

НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДОХОДОВ, ПОЛУЧЕННЫХ НЕРЕЗИДЕНТОМ ОТ ОКАЗАНИЯ МЕЖДУНАРОДНЫХ ТРАНСПОРТНЫХ УСЛУГ

CZU: 336.226.332

ТОДОРОВА Людмила¹, ПРОКОПЕНКО Алена², ЦАПУ Татьяна³

¹доктор экономики, конференциар университет, Государственный аграрный университет Молдовы

²аудитор, сертифицированный бухгалтер-практик (САР)

³лектор университет, Государственный аграрный университет Молдовы

Аннотация: Как показывает практика, при налогообложении сделок с нерезидентами, в том числе и от оказания международных транспортных услуг, допускается наибольшее количество ошибок. В данной статье рассмотрены налоговые последствия оказания нам международных транспортных услуг нерезидентом – юридическим лицом и нерезидентом – физическим лицом. Положения международных договоров превалируют над налоговым законодательством Республики Молдова. В случае наличия различных ставок налогообложения в международных договорах и налоговом законодательстве Республики Молдова применяются более благоприятные ставки налогообложения. С 1 января 2020 года в Налоговом кодексе внесены изменения, регулирующие порядок применения НДС по импорту услуг.

Annotation: As practice shows, when taxing transactions with non-residents, including from the provision of international transport services, the largest number of errors is allowed. This article discusses the tax consequences of providing us with international transport services by a non - resident legal entity and a non-resident individual. The provisions of international treaties prevail over the tax legislation of the Republic of Moldova. If there are different tax rates in international treaties and in the tax legislation of the Republic of Moldova, more favorable tax rates are applied. Since January 1, 2020, the Tax code has been amended to regulate the procedure for applying VAT on imports of services.

Ключевые слова: нерезиденты, сертификат о резидентстве, международный договор, конвенция об избежании двойного налогообложения, импорт услуг, НДС.

Keywords: non- residents, a certificate of residency, an international Treaty, the Convention on the avoidance of double taxation, the import of services, VAT.

JEL Classification: M 41

Как показывает практика, при налогообложении сделок с нерезидентами, в том числе и от оказания международных транспортных услуг, допускается наибольшее количество ошибок. В данной статье рассмотрены налоговые последствия оказания нам международных транспортных услуг нерезидентом – юридическим лицом и нерезидентом – физическим лицом.

Нерезидентом является любое физическое или юридическое лицо, которое соответствует положениям пункта б) статьи 5 **Налогового кодекса**.

В соответствии со ст. 5 п.6) **Налогового кодекса**, нерезидентом является:

а) любое физическое лицо, которое не является резидентом в соответствии с подпунктом а) пункта 5) либо, хотя и соответствует требованиям подпункта а) пункта 5), пребывает в Республике Молдова:

- в качестве лица, имеющего дипломатический или консульский статус, или в качестве члена семьи такого лица;
- в качестве сотрудника международной организации, созданной на основе международного договора, одной из сторон которого является Республика Молдова, или в качестве члена семьи такого сотрудника;
- на лечении, или на отдыхе, или на учебе, или в командировке, если это является единственной целью пребывания физического лица в Республике Молдова;

- исключительно для следования из одного иностранного государства в другое иностранное государство через территорию Республики Молдова (транзитное следование);

б) любое юридическое лицо или организационная форма со статусом физического лица, не отвечающие требованиям подпункта б) пункта 5).

Процесс транспортировки грузов включает в себя множество разнообразных функций. Основными из них являются: упаковка, загрузка, отправка, получение и выгрузка груза, а также заключение договора с автотранспортным предприятием, предоставляющим транспорт.

Условия наступления и объем ответственности автоперевозчика определяются национальными законодательными нормами для внутренних перевозок и положениями Конвенции (Женевской от 1956 г.) о договоре международной дорожной перевозки грузов по дорогам (КДПГ) и протокола Конвенции от 5 июля 1978 г. при международных перевозках.

Транспортная услуга является конечным процессом материального производства и одновременно начальным этапом производственного или конечного потребления. В настоящее время под транспортной услугой понималась непосредственно перевозка, измеряемая такими валовыми показателями, как объем погрузки и выгрузки, грузооборот. Однако такой способ оценки учитывал лишь количественный аспект работ транспорта. В условиях современной экономики в понятие «услуга» помимо объемов выполнения необходимо включать и уровень качества и сервиса, сопровождающего осуществление услуги. В принципе, услуга – это не создающая материальных благ деятельность по удовлетворению потребностей отдельных лиц общества в целом. Международный стандарт ISO 8402-86 дает следующее определение услуги: услуга – это результат деятельности или процессов (услуга как нематериальная продукция); деятельность или процесс, включает предоставление услуги. Таким образом, услуга – это деятельность, связанная с обменом стоимостей, направленная на удовлетворение потребностей, выраженных в форме спроса, которая не сводится к передаче права собственности на некоторый материальный продукт.

Наибольшее число ошибок у юридических лиц – резидентов Республики Молдова возникает при определении места поставки услуги. Место поставки для услуг в зависимости от вида оказываемой услуги определяет статья 111 «Место поставки услуг» **Налогового кодекса**. В случае если местом поставки услуги нерезидента в соответствии со статьей 111 **Налогового кодекса** является Республика Молдова, возникает обязательство по оплате НДС.

Оказание международных транспортных услуг юридическими и физическими лицами – нерезидентами Республики Молдова юридическим лицам – резидентам Республики Молдова, для которых местом поставки является Республика Молдова, считается импортом услуг.

Начиная с 1 января 2020 года, по импортируемым услугам сроком налогового обязательства и датой уплаты НДС считается дата не позднее подачи декларации по НДС за налоговый период, в котором имел место импорт услуг или их оплата, в зависимости от того, что имело место ранее (ст. 109 ч. (2) **Налогового кодекса**). Таким образом, значение имеет более ранее событие – либо поставка услуг, либо оплата.

Так, **Налоговым кодексом** установлены 2 экономических факта, при которых возникает налоговое обязательство при импорте услуг, в зависимости от того, что имело место ранее: импорт услуг или их оплата.

Часть (1) ст.11 **Закона о бухгалтерском учете и финансовой отчетности** №287 от 15.12.2017 г. устанавливает, что экономические факты учитываются на основе первичных документов.

Следовательно, налоговое обязательства по импорту услуг, в том числе и от оказания международных транспортных услуг, рассчитывается в соответствии с положениями ч. (2) ст. 109 **Налогового кодекса**, по курсу установленному Национальным Банком Молдовы на дату импорта услуг или на дату их оплаты, согласно первичным документам, в зависимости от того, на основании какого экономического факта возникло обязательство по расчету НДС (ответ 28.5.23 в ОБНП).

В соответствии с ч. (2) ст. 115 **Налогового кодекса**, каждый субъект налогообложения должен уплачивать в бюджет сумму НДС, подлежащую уплате, за каждый налоговый период, не позднее даты, установленной для представления декларации за этот период, за исключением уплаты в бюджет НДС:

а) на услуги, связанные с импортом товаров, уплата которой осуществляется на момент импорта товара;

б) на импортируемые услуги, оплата которых осуществляется 25-ого числа месяца, следующего за месяцем, в котором услуга была импортирована или оплачена, в зависимости от того, что имело место ранее.

Например, если юридическому лицу - резиденту Республики Молдова предоставлены нерезидентом международные автотранспортные услуги 10 января 2020 года, то уплату НДС по импорту услуг следует произвести не позднее 25 февраля 2020 года. В случае, если юридическое лицо - резидент Республики Молдова оплатило нерезиденту за предстоящие услуги 10 января 2020 года, а фактически перевозка осуществлена 15 февраля 2020 года, уплата НДС по импорту услуг все равно следует произвести не позднее 25 февраля 2020 года. При этом, право на вычет НДС на импортируемые услуги наступит только в том налоговом периоде, когда налог будет перечислен в бюджет.

Согласно лит. с) ч. (10) ст. 102 **Налогового кодекса**, субъект налогообложения имеет право вычета уплаченной или подлежащей уплате суммы НДС на приобретаемые услуги при наличии документа, подтверждающего уплату НДС на импортируемые услуги.

Способ отражения импорта услуг в *Декларации по НДС* особый. Обусловлен он несколькими правилами:

1) в налоговом периоде, когда состоялся импорт услуг или их оплата нерезиденту в графе 7 указываем стоимость импортированных услуг, а в графе 8 – сумму НДС, исчисленную из стоимости услуг; в графе 20 – сумму НДС к оплате в бюджет по импорту услуг (равна сумме, указанной в графе 8);

2) в налоговом периоде, когда осуществлено перечисление НДС по импорту услуг в бюджет в графе 14 указываем стоимость импортированных услуг, а в графе 15 – сумму НДС, перечисленную в бюджет по импортированным услугам.

Поэтому, если НДС по импорту услуг в бюджет перечислен позже даты подачи декларации по НДС, графы 14 и 15 будут заполнены в следующих налоговых периодах. Государственная налоговая служба в Обобщенной базе налоговой практики распространила ответ 28.21.64, который предусматривает, что если оплата НДС по импорту услуг, осуществляется не позднее даты, установленной для подачи декларации по НДС за период, в котором имел место импорт услуг, право на вычет суммы НДС реализуется в налоговом периоде, когда осуществлен импорт услуг при наличии документа, подтверждающего уплату НДС.

Хотим обратить внимание, что обязательство по начислению и уплате НДС на импорт услуг, в том числе и от оказания международных транспортных услуг имеют как плательщики, так и неплательщики НДС. Однако последние не имеют права на зачет уплаченной суммы НДС и включают ее в стоимость услуги. Неплательщики НДС также обязаны представить *Декларацию по НДС*, заполнив графы 7, 8 и 20.

Перечисленные правила влияют и на составление двойных записей:

- дебет счета **225** «Дебиторская задолженность бюджета», кредит счета **534** «Обязательства бюджету» или **544** «Прочие текущие обязательства» дополнительный субсчет «Обязательства по НДС по импорту услуг» – начисление обязательства перед бюджетом считается дата импорта услуг или на дата их оплаты, согласно первичным документам, в зависимости от того, на основании какого экономического факта возникло обязательство по расчету НДС;
- дебет счета **534** «Обязательства бюджету» или **544** «Прочие текущие обязательства» дополнительный субсчет «Обязательства по НДС по импорту услуг», кредит счета **242** «Текущие счета в национальной валюте» – НДС уплачивается в бюджет не позднее 25-ого числа месяца, следующего за месяцем, в котором услуга была импортирована или оплачена, в зависимости от того, что имело место ранее;
- дебет счета **534** «Обязательства бюджету» субсчет **534.4** «Обязательства по налогу на добавленную стоимость», кредит счета **225** «Дебиторская задолженность бюджета» – право на вычет НДС на импортируемые услуги наступит только в том налоговом периоде, когда налог будет перечислен в бюджет.

В случае, когда юридическое лицо - резидент Республики Молдова пользуется международными автотранспортными услугами предоставляемыми нерезидентом, для транспортировки товаров и пассажиров, то необходимо помнить и о подоходном налоге, который необходимо удержать у источника выплаты в соответствии со ст. 91 **Налогового кодекса** в размере 12 % с платежей, направленных на выплату нерезиденту, соответствующих доходам, предусмотренным в ст. 71 **Налогового кодекса**. В отличие от НДС подход к определению необходимости удержания подоходного налога иной: мы определяем доходы нерезидента, полученные в Республике Молдове.

Так, в соответствии с ч. (1) ст. 70 **Налогового кодекса** весь доход налогоплательщика-нерезидента делится на доход, полученный:

- а) в Республике Молдова в результате предпринимательской деятельности или работы по трудовому договору (соглашению);
- б) за пределами Республики Молдова в результате предпринимательской деятельности или работы по трудовому договору (соглашению).

Доход, полученный нерезидентом от международных транспортных услуг, зависит от условий и правил поставок для экспортеров и импортеров по всему миру.

10 сентября 2019 года был опубликован девятый выпуск правил Инкотермс 2020, который вступил в силу с 1 января 2020 года (издание ICC № 723).

Инкотермс 2020 – это 11 международных правил, применяемых в международной торговле, которые определяют права и обязанности сторон по договору купли-продажи, в части доставки товара от продавца к покупателю (условия поставки товаров).

Пересмотр действующих правил Инкотермс состояла в том, чтобы их максимально упростить, и кроме того, удалить излишне базисы поставок, которые могут вызвать путаницу и недопонимание в использовании торговых терминов, более четко разъяснить все условия поставок для экспортеров и импортеров по всему миру. Международная торговая палата (ICC) с 2020 года не обязывает применять новые правила Инкотермс 2020, а лишь рекомендует их к использованию, поэтому в международных контрактах можно ссылаться на правила Инкотермс 2010, а также на правила Инкотермс 2000 или даже на более ранние версии Инкотермс.

Указанными правилами предусмотрены четыре основные группы торговых терминов (E, F, C и D) оговаривающие разные обязанности сторон (поставщика и покупателя) в части расходов по погрузке, транспортировке и страхованию грузов в пути.

Согласно разъяснениям Министерства финансов № 14/3-13/412 от 12 сентября 2015 года, доход нерезидента от международных транспортных услуг, будет облагаться налогом в Республике Молдове, только если начальная точка или конечный пункт назначения находится на территории Республики Молдова, принимая во внимание договоры, к которым присоединилась Республика Молдова, независимо если услуга осуществляется транзитом через одну или несколько стран.

Статьей 79³ **Налогового кодекса** предусмотрены специальные положения о международных договорах. Согласно части (1) данной статьи, применение международных договоров, регулирующих налогообложение или содержащих нормы, регулирующие налогообложение, осуществляется в порядке, установленном положениями международных договоров и налогового законодательства Республики Молдова. Положения международных договоров превалируют над налоговым законодательством Республики Молдова; в случае наличия различных ставок налогообложения в международных договорах и в налоговом законодательстве Республики Молдова применяются более благоприятные ставки налогообложения. Для толкования положений международных договоров, заключенных Республикой Молдова с другими государствами, используются комментарии к Модельной конвенции об избежании двойного налогообложения Организации экономического сотрудничества и развития.

Одновременно, во избежание двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов на доход, а также в соответствии с положениями ч. (2) ст. 79³ **Налогового кодекса**, нерезидент обязан до даты выплаты дохода представить плательщику дохода *сертификат о резидентстве*, выданный компетентным органом государства его резидентства. *Сертификат о резидентстве*, выданный на одном из иностранных языков, представляется плательщику дохода в переводе на государственный язык, за исключением сертификата на английском или русском языке. *Сертификат о резидентстве* представляется на бумажном носителе в оригинале и/или в электронной форме по каждому календарному году, в котором выплачивается доход, вне зависимости от количества, регулярности выплат и вида выплачиваемого дохода.

В случае, непредставления сертификата о резидентстве за соответствующий календарный год, применяются положения налогового законодательства Республики Молдова, изложенные в часть (1) ст.91 **Налогового кодекса**, согласно которым лица, указанные в статье 90, удерживают и уплачивают налог в размере 12 % с платежей, направленных на выплату нерезиденту, по доходам, предусмотренным в статье 71 **Налогового кодекса**.

Согласно Порядку заполнения Таблицы № 1 Инструкции о порядке заполнения *Отчета об удержании подоходного налога, взносов обязательного медицинского страхования и начисленных взносов обязательного государственного социального страхования* (Форма IPC18), утвержденным Приказом Министерства Финансов № 126 от 4 октября 2017 г., для выплат, отраженных по кодам 51 – 56 соответствующего *Отчета* в случае, если эти доходы, согласно международными договорами об избежании двойного налогообложения, освобождены от обложения подоходным налогом, заполняется лишь показатель гр.4 «Доход, начисленный и направленный на выплату (леев)».

Таким образом, если в соответствии с международным договором, доходы освобождаются от подоходного налога и соответственно не возникает обязательство по удержанию налога у источника выплаты в Республике Молдова, то при заполнении *Отчета формы IPC18* необходимо заполнить лишь графу 4, указывая начисленную и направленную на выплату сумму соответствующего дохода.

В части, заполнения формы *INR14*, следует отметить, что в случае, если, согласно международному договору, отсутствует обязательство по налогообложению у

источника выплаты дохода, направленного в пользу нерезидента, сумма этих доходов будет отражена в указанной информационной записке без заполнения столбца удержанного подоходного налога (отсутствие обязательства по удержанию подоходного налога).

Если перевозка осуществляется исключительно между пунктами, расположенными за пределами Республики Молдова, то полученный доход нерезидентом от международных транспортных услуг считается, как доход, полученный в результате осуществления предпринимательской деятельности на территории иностранного государства. Следовательно, нерезидент не обязан предоставлять *сертификат о резидентстве*, хозяйствующий субъект (резидент Республики Молдова) не производит удержания подоходного налога у источника выплаты из выплат, осуществленных в пользу нерезидента, согласно ст. 91 **Налогового кодекса**, а также эти доходы не будут отражаться в *Отчете об удержании подоходного налога, взносов обязательного медицинского страхования и начисленных взносов обязательного государственного социального страхования* (форма РС18).

Как показывает практика, при налогообложении сделок с нерезидентом – физическим лицом от оказания международных транспортных услуг также допускаются ошибки.

Согласно ст. 71 ч. (1) **Налогового кодекса** в состав доходов нерезидентов включаются:

- п) доходы, получаемые от осуществляемой деятельности по трудовому договору (соглашению) или иным договорам гражданско-правового характера, включая гонорары руководителей, учредителей или членов правления и/или иные выплаты, получаемые членами органов управления юридического лица – резидента, независимо от места фактического выполнения управленческих обязанностей, возложенных на таких лиц;
- о) доходы в виде льгот, предусмотренных статьей 19, предоставляемых работодателем (заказчиком) физическим лицам – нерезидентам.

Распространенной ошибкой является удержание из данных доходов налога в размере 12 % в соответствии со ст. 91 **Налогового кодекса**. Это неверный подход, так как в ст. 73 ч. (4) **Налогового кодекса** говорится, что доходы физических лиц – нерезидентов, определенные пунктами п) и о) ст. 71, подлежат налогообложению у источника выплаты в порядке, установленном статьей 88, без права на вычеты и/или освобождения в отношении таких доходов.

Таким образом, правильным будет применение положений, установленных в ст. 88 **Налогового кодекса** (удержание налога из заработной платы). В отличие от налогообложения обычной заработной платы мы не имеем права предоставить нерезиденту освобождения от подоходного налога и произвести вычеты, установленные в ст. 36 **Налогового кодекса**.

ВЫВОДЫ

1. Оказание международных транспортных услуг юридическими и физическими лицами – нерезидентами Республики Молдова юридическим лицам – резидентам Республики Молдова, для которых местом поставки является Республика Молдова, считается импортом услуг.
2. По импортируемым услугам сроком налогового обязательства и датой уплаты НДС считается дата не позднее подачи декларации по НДС за налоговый период, в котором имел место импорт услуг или их оплата, в зависимости от того, что имело место ранее.
3. Право на вычет НДС на импортируемые услуги наступит только в том налоговом периоде, когда налог будет перечислен в бюджет.
4. Обязательство по начислению и уплате НДС на импорт услуг, в том числе и от оказания международных транспортных услуг имеют как плательщики, так и

неплательщики НДС. Неплательщики НДС также обязаны представить Декларацию по НДС.

5. Доход нерезидента от международных транспортных услуг, будет облагаться налогом в Республике Молдове, только если начальная точка или конечный пункт назначения находится на территории Республики Молдова, принимая во внимание договоры, к которым присоединилась Республика Молдова, независимо если услуга осуществляется транзитом через одну или несколько стран.

6. Если в соответствии с международным договором, доходы от оказания международных транспортных услуг освобождаются от подоходного налога и соответственно не возникает обязательство по удержанию налога у источника выплаты в Республике Молдова, то при заполнении *Отчета формы IPC18* необходимо заполнить код 56, графу 4, указывая начисленную и направленную на выплату сумму соответствующего дохода.

7. Доходы физических лиц – нерезидентов от оказания международных транспортных услуг, подлежат налогообложению у источника выплаты в порядке, установленном статьей 88 **Налогового кодекса**, без права на вычеты и/или освобождения.

ЛИТЕРАТУРА

1. Закона о бухгалтерском учете и финансовой отчетности: №287 от 15 декабря 2017 года. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2018, nr. 1-6
2. Налоговый кодекс: № 1163-XIII от 24 апреля 1997 года. [Электронный ресурс] – Режим доступа: https://www.sfs.md/Legislatia_fiscala.aspx
3. Постановление Правительства Республики Молдова «Об определении налоговых обязательств по подоходному налогу»: № 693 от 11 июля 2018 года. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2018, nr. 295-308
4. Договора об избежание двойного налогообложения. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.sfs.md/Tratatpentru evitarea dublei impuneri.aspx>
5. Инкотермс 2020: [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://anvay.ru/incoterms-2020>.