**Проблемы регулирования импорта (экспорта) услуг при осуществлении валютных операций**

Нормативное определение таких понятий, как "внешнеторговая деятельность", экспорт и импорт услуг содержится в Федеральном законе "О государственном регулировании внешнеторговой деятельности", принятом Государственной Думой 7 июля 1995 года.

Внешнеторговой деятельностью согласно части 2 статьи 2 Закона считается "предпринимательская деятельность в области международного обмена товарами, работами, услугами, информацией, результатами интеллектуальной деятельности, в том числе исключительными правами на них (интеллектуальная собственность)".

Закон от 7 июня 1995 года конкретизирует понятие внешнеторговой деятельности применительно к экспорту и импорту.

Экспорт определяется как "вывоз товара, работ, услуг, результатов интеллектуальной деятельности, в том числе исключительных прав на них, с таможенной территории Российской Федерации за границу без обязательства об обратном ввозе" (часть 6 статьи 2), а при импорте речь идет об их ввозе на таможенную территорию Российской Федерации из-за границы без обязательства об обратном вывозе (часть 7 статьи 2).

Тем самым для экспорта и импорта (а они суть не что иное, как разновидность внешнеторговой деятельности) вводится еще один дополнительный признак: вывоз (ввоз) объекта соответствующей сделки за пределы (в пределы) таможенной территории России.

Изложенные ситуации приводят к выводу о том, что критерием экспортного характера операции в принципе следует считать не территорию, где она совершается, а различную государственную принадлежность ее участников. Соответственно услугу, оказанную российским лицом иностранному лицу, следовало бы считать экспортной независимо от того, где она предоставлена: в России или за рубежом.

Внешнеторговое и валютное законодательства не содержит четких (собственных) определений понятия экспорта (импорта) услуг.

Центральный банк в Информационном сообщении от 19.08.97г. № б/н "Вопросы валютного регулирования и контроля" назвал Закон Российской Федерации от 13.10.95 N 157-ФЗ " О государственном регулировании внешнеторговой деятельности" (с изменениями на 10 февраля 1999 года). Согласно ст. 2 указанного закона:

Экспорт услуг – вывоз работ, услуг с таможенной территории РФ за границу без обязательства об обратном ввозе. Факт экспорта фиксируется в момент предоставления услуг.

Импорт услуг - ввоз услуг на таможенную территорию РФ из-за границы без обязательства об обратном вывозе.

Коммерческие операции по оказанию услуг резидентом нерезиденту (нерезидентом резиденту) на территории РФ не являются экспортными (импортными).

Вот почему, если применительно к товарам факт экспорта фиксируется в момент пересечения товаром таможенной границы Российской Федерации, то применительно к услугам - в момент их предоставления (часть 6 статьи 2 Закона).

Важно, таким образом, установить, когда именно услуга считается оказанной. Здесь возможны различные варианты. Рассмотрим их на примере информационной услуги. Допустим, что иностранный предприниматель прибывает в Россию, где и консультируется у местной фирмы. В этом случае услуга оказана на территории Российской Федерации.

Если, напротив, представитель российской фирмы, будучи за границей, консультирует иностранного партнера, услуга предоставляется за пределами территории нашей страны.

На практике встречаются, однако, и иные, не столь очевидные ситуации. Как, в частности, определить момент (а значит, и место) оказания услуги, если консультация иностранному клиенту, находящемуся за границей, предоставляется из России по телефону или если заказанная им информация пересылается из России за границу по каналам факсимильной связи?

При ответе на поставленный вопрос следует исходить из того, что услуга должна считаться предоставленной, когда клиент получает возможность воспользоваться ее результатом, в приведенном примере заказанной им информацией.

Такая возможность возникает у него в момент получения информации. Если (а это бывает) факсимильное сообщение не получено адресатом (или получено в таком виде, что оно не поддается чтению), информационную услугу нельзя считать оказанной вне зависимости от того, сколько времени и усилий потребовалось исполнителю для подготовки заказанных клиентом материалов.

Следовательно в случаях, когда информация сообщается иностранному клиенту, находящемуся за границей, из России по телефону или пересылается ему из России за границу по факсимильным или иным телекоммуникационным каналам (модем, электронная почта и т.д.), информационная услуга должна считаться оказанной за рубежом и, соответственно, она носит экспортный характер.

При этом, непосредственные работы по оказанию услуги могут производиться на территории РФ, но итог (заключение, отчет о проделанной работе, техническая документация при НИОКР и т.п. должны направляться непосредственно контрагенту, и пересекать границу РФ).

Признание услуги экспортной имеет существенное практическое значение, так как экспортируемые товары, работы и услуги освобождаются от налога на добавленную стоимость (см. пункт 1(а) статьи 5 Закона "О налоге на добавленную стоимость" от 6 декабря 1991 #Sгода).

Нужно вместе с тем учитывать, что для целей налогообложения понятие экспортируемых услуг интерпретируется несколько иначе, чем в законодательстве о внешней торговле, причем изданные в последнее время нормативные акты Государственной налоговой службы Российской Федерации по данному вопросу позволяют расширить определение экспортных услуг, и применять его на практике.

Обратимся, прежде всего, к разъяснению Государственной налоговой службы Российской Федерации и Министерства финансов Российской Федерации "Об отнесении услуг (работ) к экспортируемым при расчетах по налогу на добавленную стоимость" от 14 ноября 1994 года N 154 и от 15 ноября 1994 года N 133-6/05433, зарегистрированному Министерством юстиции Российской Федерации 7 декабря 1994 года N 738.

Там было предусмотрено, что для целей налогообложения экспортируемыми считаются "услуги (работы), оказываемые за пределами территории государств - членов СНГ плательщиками налога на добавленную стоимость, зарегистрированными в Российской Федерации в установленном порядке, в соответствии с договорами (или другими приравненными к ним документами), заключенными с иностранными юридическими и физическими лицами" (пункт 1).

Приведенное общее правило содержит три признака экспортируемых услуг:

1) Исполнителем услуги должен быть плательщик налога на добавленную стоимость, зарегистрированный в Российской Федерации в установленном порядке. При этом нужно отметить, что понятие "плательщик налога на добавленную стоимость" шире понятия "российское лицо" или "резидент Российской Федерации", поскольку к плательщикам налога на добавленную стоимость, наряду с российскими юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями, относятся и иностранные юридические лица (то есть нерезиденты России), осуществляющие производственную или коммерческую деятельность на территории Российской Федерации.

2) Услуга должна быть оказана плательщиком налога на добавленную стоимость иностранному юридическому или физическому лицу на основании заключенного между ними договора (или иной сделки). С учетом изложенного выше экспортируемой для целей налогообложения может (при наличии всех остальных условий) считаться не только услуга, оказанная российским резидентом нерезиденту, но также и услуга, оказанная нерезидентом (например, филиалом иностранного юридического лица) другому нерезиденту.

Между тем, как уже отмечалось, с точки зрения российского внешнеторгового законодательства экспортная услуга предоставляется российским лицом иностранному.

3) Услуга должна быть оказана за пределами территории государств - членов СНГ, поскольку, как указано в преамбуле, "в соответствии с письмом Минфина России и Госналогслужбы России от 14 апреля 1993 года N 47; и от 22 сентября 1993 года N 109 расчеты российских предприятий, учреждений и организаций впредь до заключения международных соглашений за реализуемые хозяйствующим субъектам государств - участников СНГ товары (услуги, работы) производятся по ценам (тарифам), увеличенным на сумму налога на добавленную стоимость".

Таково общее правило, не свободное, однако, от исключений. Некоторые работы и услуги признаются экспортными, даже если они частично (а в ряде случаев - и полностью) осуществляются на российской территории.

Например, к числу экспортных услуг относится транспортировка экспортируемых грузов (оформленная едиными международными перевозочными документами), в том числе по территории Российской Федерации.

Что же касается услуг по экспедированию, погрузке, разгрузке и перегрузке экспортируемых товаров, то они считаются экспортными в случае, когда они полностью оказаны на территории нашей страны.

Аналогичным образом обстоит дело с услугами по передаче авторских прав, а также патентов, лицензий, свидетельства на объекты промышленной собственности (изобретения, промышленные образцы, товарные знаки, полезные модели).

Отдельные услуги, предоставленные на российской территории, рассматриваются в качестве экспортируемых при соблюдении определенных дополнительных требований.

В частности, сдача в аренду движимого имущества (включая транспортные средства) включается в категорию экспортных услуг при условии вывоза упомянутого имущества за пределы территории государств - членов СНГ с оформлением соответствующих таможенных документов.

Научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, выполненные на территории России, объявляются экспортными при условии передачи результатов этих работ в виде научно-технической документации с оформлением соответствующих таможенных документов для использования за пределами территории государств - членов СНГ.

Как нетрудно заметить, вводимые изложенными выше исключениями модификации касаются места выполнения работ или оказания услуг: при этом правило о необходимости производства работ (оказания услуг) по договору между резидентом и нерезидентом России полностью сохраняет силу для упомянутых исключений.

Дальнейшим этапом правового регулирования понятия и признаков экспортных услуг для целей налогообложения следует считать изменения и дополнения N 7 Инструкции Государственной налоговой службы Российской Федерации, зарегистрированные в Министерстве юстиции Российской Федерации 14 августа 1995 года N 930 и введенные в действие с 1 сентября 1995 года. Одновременно признано утратившим силу рассмотренное выше письмо Государственной налоговой службы Российской Федерации и Министерства финансов Российской Федерации от 14 ноября 1994 года N 154 и от 15 ноября 1994 года N 133-6/05433.

Данные изменения и дополнения отражены в разделе VI #M12291 9014238Инструкции Государственной налоговой службы Российской Федерации "О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость" от 11 октября 1995 года N 39 (зарегистрирована в Министерстве юстиции Российской Федерации 3 ноября 1995 года N 972).

В соответствии с пунктом 14 Инструкции для целей налогообложения считаются экспортируемыми "услуги (работы), оказываемые за пределами территории государств - участников СНГ плательщиками налога на добавленную стоимость, зарегистрированными в Российской Федерации в установленном порядке".

Обращает на себя внимание тот факт, что цитированная формулировка не содержит указания на необходимость наличия договора между плательщиком налога и иностранным юридическим или физическим лицом. Следовательно, услуга, оказанная одним российским резидентом другому за пределами территории стран - членов СНГ, для целей налогообложения должна считаться экспортной и не подлежит обложению налогом на добавленную стоимость.

Далее, отмеченные в предыдущем изложении услуги по транспортировке и обслуживанию экспортных грузов (кроме нефти, нефтепродуктов и газа, транспортируемых по трубопроводам), в том числе на территории Российской Федерации, признаются экспортными и в случаях, когда они осуществляются в рамках договоров между резидентами.

Здесь имеются в виду, в частности, ситуации, когда договор экспортной купли-продажи заключается на условиях "СИФ", при этом российский продавец отгружает товар на судне российского перевозчика и поручает экспедиторское и стивидорное обслуживание товаров российским организациям.

Наличие договора между плательщиком налога на добавленную стоимость и иностранным юридическим и физическим лицом в качестве условия признания услуги экспортируемой для целей налогообложения предусмотрено, в частности, в следующих случаях:

1) услуги по транспортировке экспортируемых нефти, нефтепродуктов и газа трубопроводным транспортом;

2) услуги, связанные с получением и поддержанием в силе, а также передачей прав на использование патентов, свидетельств на объекты промышленной собственности;

3) сдача в аренду движимого имущества при условии его вывоза за пределы территории стран - членов СНГ;

4) научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы;

5) обработка давальческого сырья, ввозимого на таможенную территорию Российской Федерации для дальнейшей переработки его российскими организациями в готовую продукцию (кроме подакцизной), вывозимую за пределы территории стран - членов СНГ;

6) обслуживание иностранных судов (лоцманская проводка, все виды портовых судов, услуги судов портового флота, ремонтные работы и т.д.);

7) услуги, оказываемые непосредственно в российских аэропортах и воздушном пространстве России по обслуживанию иностранных судов, включая аэронавигационное обслуживание;

8) услуги и работы, оказываемые непосредственно в космическом пространстве при условии использования результатов этих работ (услуг) за пределами территорий стран - членов СНГ (см. пункт 14 Инструкции).

Изложенное показывает, что понятие экспорта товаров, работ и услуг неодинаковым образом интерпретируется во внешнеторговом, таможенном и налоговом законодательстве.

Юрисконсульт Балуева Полина Валерьевна