

## Определение понятия «покупатель услуг» для целей исчисления НДС

**Я.Ю. Зубарев,**  
налоговый юрист, МВА

**Д.Б. Волков,**  
методолог по вопросам  
налогообложения, канд. экон. наук

Многообразие экономических отношений хозяйствующих субъектов не всегда укладывается в рамки, очерченные налоговым законодательством. Рассматривая один из таких случаев, авторы статьи анализируют содержание понятия «покупатель услуг» в связи с местом ведения налогоплательщиком хозяйственной деятельности.

В силу особенностей косвенного налогообложения (в частности, тесной взаимосвязи между исчислением налога и предъявлением налога к вычету) толкование положений законодательства при исчислении НДС с использованием так называемого консервативного подхода<sup>1</sup> не всегда уместно. Это означает, что, принимая решения как о начислении НДС, так и о неначислении НДС по определенным операциям, налогоплательщик должен выработать убедительное юридическое обоснование.

Верное определение места ведения деятельности покупателем играет ключевую роль для определения налоговых последствий по НДС при осуществлении ряда операций<sup>2</sup> с участием иностранных юридических лиц, поскольку именно с установлением этого факта Налоговый кодекс РФ связывает возникновение обязанности по исчислению и уплате российского НДС.

Сложности с определением места деятельности покупателя отнюдь не ограничиваются вопросами толкования формально установленных критериев. Ключевые, на наш взгляд, вопросы – это способ толкования этих критериев, а также связанный с ним вопрос содержания понятия «покупатель» услуг<sup>3</sup>.

Как отмечает С.В. Савсерис<sup>4</sup>, «толкование (нормы права. – *Примеч. авт.*) распадается на две стадии: прежде всего смысл каждой нормы можно определять на основании значения слов, из которых она состоит, а затем – с помощью разных других данных».

### Буквальное толкование

Буквальное толкование нормы закона, устанавливающей критерии для признания Российской Федерации местом осуществления деятельности покупателя услуг, позволяет сделать вывод о том, что для установления места деятельности покупателя необходимо формально применить каждый из установленных критериев и в случае, если выполняется хотя бы один из них, такой покупатель должен быть признан ведущим деятельность на

территории Российской Федерации в целях исчисления НДС.

Этот вывод основывается, в частности, на том, что:

- во-первых, НК РФ не устанавливает условий, ограничивающих применение формальных критериев;
- во-вторых, все действующие критерии являются равноценными, ни один из них не имеет преимущественного значения перед остальными и не может рассматриваться в качестве дополнительного, основного или обобщающего по отношению к другим<sup>5</sup>.

Буквальное толкование критериев, подходящее, на первый взгляд, для определения места деятельности организации, может быть с той или иной степенью достоверности использовано исключительно в тривиальных ситуациях – например, когда организация, зарегистрированная в соответствии с законодательством РФ, выступает заказчиком по договору консультационного обслуживания с иностранным контрагентом либо когда иностранная организация, имеющая на территории РФ постоянное представительство, выступает заказчиком по договору юридического обслуживания в целях осуществления деятельности этого постоянного представительства в РФ и договор, акт приемки и иные документы оформлены от имени этого представительства.

В таких ситуациях, среди обстоятельств совершения сделки отсутствуют условия, способные вступить в противоречие с буквальным толкованием рассматриваемых критериев, – обстоятельства как бы «укладываются» в установленные правила.

В то же время, вне всякого сомнения, эти критерии должны рассматриваться как система (или механизм) определения места осуществления деятельности покупателя в условиях многообразия международных экономических и правовых отношений с целью определения наиболее справедливых условий налогообложения в каждом государстве, интересы которого затрагиваются или могут быть затронуты при совершении сделок.

Однако при рассмотрении усложненных взаимоотношений продавца и покупателя по поводу оказания услуг буквальное толкование критериев выявляет ряд вопросов и противоречий, являющихся настолько существенными, что позволяют усомниться в рациональности такого подхода.

### **Пример**

*Организация, зарегистрированная на территории РФ (Организация), имеет филиалы на территории Бразилии, Индии, Китая и ЮАР, которые функционируют с целью сбыта продукции Организации на рынках этих государств и обладают относительной самостоятельностью в совершении действий, направленных на достижение установленной цели.*

*Головная организация производит продукцию и реализует ее на российском рынке. С целью увеличения продаж за рубежом, Организация, в лице каждого из своих филиалов, выступает заказчиком по договорам маркетингового обслуживания. Договоры подписываются имеющими соответствующие полномочия сотрудниками филиалов, услуги оказываются для использования сотрудниками этих филиалов, акты приемки услуг подписываются также сотрудниками филиалов и оплачиваются со счетов филиалов.*

В этом случае буквальное толкование критерия о месте государственной регистрации организации приводит нас к выводу о том, что при приобретении маркетинговых услуг через каждый иностранный филиал Организация обязана выступить в качестве налогового агента, то есть, рассчитать сумму российского НДС и перечислить его в бюджет РФ.

В то же время, учитывая самостоятельность деятельности каждого филиала Организации и его финансовую обособленность, такой вывод представляется весьма сомнительным. Пример можно усилить, предположив, что таких филиалов может быть гораздо больше, операции, облагаемые по месту деятельности покупателя услуг, могут осуществляться периодически, а предметом договоров могут быть услуги, связанные с благоустройством офисов.

При этом, принимая во внимание, что подобные услуги приобретаются для

осуществления деятельности по реализации товаров за рубежом, то есть, в операциях, не облагаемых российским НДС, данные суммы налога, удержанные Организацией в качестве налогового агента, вычету по общему правилу не подлежат, то есть, становятся дополнительными затратами Организации. Это существенно ухудшает коммерческое положение компании, ведущей бизнес в иностранной юрисдикции. В этом случае финансовые затраты Организации и административные затраты на обеспечение своевременного и качественного информирования Организации об осуществленных филиалами сделках и необходимости исполнения функции налогового агента становятся несоразмерны тому объему функций, которые осуществляют филиалы.

Безусловно, само по себе это обстоятельство не является аргументом против обязанности исчислять и уплачивать российский НДС, однако, на наш взгляд, оно является индикатором, позволяющим усомниться в рациональности буквального толкования рассматриваемых критериев.

На наш взгляд, отсутствие у Организации в приведенном примере обязанности налогового агента объясняется следующим.

В соответствии с Налоговым кодексом РФ (п. 3 ст. 3) налоги должны иметь экономическое основание, а в данном случае экономическое основание для исчисления российского НДС отсутствует. Косвенным подтверждением этого могут служить специальные правила, разграничивающие притязания государств в отношении прямых налогов, предусмотренных либо национальными законодательствами, либо международными соглашениями.

Отсутствие аналогичных правил в косвенном налогообложении не может рассматриваться как допущение произвольного налогообложения вне зависимости от общих экономических принципов.

С точки зрения приоритета экономического содержания над юридической формой можно утверждать, что формальное соответствие Организации одному из установленных критериев места деятельности само по себе, при отсутствии экономического содержания, свидетельствующего о том, что сделка имеет отношение к деятельности на территории РФ, не может служить основанием для исчисления и уплаты налогов на территории России.

Суверенное право государства на установление налогов не может рассматриваться как абсолютное – оно ограничено соответствующим суверенным правом других государств. Следовательно, обложение налогом операций, осуществленных на территории других государств, без достаточных экономических оснований может рассматриваться как вмешательство в налоговый суверенитет другого государства. И если в результате буквального толкования критерия возникают основания говорить о такого рода вмешательстве, то это означает, что корректно применить установленные критерии к комплексным практическим ситуациям, используя исключительно их буквальное толкование, невозможно.

## **Толкование по смыслу нормы законодательства**

Преодоление возникающих противоречий в определенной степени возможно с помощью другого способа толкования – толкования по смыслу нормы законодательства. В нашем понимании смысл данной нормы заключается в следующем.

Для целей определения места деятельности покупателя значение имеет не только формальное выполнение одного из установленных критериев. Необходимо также установить, что подразделение организации, в отношении которого выполнен установленный критерий (орган управления, постоянно действующий исполнительный орган, постоянное представительство), является по сути покупателем услуг.

Таким образом, применять установленные критерии нужно не к организации в целом, а оценивать, являются ли покупателем услуг соответствующие подразделения.

Следует отметить, что Минфин России при решении вопросов о месте деятельности покупателя в целях исчисления НДС неоднократно демонстрировало задатки именно такого, а не формального подхода<sup>6</sup>. И, несмотря на то, что в указанных разъяснениях рассматривалась ситуация с постоянным представительством, на наш взгляд, аналогичный подход должен применяться к каждому установленному критерию.

**Пример**

*Организация, зарегистрированная на территории Испании (Организация), имеет представительство на территории РФ, в котором действует орган управления Организации, а также постоянное представительство на территории Италии, задействованное в реализации продукции.*

В случае если Организация приобретает у исполнителя консультационные услуги в отношении улучшения качества управления Организацией, данные услуги подлежат обложению российским НДС, так как место деятельности покупателя (а именно место управления организацией) – территория РФ.

В случае если Организация приобретает у исполнителя консультационные услуги в отношении увеличения объемов реализации на территории Италии, данные услуги не подлежат обложению российским НДС, так как местом осуществления деятельности покупателя (а именно, постоянного представительства на территории Италии) территория РФ не является. Такой вывод справедлив несмотря на то, что формально выполняется иной критерий – место управления организации находится в России, однако «покупателем» услуг российское подразделение Организации не является.

В то же время следует отметить, что данный подход при его практическом применении в отношении приобретаемых услуг также вызывает множество неоднозначных вопросов, связанных, прежде всего, с определением подразделения, являющегося «покупателем» услуг. Налоговый кодекс РФ не содержит определения «покупатель», пригодного для анализа рассматриваемой ситуации.

По нашему мнению, основываясь на положениях Налогового кодекса РФ, определяющих понятие «услуга», покупателем услуги следует признать потребителя услуги (п. 4, 5 ст. 38 НК РФ).

Данный вывод порождает дилемму – кого квалифицировать в качестве потребителя:

- 1) подразделение, подписавшее документы о принятии услуги и отсутствии каких либо претензий к их полноте и качеству, либо
- 2) подразделение, для целей деятельности которого приобретены данные услуги и в работе которого они используются.

На практике такие подразделения могут не совпадать – как, например, в случае, когда документы о приемке услуги подписывает орган управления (исполнительный орган), а потребляется сама услуга в процессе ее оказания постоянному представительству, расположенному в другом государстве.

Основанием для применения первого варианта является допущение, что полномочиями на подписание правоустанавливающих документов обладает подразделение, которое прямо или косвенно заинтересовано в приобретении услуги и на котором лежит обязанность подтвердить полноту и качество услуг (т.е. связанные с этим риски). Очевидно, что без одобрения квалифицированных сотрудников, заинтересованных в данной услуге, правоустанавливающие документы подписываться не должны.

Основанием же для выбора второго варианта и одновременно возражением на обоснования первого, являются следующие доводы (они вытекают из правовой и экономической сущности услуг).

1. Потребление услуги не может быть отложено или передано другому лицу – услуга потребляется в момент ее оказания. Подтверждение полноты и качества оказания услуг происходит уже после того, как услуги фактически оказаны и потреблены;
2. Сами действия по ведению переговоров, подписанию договоров и актов приемки,

- оплаты и т.д., нельзя квалифицировать как часть собственно потребления услуги;
3. Потребление услуги субъектом экономической деятельности не может быть экономически абстрактным, необходимость в услуге обусловлена наличием цели, на которую направлена деятельность потребителя.

К сожалению, в приведенных официальных разъяснениях, функции, которые мы рассматриваем для первого и второго вариантов раздельно, совпадают в одном подразделении, поэтому сделать однозначный вывод в отношении позиции налоговых органов по этому вопросу нельзя.

Заметим, что позиции Минфина России часто тенденциозны – подходы к правоприменению изменяются в зависимости от того, какое решение будет более приемлемо с точки зрения интересов бюджета РФ.

Тем не менее в ряде случаев официальные разъяснения и судебная практика содержали указание на второй вариант:

***Письмо Управления ФНС по г. Москве от 10.12.2004 № 24-11/81560***

*Если рекламные услуги предназначены для использования в любой форме представительством иностранной организации-покупателя, расположенным на территории России, то местом реализации таких услуг признается РФ. При этом не имеет значения, является стороной договора на оказание услуг сама иностранная организация или ее российское представительство.*

***Постановление ФАС МО от 27.02.2008 № КА-А40/14285-08***

*Суд признал несостоятельными доводы о том, что раз договоры заключены и акты выполненных работ (услуг) подписаны от имени головного офиса иностранной организации, счета на оплату выставлены в адрес головного офиса, оплата выполненных работ (услуг) производилась головным офисом, то работы (услуги), выполнены не через постоянное представительство покупателя в РФ. Фактически потребителем выполненных работ (услуг) было постоянное представительство покупателя в РФ.*

***Постановление ФАС ПО от 19.12.2007 по делу № А72-2117/2007***

*Суд оценивал цель заключения договоров для определения места деятельности покупателя.*

С другой стороны, существуют судебные прецеденты, которые, исходя из первого варианта, указывают, что оказание услуг через постоянное представительство будет иметь место в том случае, когда постоянное представительство принимает услуги и оплачивает их<sup>7</sup>.

Разная судебная практика наглядно демонстрирует описанные нами противоречия. Комментируя эти решения, следует отметить, что наличие полномочий на создание, изменение и прекращение прав и обязанностей организации в гражданских правоотношениях не может служить достаточным свидетельством того, что именно это подразделение получает выгоды от всех приобретаемых организацией услуг по всему миру.

Как известно, существует множество случаев, когда подписывать правоустанавливающие документы уполномочен только генеральный директор, в то время как часть услуг, оказанных такой организацией, непосредственно им в работе не используются.

Это дает повод усомниться в правомерности применения первого варианта, несмотря на то, что он в определенной степени формализован, а потому довольно просто реализуется на практике.

Следуя алгоритму, описанному во втором варианте, то есть обуславливая потребление услуг их использованием в деятельности соответствующего подразделения, мы избегаем появления названных противоречий. По нашему мнению, такой подход наиболее верен.

Тем не менее, действуя по второму варианту, на практике при исполнении договоров, традиционно квалифицируемых как договоры оказания услуг, можно столкнуться с неопределенностью в ситуациях, когда периоды деятельности продавца и потребления

результатов этой деятельности покупателем не совпадают.

### **Пример**

*Организация, зарегистрированная на территории РФ (Организация), имеет филиал в ЮАР. Для целей соблюдения требований законодательства ЮАР, Головной офис заказывает услуги в местной юридической фирме по подготовке и приему документов для последующей подачи их в государственные органы ЮАР. Однако потребление результатов юридических услуг, оформленных в виде подготовленных документов, может производиться как головным офисом, так и филиалом, и зависит от некоторых обстоятельств, которые наступят в будущем – в момент, когда документы будут переданы в государственные органы ЮАР.*

На первый взгляд, этот пример демонстрирует невозможность практической реализации второго варианта. Однако, по нашему мнению, при детальном рассмотрении ситуации это оказывается не так.

Дело в том, что в соответствии с квалифицирующими признаками услуги (отсутствие материального результата, потребление услуг происходит в процессе их оказания) несовпадения по времени между оказанием услуги и ее потреблением не может быть по определению. Приведенный пример если и выявляет какие-то пробелы, то не в квалификации места осуществления деятельности покупателя, а в квалификации конкретного действия по исполнению договора как оказания услуг.

Хорошим примером в смысле квалификации природы договора являются договоры на оказание консультационных услуг – одной из наиболее часто встречаемых в коммерческом обороте разновидностей услуг. На практике можно встретить формулировки предмета такого договора, которые могут быть отнесены к услугам весьма условно и с существенными допущениями.

Другой пример – это инжиниринговые услуги, к которым (несмотря на то, что согласно § 4 главы 37 ГК РФ проектные работы – это разновидность подрядных работ) относят договоры по созданию проектно-конструкторских разработок. И у проектных, и у конструкторских работ наличествует результат, который может быть использован (потреблен) или продан организацией-заказчиком в будущем.

Таким образом, в случае, если какая-либо деятельность приводит к появлению результатов, которые могут быть потреблены позже, то необходима корректная юридическая квалификация сделки и применение соответствующих критериев к предмету сделки, будь то товары, работы и их результаты, имущественные права или объекты интеллектуальной собственности.

Исходя из сказанного выше, на наш взгляд, необходимо внести изменения в правила определения места деятельности покупателя, отражающие многогранность и сложность организации бизнеса и осуществляемых операций в международной торговле. В противном случае выработать единственно верный подход в этом вопросе, по нашему мнению, невозможно.

В условиях же действующего законодательства, наиболее верным подходом представляется определение места деятельности покупателя услуг в зависимости от места деятельности подразделения (органа) организации, являющегося фактическим потребителем услуг.

При этом под потреблением услуг понимается использование услуг в собственной деятельности вне зависимости от формальных обстоятельств (например, от подписания правоустанавливающих документов).

## **Выводы**

При рассмотрении усложненных взаимоотношений продавца и покупателя при оказании услуг буквальное толкование критериев, установленных НК РФ для определения места

деятельности покупателя услуг, является недостаточным для установления надлежащих налоговых последствий.

Покупателем услуг следует признать их потребителя. При этом в качестве потребителя услуг следует квалифицировать подразделение, для обеспечения деятельности которого они приобретены и в работе которого используются.

При этом в случае, если какая-либо деятельность приводит к появлению результатов, которые могут быть потреблены позже, необходима корректная юридическая квалификация сделки и применение соответствующих критериев к предмету сделки, будь то товары, работы и их результаты, имущественные права или объекты интеллектуальной собственности.

## СНОСКИ

---

<sup>1</sup> Под консервативным подходом в настоящей статье понимается уплата налогов без достаточных оснований ради исключения возможных претензий со стороны налоговых органов

<sup>2</sup> Например, при оказании консультационных, юридических, бухгалтерских, аудиторских, инжиниринговых, рекламных, маркетинговых и некоторых иных услуг (работ) значение имеет место деятельности покупателя этих услуг (работ) (подп. 4 п. 1 и подп. 4 п. 1.1 ст.148 НК РФ).

<sup>3</sup> В рамках данной статьи мы ограничимся рассмотрением операций по приобретению работ, услуг и, следовательно, анализом понятия «покупатель». Предложенный нами анализ и выводы в полной мере применимы и к операциям по реализации работ, услуг и понятию «продавец».

<sup>4</sup> Савсерис С.В. Экономическое основание налога как принцип российского налогового права // Налоговед. 2011. № 9. С. 57; см. также: Алексеев С.С. Общая теория права: в 2 т. – М.: «Юридическая литература», 1981. Т. 2. С. 299-300.

<sup>5</sup> НК РФ содержит положение, согласно которому критерий №1 является приоритетным критерием, однако мы полагаем, что при этом имеется в виду последовательность применения критериев, а не придание критерию №1 какого-либо иного особенного статуса.

<sup>6</sup> См., например: письма Минфина России от 29.11.2006 № 03-04-08/243, от 27.10.2008 № 03-07-08/246, от 28.11.2008 № 03-07-08/261, от 29.01.2010 № 03-07-08/21, от 29.01.2010 № 03-07-08/22, от 08.04.2011 № 03-03-06/1/226; письмо Управления ФНС по г. Москве от 10.12.2004 № 24-11/81560.

<sup>7</sup> См.: Постановление ФАС МО от 06.10.2008 № КА-А40/8608-08, оставленное в силе Определением ВАС РФ от 11.01.2009 № 16190/08.