имеющем статус акцизного и таможенного поста, или в хранилище для транзитных грузов).

УСЛУГИ ПО ПЕРЕВОЗКЕ ТОВАРОВ И ТРАНСПОРТНО-ЭКСПЕДИЦИОННЫЕ УСЛУГИ

Нормы НК РФ, регулирующие порядок предоставления ставки НДС в размере 0 % по услугам перевозки товаров на экспорт, предусматривают различные ставки НДС для разных видов транспорта, которые осуществляют перевозку экспортных грузов между пунктами, расположенными на территории РФ. Для организаций внутреннего водного транспорта, морских судов и судов смешанного плавания в рамках договора фрахтования судна на время (тайм-чартер) и железнодорожного транспорта действует нулевая ставка НДС. Услуги перевозчика другого вида транспорта (автомобильный, авиационный) облагаются по льготной ставке только в том случае, если он — единственный перевозчик в транспортировке товаров на экспорт или последний в цепочке нескольких перевозчиков, т. е. когда пункт назначения товаров расположен за пределами территории РФ. В противном случае действует ставка НДС в размере 18 %.

Порядок налогообложения зависит не только от вида транспортного средства, осуществляющего перевозку грузов на экспорт, но и от вида договора, согласно которому

* COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax / EUR-Lex. Access to European Union law (<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:en:PDF>).

выполняются работы (оказываются услуги), связанные с экспортом товаров. Только услуги, оказанные в рамках договора транспортной экспедиции, подлежат обложению НДС по ставке 0 %. Услуги, предоставленные в связи с экспортом товаров на основании других договоров (например, агентского), облагаются по стандартной ставке налога.

Кроме того, нулевой ставкой НДС вправе воспользоваться только тот экспедитор, в договоре с которым пункт назначения грузов расположен за пределами территории РФ. Если в транспортировке товаров на экспорт задействовано несколько перевозчиков, услуги транспортной экспедиции могут облагаться по нулевой ставке НДС только при условии, что на всем пути вывоза товаров с территории РФ транспортно-экспедиционные услуги оказывает один и тот же экспедитор.

Зарубежное законодательство не предусматривает различий в порядке действия нулевой ставки НДС в зависимости от вида транспорта, осуществляющего перевозку товаров. Все услуги, связанные с обеспечением вывоза товаров на экспорт, облагаются НДС в размере 0 %, независимо от того, в соответствии с каким договором они выполнены. Это правило не учитывает наличие промежуточного пункта назначения (находящегося на территории государства, осуществляющего экспорт) и применяется на всем пути транспортировки товаров с территории страны. Важно лишь то, что товары вывозятся на экспорт.

РАБОТЫ, ВЫПОЛНЯЕМЫЕ В МОРСКИХ И РЕЧНЫХ ПОРТАХ

Выполняемые российскими организациями в морских и речных портах работы (услуги), связанные с экспортными операциями, на которые распространяется действие нулевой ставки НДС, схожи с услугами по транспортной обработке и хранению морских грузов, предусмотренными налоговыми законодательствами зарубежных стран, но состав их не так широк. В Российской Федерации льготная ставка налога действует только в отношении услуг по перевалке и хранению экспортруемых товаров. В Соединенном Королевстве, например, она применяется ко всем услугам по транспортной обработке и хранению морских грузов, предназначенных для экспорта, при условии, что эти услуги оказываются в законодательно установленных местах.

ПОСРЕДНИЧЕСКИЕ УСЛУГИ

В европейской практике нулевая ставка НДС при оказании посреднических услуг, связанных с экспортом товаров, применяется в случае организации экспорта товаров из ЕС и организации услуг, связанных с ним, в отношении которых используется ставка НДС в размере 0 %. Необходимо подчеркнуть, что нулевая ставка НДС распространяется только на организацию, а не на содействие в оказании названных услуг и применяется только по отношению к первичному посреднику. В случае существования цепочки посредников услуги всех посредников, кроме первичного, облагаются по стандартной ставке НДС.

В Канаде перевозчик, действующий как агент, вправе применить нулевую ставку налога в отношении своего агентского вознаграждения за организацию международной грузоперевозки по поручению незарегистрированного для целей НТУ и ГНП (гармонизированного налога с продаж) нерезидента — грузоотправителя. В Сингапуре и Новой Зеландии ставка НТУ в размере 0 % действует при оказании посреднических услуг в сфере перевозки товаров на экспорт и страхования международной транспортировки товаров.

НК РФ предусматривает нулевую ставку НДС при оказании посреднических услуг, связанных с экспортом товаров, лишь по организации страхования грузов и платежно-финансовых услуг при условии, что они предоставляются в рамках договора транспортной экспедиции. Сами услуги по страхованию грузов и платежно-финансовые услуги, как и в ЕС, освобождены от уплаты НДС. Но, в отличие от российской, в европейской практике действует правило, согласно которому посреднические услуги в отношении каких-либо услуг облагаются НДС так же, как и сами услуги. А поскольку в ЕС страховые, финансовые и банковские услуги освобождены от уплаты НДС, то и услуги, связанные с их организацией, не подлежат обложению по нулевой ставке.

УСЛУГИ ТАМОЖЕННОГО ОФОРМЛЕНИЯ ТОВАРОВ

Российское законодательство предусматривает действие ставки НДС в размере 0 % в отношении всех услуг таможенного оформления грузов, если они предоставлены в соответствии с договором транспортной экспедиции. К таким услугам согласно Национальному стандарту ГОСТ Р 52298-2004 относятся: декларирование грузов в таможенных органах; консультации грузоотправителя и грузополучателя по вопросам, связанным с декларированием груза и иного имущества; оформление грузовой таможенной декларации и сопутствующих документов на отправляемый (прибывший) груз; выполнение платежей по таможенным сборам.

В Соединенном Королевстве нулевая ставка НДС распространяется только на два вида услуг, связанных с таможенным оформлением экспортных грузов: по подготовке или корректировке коносаментов, морских или авиационных накладных, свидетельств об отгрузке и по подготовке или корректировке таможенных деклараций.

Законодательства Новой Зеландии, Сингапура и Канады не предусматривают права применения ставки НТУ/ГНП в размере 0 % при оказании услуг таможенного оформления грузов.

УСЛУГИ ПО ОБЕСПЕЧЕНИЮ СОХРАННОСТИ ГРУЗА

За рубежом нулевая ставка НДС действует в отношении услуг по обеспечению сохранности груза на всех этапах продвижения товаров за границу и не зависит от вида транспорта, осуществляющего перевозку.

НК РФ предусматривает обложение по ставке НДС в размере 0 % только услуг по хранению грузов в складских помещениях экспедитора, в морских и речных портах. Услуги аэропортов по сохранности грузов, в частности, подпадают под общую ставку НДС.

УСЛУГИ ПО УЧАСТИЮ В ПЕРЕГОВОРАХ ПО ЗАКЛЮЧЕНИЮ КОНТРАКТОВ

В НК РФ предусмотрено, что услуги по участию в переговорах по заключению контрактов купли-продажи товаров, которые оказываются в рамках договора транспортной экспедиции, подлежат обложению по льготной ставке НДС.

В европейской практике данные услуги не признаются услугами, связанными с перевозкой грузов на экспорт. На них действие ставки НДС в размере 0 % не распространяется.

АРЕНДА ТРАНСПОРТНОГО СРЕДСТВА

Зарубежное законодательство не делает различий в порядке применения нулевой ставки НДС в зависимости от того, собственник или арендатор предоставляет транспортное средство для перевозки товаров на экспорт. Действует единое правило: на расходы по аренде любого транспортного средства распространяется действие ставки НДС в размере 0 % при условии, что транспортное средство арендовано для экспорта товаров.

В России законодательно установлены виды транспортных средств, аренда которых с целью перевозки товаров на экспорт подлежит обложению НДС по ставке 0 %. В частности, это относится к услугам арендованных на основании договоров тайм-чартер морских судов и судов смешанного плавания. В отношении услуг по перевозке экспортных товаров, оказываемых морскими судами и судами смешанного плавания на основании договора фрахта судна без капитана и экипажа, нулевая ставка НДС не применяется. Не действует она и в случае аренды для международных перевозок автомобильного и авиационного транспорта.

РАБОТЫ, ПРОИЗВОДИМЫЕ В ОТНОШЕНИИ ЭКСПОРТНЫХ ТОВАРОВ

В отличие от российских норм европейское законодательство предусматривает возможность обложения по ставке НДС в размере 0 % работ, производимых в отношении экспортных товаров. Примерами таких работ могут служить: переделка, ремонт, калибровка, очистка, покраска, полировка, огранка (драгоценных камней), заточка, реставрация (старинных автомобилей), кастрация или дрессировка (лошадей) и др.

К данному виду работ относится также ремонт грузовых контейнеров, используемых при экспорте товаров. При этом работой, производимой в отношении экспортируемых товаров, признается исключительно физическая работа над товарами. Услуги оценки и осмотра не подлежат обложению по нулевой ставке НДС.

ЛИЦА, В ОТНОШЕНИИ КОТОРЫХ ДЕЙСТВУЕТ НУЛЕВАЯ СТАВКА НДС ПРИ ВЫПОЛНЕНИИ РАБОТ (ОКАЗАНИИ УСЛУГ), СВЯЗАННЫХ С ЭКСПОРТОМ ТОВАРОВ

Другая особенность российского налогового законодательства по применению ставки НДС в размере 0 % при выполнении работ (оказании услуг), связанных с экспортом товаров, состоит в том, что льготная ставка НДС действует только в отношении российских организаций и индивидуальных предпринимателей. Иностранцы организации, осуществляющие названные работы (услуги), не вправе воспользоваться нулевой ставкой НДС даже в том случае, когда они зарегистрированы в налоговых органах России. Принцип нейтральности НДС здесь явно нарушается. Поэтому мы считаем целесообразным в пп. 4.1 п. 1 ст. 148 и по всему тексту ст. 164 НК РФ слова «российские организации и индивидуальные предприниматели» заменить на «налогоплательщики».

Обобщая вышесказанное, хочется подчеркнуть, что в России действует такой же, как и в других странах, общий подход к установлению ставки НДС в размере 0 % при осуществлении работ (услуг), связанных с экспортом товаров. Нулевая ставка НДС распространяется на работы (услуги), напрямую связанные с экспортом товаров при условии, что место реализации этих работ (услуг) — территория РФ.

Установленный российским налоговым законодательством перечень работ (услуг), связанных с экспортом товаров, на которые распространяется действие ставки НДС в размере 0 %, в основном соответствует видам услуг, признаваемых подлежащими обложению по нулевой ставке в европейских странах, в частности в Соединенном Королевстве. Но при этом наблюдаются и существенные различия.

Главное из них, на наш взгляд, заключается в подходе к условиям предоставления нулевой ставки НДС. За рубежом она применяется на всем пути транспортировки товаров с территории страны вне зависимости от наличия промежуточного пункта назначения (находящегося на территории государства, осуществляющего экспорт) и вида транспорта, задействованного в перевозке. Определяющее значение имеет сам факт вывоза товаров на экспорт.

Установленный в нашей стране порядок предоставления нулевой ставки НДС по работам (услугам), связанным с экспортом товаров, в определенной степени лишен объективности и логики. Его отличает зависимость от вида заключенного договора на выполнение работ (оказание услуг) и вида транспортного средства, осуществляющего перевозку грузов. Такой подход к порядку налогообложения нарушает один из основных принципов НДС — его нейтральность.

Библиография

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая [Электронный ресурс] / Официальный сайт компании «Консультант Плюс». — Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=149980>.
2. COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax [Электронный ресурс] / EUR-Lex. Access to European Union law. — Режим доступа: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:en:PDF>.
3. New Zealand GST Tax Act 1985 [Электронный ресурс] / New Zealand Legislation. — Режим доступа: <http://www.legislation.govt.nz/act/public/1985/0141/latest/DLM81035.html>.
4. Singapore GST Tax Act 1993 [Электронный ресурс] / Singapore Statutes Online. — Режим доступа: <http://statutes.agc.gov.sg/aol/search/display/view.w3p;ident=24434f83-74ec-469b-b689-45016df4db3b;page=0;query=DocId%3A7f610073-8fb3-4560-b725-cc01ea725387%20Depth%3A0%20ValidTime%3A01%2F04%2F2012%20TransactionTime%3A31%2F07%2F2005%20Status%3Ainforce;rec=0>.
5. The Excise TAX ACT 1985 [Электронный ресурс] / Justice Laws Website. — Режим доступа: <http://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/E-15/page-1.html>.
6. Value Added Tax Act 1994 (United Kingdom) [Электронный ресурс] / Legislation.gov.uk. — Режим доступа: <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1994/23/contents>.