

# Российско-итальянская Конвенция об избежании двойного налогообложения

## Практическое руководство

### Представление

Это издание, осуществленное в сотрудничестве с Университетом Пизы и МИД Италии, призвано стать практическим пособием для российских предпринимателей в Италии.

Работа написана с учетом требований людей, занимающихся решением конкретных задач, имеет четкую структуру и легко читается. Особое внимание уделено рассмотрению "Конвенции между Правительством РФ и Правительством Италии об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал и предотвращении уклонения от налогообложения", Декрета Президента Итальянской Республики (далее ДПР) от 26 октября 1972 г. № 633, особенно в части, касающейся экспортных и импортных операций в Италии, и Постановления Правительства Италии (далее ППИ) от 30 августа 1993 г. № 331 об операциях внутри Европейского Сообщества (перемещение товаров внутри стран ЕС). В этом труде, который также призван пропагандировать итальянскую культуру, помещена серия иллюстраций художника Эудженио Пакиоли.

## ОГЛАВЛЕНИЕ

### ВВЕДЕНИЕ

(заметки о культурных традициях)

## ЧАСТЬ 1

Конвенция между Россией и Италией об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал и предотвращении уклонения от налогообложения

### Юридические основы Конвенции

- 1.1. Принцип недискриминации и вопрос двойного налогообложения.
- 1.2. Обмен информацией.
- 1.3. Взаимосогласительная процедура.
- 1.4. Вступление в силу и прекращение действия.
- 1.5. Налоги, в отношении которых применяется Конвенция.
- 1.6. Общие определения и характеристика терминов: субъекты, налоги, юридическое лицо.
- 1.7. Резидент и место постановки на налоговый учет.
- 1.8. Постоянное представительство.
- 1.9. Доходы.
  - 1.9.1 Доход от недвижимого имущества.
  - 1.9.2. Прибыль от предпринимательской деятельности.
  - 1.9.3. Прибыль от международных перевозок.
  - 1.9.4. Ассоциированные предприятия.
  - 1.9.5. Дивиденды.
  - 1.9.6. Проценты.
  - 1.9.7. Роялти (возмещение за использование или за предоставление права пользования).
  - 1.9.8. Прирост стоимости капитала.
  - 1.9.9. Доход от независимых личных услуг.
  - 1.9.10. Доход

от зависимых личных услуг. 1.9.11. Гонорары директоров. 1.9.12. Артисты и спортсмены. 1.9.13. Пенсии. 1.9.14. Государственная служба. 1.9.15. Профессора, преподаватели и научные работники. 1.9.16. Студенты. 1.9.17. Члены дипломатических и консульских миссий. 1.9.18. Другие доходы. 1.9.19. Капитал. 1.9.20. Возмещение расходов.

## ЧАСТЬ 2

Рассмотрение ДПР от 26 октября 1972 г. № 633, Введение и практическое применение налога на добавленную стоимость.

2.1 Общие принципы.

2.2 Экспорт из Италии

2.3 Импорт в Италию

2.4 Операции внутри Европейского Сообщества (ПП Италии от 30 августа 1993 г. № 331)

Указатель фотографий.

Фотографии

Введение

## ЧАСТЬ 1

Конвенция между Россией и Италией об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал и предотвращении уклонения от налогообложения

Юридические основы Конвенции

1.1. Принцип недискриминации и вопрос двойного налогообложения. 1.2. Обмен информацией. 1.3. Взаимосогласительная процедура. 1.4. Вступление в силу и прекращение действия. 1.5. Налоги, в отношении которых применяется Конвенция. 1.6. Общие определения и характеристика терминов: субъекты, налоги, юридическое лицо. 1.7. Резидент и место постановки на налоговый учет. 1.8. Постоянное представительство. 1.9. Доходы. 1.9.1. Доход от недвижимого имущества. 1.9.2. Прибыль от предпринимательской деятельности. 1.9.3. Прибыль от международных перевозок. 1.9.4. Ассоциированные предприятия. 1.9.5. Дивиденды. 1.9.6. Проценты. 1.9.7. Роялти (возмещение за использование или за предоставление права пользования). 1.9.8. Прирост стоимости капитала. 1.9.9. Доход от независимых личных услуг. 1.9.10. Доход от

зависимых личных услуг. 1.9.11. Гонорары директоров. 1.9.12. Артисты и спортсмены. 1.9.13. Пенсии. 1.9.14. Государственная служба. 1.9.15. Профессора, преподаватели и научные работники. 1.9.16. Студенты. 1.9.17. Члены дипломатических и консульских миссий. 1.9.18. Другие доходы. 1.9.19. Капитал. 1.9.20. Возмещение расходов.

Юридические основы Конвенции.

Налоговый суверенитет. Надтерриториальность налоговых норм. Внутренний нейтралитет. Внешний нейтралитет. Конфликты между налоговыми претензиями и решение конфликтов в рамках установленных норм. Притягательная сила постоянного представительства.

В последние годы торговля между Россией и Италией продолжает развиваться ускоренными темпами. Интеграция торговых отношений двух стран настоятельно требовала введения в действие современной, практичной и легко применимой Конвенции. Проблемой, которую договаривающимся сторонам предстояло решить, было применение налогового нейтралитета. Прежде чем приступить к изучению технических вопросов, касающихся отдельных пунктов Конвенции, стоит предварительно рассмотреть некоторые общие положения, которые являются ключевыми в новом тексте Конвенции. В первую очередь речь идет о принципе "налогового суверенитета". В контексте внутренней политики "налоговый суверенитет" - это право налогообложения, осуществляемое в рамках образующей государство территории, которое является следствием верховной власти субъекта активного (государства) по отношению к субъекту пассивному (налогоплательщикам). С внешней точки зрения "налоговый суверенитет" является типичным проявлением независимости любого государства и выражением его равноправного положения в системе межгосударственных отношений.

Эти концепции необходимо разъяснить подробнее, учитывая особую природу норм налогообложения, а именно их так называемую "надтерриториальность". Этот принцип исходит из допущения, что даже если территория представляет собой географическое ограничение регламентирующей роли какого-либо государства, то это не означает, что под воздействие его власти не подпадают акты или действия, которые происходят за его пределами. Таким образом, проблема налогообложения дохода, полученного при международной деятельности, не сводится просто к географическому определению территории, необходимо понять экономические причины, которые оправдывают налоговые претензии в отношении определенного субъекта или по конкретному факту, проявляющиеся внутри или вне данной территории. На практике, чтобы установить территориальную область применения норм налогообложения достаточно, исходя из международного государственного права, обозначить географическую границу каждого отдельного государства. То есть нужно физически установить, входит или нет определенная географическая зона в пространство налогообложения.

Другая природа у проблемы расширения пространства применения закона. То обстоятельство, что определенное событие или правовой акт, произошедшие возможно за пределами территории государства, облагаются налогами на основании внутреннего законодательства этого же государства, является выражением определенного политико-экономического выбора. С точки зрения действующего законодательства на самом деле закрепляется принцип, по которому кроме законов, применяющихся исключительно на национальной территории, включая и те, что касаются налогообложения, надо учитывать и те, что действуют вне пределов государства как выражение абстрактной налоговой претензии.

Перейдем к определению термина внутреннего и внешнего "налогового нейтралитета". Первый, то есть внутренний нейтралитет, имеет целью достичь внутри любого государства четко обозначенного результата, а именно обеспечить нейтралитет в отношении экспорта капиталов. Решение, которое обычно предлагается для обеспечения этого результата следующее: применить к лицам, имеющим внешние источники дохода, такой же режим налогообложения, как и к тем, кто имеет доходы исключительно из внутринациональных источников. На практике, речь идет о наложении равных налоговых обязательств на доходы, полученные как внутри государственных границ, так и за их пределами.

Второй, то есть внешний нейтралитет, имеет целью предоставить резидентам одного государства, получающим доходы за границей в другом государстве, тот же режим налогообложения, который применяется в иностранном государстве к лицам, получающим доходы исключительно внутри этого государства. Таким образом, обеспечивается нейтралитет к ввозу капиталов.

Подписавшие Конвенцию государства должны были решить проблему, которая состояла в том, что без действующих в этой области нормативов возникало неравенство между подходом к взиманию налогов с резидентов Италии, получающих доходы в России, и взиманием налогов с российских резидентов, которые получали доходы исключительно в России (понятно, что это относится и к обратной ситуации).

Можно было выбрать следующие пути: либо Италия меняет режим налогообложения своих субъектов права, получающих доходы за границей, либо как альтернатива этому Россия меняет систему налогообложения собственных резидентов.

Ограниченность обоих этих варианты в том, что решение все равно остается частичным и приблизительным. Отсюда возникает необходимость подписания Конвенции в виде двустороннего соглашения, которое позволяет России и Италии прийти к компромиссу в данном вопросе.

Путь к решению был выбран масштабный и юридически корректный, имевший целью координацию налоговой политики двух государств. Основные его направления сводятся к двум принципам:

- а) освобождение от налогов доходов из внешнего источника в том государстве, где имеет постоянное место жительства лицо, которое осуществляет эти инвестиции;
- б) применение принципа недискриминации между резидентами и нерезидентами в том государстве, где получен доход.

Речь шла о том, чтобы в предварительном порядке решать возможные конфликты по налоговым претензиям.

Выбранный метод исходил из необходимости сбалансировать противоположные интересы на основе так называемых "общепризнанных критериев здравого смысла". Трудность состояла в применении на практике этих критериев, так как они не представляют собой обязательных к исполнению юридических предписаний. Государства, как правило, взимают налоги путем введения в действие соответствующих внутренних юридических норм. Цель Конвенции - преодолеть такую постановку вопроса и наложить на государства определенные обязательства, касающиеся внутренних норм налогообложения. Ведь именно наличие конфликтов, которые нарушают нормальные процессы экономической интеграции, настоятельно требует уменьшения негативных эффектов таких конфликтов путем заключения двусторонних международных конвенций.

Лучшим путем для разрешения конфликтов было установление в Конвенции конкретных принципов оперативной деятельности с обязательностью выполнения их обоими государствами.

И они предусмотрели дополнительные правовые механизмы с тем, чтобы избежать возможных разногласий при определении условных критериев места получения доходов и места налогообложения, а также принятие односторонних или двусторонних мер во избежание неправильного применения мер по налогообложению.

При разрешении противоречий важнейшая роль отводится понятию "постоянное представительство". Этот критерий имеет первостепенное значение, особенно при разрешении конфликтных ситуаций. С технической точки зрения нужно учитывать, что среди юристов принято рассмотрение теоретических вопросов по данной проблематике в двух плоскостях: определение места получения дохода - sourcing rules и правила взимания налогов - taxing rules.

Отсюда и два способа решения проблемы:

- а) глобальный или синтетический, который учитывает весь комплекс производственной деятельности по получению дохода предприятием;
- б) аналитический, согласно которому к разным видам получения дохода применяются и разные самостоятельные критерии определения места получения дохода и места налогообложения, которые могут отличаться от тех, что предусмотрены для доходов предприятий.

На практике, конечно, стараются использовать оба подхода, добиваясь такого результата, при котором независимые критерии локализации дохода применяются вместе с критерием унификации дохода предприятия.

Отнесение доходов на постоянное представительство в любом случае предполагает процедуру определения какие именно доходы, полученные предприятием нерезидентом, могут считаться доходами постоянного представительства.

С теоретической точки зрения проблема принадлежности дохода состоит в разделении его между двумя или более производственными единицами, расположенными в разных государствах, в то время как проблема локализации дохода имеет целью определение его источника из различных компонентов происхождения доходов, то есть относятся ли они к самой производственной единице или к постоянному представительству.

Ни один из двух аспектов не принимает, впрочем, во внимание виды и меры налогообложения, определенные основополагающими нормами, действующими внутри государства, в котором доход был локализован.

### 1.1. Принцип недискриминации и вопрос о двойном налогообложении.

Речь идет об одной из самых деликатных проблем, решенных с помощью Конвенции. Статья 25 подтверждает, что в случае двойного налогообложения некоего дохода или части капитала Италия предоставляет налоговые вычеты на ту часть подоходного налога, которая уплачена в России (если налоговые отчисления не превышают те, которые были бы уплачены в Италии на этот вид доходов, пропорционально их объему в структуре формирования суммарного дохода).

Но не только это. Италия также предоставляет налоговую отсрочку по налогу на имущество, уплаченному в России (если налоговые отчисления не превышают те, которые

были бы уплачены в Италии на аналогичный вид имущества, пропорционально их объему в структуре формирования суммарного капитала).

Россия со своей стороны предоставляет налоговую отсрочку по налогу на доходы или налогу на имущество, которые уплачиваются в Италии (в размере, не превышающем налоговые отчисления, которые были бы применены в России к этим видам дохода или имущества).

## 1.2. Обмен информацией

Обмен информацией между властями двух стран с целью выполнения положений Конвенции представляет собой одну из основ новой системы отношений между Италией и Россией.

С этой целью статья 27 предусматривает, что компетентные органы Договаривающихся государств обмениваются информацией, необходимой для выполнения положений настоящей Конвенции в тех пределах, чтобы налогообложение не вступало в противоречие с настоящей Конвенцией, а также для предотвращения уклонения от уплаты налогов. Обмен информацией не ограничивается статьей 1. Любая информация, полученная Договаривающимся Государством, считается конфиденциальной таким же образом, как и информация, полученная в рамках национального законодательства этого государства, и сообщается только лицам или органам (включая суды и административные органы), занятым оценкой или сбором, принудительным взысканием или судебным преследованием в отношении налогов или рассмотрением апелляций, касающихся налогов, на которые распространяется Конвенция. Такие лица или органы власти используют такую информацию только в этих целях. Они могут раскрывать эту информацию в ходе открытого судебного заседания или при принятии судебных решений.

Ни в каком случае положения пункта 1 не будут толковаться как налагающие на одно Договаривающееся Государство обязательство:

- a) проводить административные мероприятия, противоречащие законодательству и административной практике этого или другого Договаривающегося Государства;
- b) предоставлять информацию, которую нельзя получить по законодательству или в ходе обычной административной практики этого или другого Договаривающегося Государства;
- c) предоставлять информацию, которая раскрывала бы какую-либо торговую, предпринимательскую, промышленную, коммерческую или профессиональную тайну или торговый процесс, или информацию, раскрытие которой противоречило бы государственной политике.

## 1.3 Взаимосогласительная процедура

Статья 26 предусматривает ряд положений, которые дают право компетентным органам двух Договаривающихся Государств разрешать по взаимному согласию любые трудности или сомнения, возникающие при толковании или применении Конвенции.

На практике, если налогоплательщик считает, что действия одного или обоих Договаривающихся Государств ведут или приведут к его налогообложению не в соответствии с положениями настоящей Конвенции, он может, независимо от средств защиты, предусмотренных внутренним законодательством этих Государств, представить свой случай на рассмотрение компетентному органу того Договаривающегося Государства, резидентом которого оно является. Случай должен быть представлен в течение двух лет с момента первого уведомления о действиях, приводящих к налогообложению не в соответствии с положениями настоящей Конвенции.

Компетентный орган будет стремиться, если он сочтет такое несогласие обоснованным, и если он сам не сможет прийти к удовлетворительному решению, решить вопрос по взаимному согласию с компетентным органом другого Договаривающегося государства с целью избежания налогообложения, не соответствующего настоящей Конвенции.

Компетентные органы Договаривающихся Государств будут стремиться разрешить по взаимному согласию любые трудности или сомнения, возникающие при толковании или применении настоящей Конвенции.

Компетентные органы Договаривающихся государств могут также вступать в прямые контакты друг с другом для целей достижения согласия в смысле предыдущих пунктов. В случае необходимости обмена мнениями в устной форме для достижения согласия, такой обмен мнениями может осуществляться через комиссию, состоящую из представителей компетентных органов Договаривающихся государств.

#### 1.4 Вступление в силу и прекращение действия

Конвенция вступила в силу с даты обмена ратификационными грамотами, и ее положения применяются к налогам, взимаемым за любой налогооблагаемый период с 1.01.1999. Соответственно с этой даты прекратила свое действие и не применяется Конвенция, подписанная в Риме 26 апреля 1985 г.

Предусмотрено, что Конвенция остается в силе до прекращения ее действия одним из Договаривающихся государств. Любое Договаривающееся государство может прекратить действие Конвенции, направив по дипломатическим каналам уведомление о прекращении действия по крайней мере за шесть месяцев до окончания любого календарного года после истечения пяти лет с даты вступления в силу настоящей Конвенции. В таком случае Конвенция прекращает свое действие:

а) в отношении налогов, удерживаемых у источника, к суммам, полученным 1 января или после 1 января календарного года, следующего за годом подачи уведомления;

б) в отношении других налогов на доходы и на капитал, к налогам, взимаемым за любые налогооблагаемые периоды, начинающиеся 1 января или после 1 января календарного года, следующего за годом подачи уведомления.

#### 1.5 Налоги, на которые распространяется Конвенция

1. Статья 2 предусматривает, что Конвенции применяется к налогам на доходы и капитал, взимаемым от имени каждого Договаривающегося Государства или его политического или административного подразделения или местного органа власти независимо от способа их взимания.

Пункт второй уточняет, что налогами на доходы и капитал считаются все налоги, взимаемые с общей суммы дохода, общей суммы капитала или с отдельных элементов дохода или капитала, включая налоги с доходов от отчуждения движимого или недвижимого имущества, а также налоги на доходы от прироста стоимости капитала.

Применительно к Италии Конвенция распространяет свое действие на следующие виды налогов: индивидуальный подоходный налог, корпоративный подоходный налог, местный подоходный налог, налог на собственность предприятий, независимо от того, удерживаются они у источника или нет. Что касается Российской Федерации, Конвенция применяется к следующим налогам: налог на прибыль (доход) предприятий и организаций; подоходный налог с физических лиц; налог на имущество предприятий; налог на имущество физических лиц.

Конвенция применяется также к любым подобным или по существу аналогичным налогам, взимаемым после даты подписания Конвенции в дополнение или вместо существующих налогов. Договаривающиеся государства должны уведомить друг друга о любых существенных изменениях в их соответствующих налоговых законах.

## 1.6 Общие подходы к определению субъектов, налогов, юридических лиц.

Статья 3 дает нам общие определения. В частности, термин "Италия" означает Итальянскую Республику, термин "Россия" - Российскую Федерацию. Термины "Договаривающееся Государство" и "другое Договаривающееся Государство" означают Россию или Италию, в зависимости от контекста.

Термин "лицо" включает физическое лицо, компанию и любое другое юридическое лиц;

Термин "компания" означает любое юридическое лицо или любое образование, которое для целей налогообложения рассматривается как юридическое лицо;

Выражение "предприятие одного Договаривающегося Государства" и "предприятие другого Договаривающегося Государства" означают соответственно предприятие, управляемое резидентом одного Договаривающегося Государства, и предприятие, управляемое резидентом другого Договаривающегося Государства;

Термин "международная перевозка" означает любую перевозку морским или воздушным судном, эксплуатируемым предприятием, являющимся резидентом одного Договаривающегося Государства, кроме случаев, когда такое морское или воздушное судно эксплуатируется исключительно между пунктами в другом Договаривающемся Государстве;

Термин "национальное лицо" означает: все физические лица, имеющие гражданство Договаривающегося Государства; все юридические лица, товарищества и ассоциации, получившие такой статус в соответствии с действующим законодательством Договаривающегося Государства;

Термин "компетентный орган" означает: применительно к Италии - Министерство финансов; применительно к России - Министерство финансов Российской Федерации или его уполномоченные представители;

## 1.7 Резидент и место постановки на налоговый учет.

Употребляемое в Конвенции выражение "резидент Договаривающегося Государства" применительно к содержанию Конвенции означает любое лицо, которое по законодательству этого Государства подлежит налогообложению в нем на основании его местожительства, постоянного места пребывания, места управления, места регистрации или любого другого критерия аналогичного характера.

Если физическое лицо является резидентом обоих Договаривающихся Государств, то его статус определяется следующим образом:

а) оно считается резидентом того Договаривающегося Государства, в котором оно располагает постоянным жилищем. Если оно располагает постоянным жилищем в обоих Договаривающихся Государствах, оно считается резидентом того Договаривающегося Государства, в котором оно имеет наиболее тесные личные и экономические связи (центр жизненных интересов). Под постоянным жилищем понимается место, которое лицо выбрало как используемое для постоянного проживания. Центр жизненных интересов определяется как место, где лицо поддерживает свои семейные и общественные связи, где занято своим основным видом профессиональной или предпринимательской деятельности, или ведет политическую, культурную и иную разностороннюю деятельность.

б) если Договаривающееся Государство, в котором данное лицо имеет центр жизненных интересов, не может быть определено, или если оно не располагает постоянным жилищем ни в одном из Договаривающихся Государств, оно считается резидентом того Договаривающегося Государства, где оно обычно проживает. Под обычным проживанием следует понимать место (или несколько мест на территории одного из Государств), где



лицо обычно проживало и проживает (в течение периода времени, который достаточен для определения его как привычного, повторяемого);

с) если данное лицо обычно проживает в обоих Договаривающихся Государствах, или ни в одном из них, оно считается резидентом того Договаривающегося Государства, национальным лицом которого оно является;

d) если оно является национальным лицом обоих Договаривающихся Государств, или ни одного из них, то компетентные органы Договаривающихся Государств решают этот вопрос по взаимному согласию.

Если в соответствии с положениями пункта 1 лицо, не являющееся физическим лицом, является резидентом обоих Договаривающихся Государств, оно считается резидентом того Государства, где находится его место эффективного руководства.

Место эффективного руководства это то место, где в действительности осуществляется деятельность (в отличие, например, от места нахождения юридического адреса компании или предприятия).

Что касается перевода места деятельности за границу, то после введения в ДПР 917/86 статьи 20-бис стали применяться следующие положения:

- будет считаться выручкой от реализации, в пределах обычной рыночной стоимости, стоимостная характеристика переводимого за границу предприятия или его частей, если только они не войдут в состав какого-либо постоянного представительства в Италии.
- налоговые обязательства, состоящие на балансе, будут взиматься *до* перевода предприятия за границу, если только они не были восстановлены в бухгалтерской отчетности постоянного представительства в Италии;
- предполагается наличие выручки, в пределах обычной рыночной стоимости, от прироста стоимости капитала, относящегося к постоянным представительствам предприятия за границей, существовавшим до перевода места деятельности и места пребывания предприятия.

Причина введения данных нормативов состоит в необходимости избежать потери налоговых поступлений вследствие перевода места деятельности за границу. Доклад Правительства Италии по постановлению № 41/95 уточняет в этой связи, что распоряжение направлено на закрепление налогооблагаемого оборота на уровне не ниже существующего на территории государства, так как при переносе хозяйственными субъектами своего места постановки на налоговый учет за границу они перестают платить итальянские налоги.

Перенос места деятельности за границу может на самом деле привести к окончательной потере ожидаемых налогов на прирост стоимости капитала или на потенциальный доход, связанной с разницей между подпадающими под налогообложение стоимостными показателями и реальной стоимостью имущества предприятия, а также в любом случае налоговых обязательств, подпадающих под отсрочку платежа.

## 1.8 Постоянное представительство

Статья 5 упорядочивает содержание понятия "постоянное представительство". Этот термин означает *постоянное место деятельности, через которое полностью или частично осуществляется предпринимательская деятельность предприятия*. Эта норма соответствует рамочной конвенции Организации по экономическому сотрудничеству в Европе (ОЭСР), согласно которой *прибыль предприятия одного*

***Договаривающегося Государства облагается налогом только в этом государстве, если это предприятие не осуществляет предпринимательскую деятельность в другом Договаривающемся государстве через находящееся там постоянное представительство.*** На практике, если предприятие осуществляет свою деятельность посредством постоянного представительства, то прибыль предприятия может облагаться налогом в другом государстве, но только в той части, которая относится к этому постоянному представительству.

Эта юридическая норма призвана создать сбалансированную систему между двумя противоположными принципами: с одной стороны, не привести к налогообложению предприятий, не обладающих постоянным представительством, а с другой стороны включить в налогооблагаемую базу предприятий имеющих постоянное представительство только ту прибыль, которая может быть напрямую отнесена к постоянному представительству.

В числе критериев, определяющих понятие "постоянное представительство" нужно принимать во внимание параграф 1 статьи 5 модели ОЭСР, который определяет его как ***постоянное место деятельности, через которое полностью или частично осуществляется предпринимательская деятельность предприятия.*** На практике, ***под постоянным местом деятельности*** следует понимать ***факт наличия (на любом основании) площадей, сооружений, оборудования и различных приспособлений, используемых предприятием для ведения предпринимательской деятельности.*** Чтобы усмотреть наличие постоянного места деятельности достаточно, чтобы предприятие обладало определенной площадью, даже в месте нахождения другого предприятия. Что же касается так называемого ***постоянства*** структуры, то оно понимается и во временном смысле, и в смысле привязки к определенному месту. Определить структуру как ***постоянную или фиксированную*** можно, даже если фактически она существовала в течение ограниченного периода времени.

Нормативы устанавливают некоторые признаки, при наличии которых нельзя отрицать факта существования постоянного представительства, а именно: а) место управления; б) отделение; с) контору (офис); d) фабрику; e) мастерскую; f) шахту, скважину или любое другое место добычи природных ресурсов; g) строительную площадку или строительный, сборочный или монтажный объект, существующий в течение периода, превышающего 12 месяцев. Конвенцией предусмотрено определение и того, что термин "постоянное представительство" не включает, а именно:

а) использование сооружений исключительно для цели хранения, демонстрации или поставки товаров или изделий, принадлежащих предприятию; б) содержание запасов товаров или изделий, принадлежащих предприятию, исключительно для цели хранения, демонстрации или поставки; с) содержание запаса товаров или изделий, принадлежащих предприятию исключительно для цели переработки другим предприятием; d) содержание постоянного места деятельности исключительно для цели закупки товаров или изделий или для сбора информации для предприятия; e) содержание постоянного места деятельности исключительно для цели рекламы, для предоставления информации, для научных исследований или любой другой аналогичной деятельности подготовительного или вспомогательного характера для предприятия.

Эти критерии применяются, как правило, постоянно, за исключением следующих случаев: если лицо иное, чем агент с независимым статусом, в отношении которого применяется пункт 5, осуществляет деятельность в одном Договаривающемся Государстве от имени предприятия другого Договаривающегося Государства, то считается, что оно образует постоянное представительство в первом упомянутом Государстве, если оно имеет и обычно использует в этом Государстве полномочия заключать контракты от имени такого предприятия, за исключением случаев, когда его деятельность ограничивается

закупкой товаров или изделий для этого предприятия. Отсюда следует, что предприятие одного Договаривающегося Государства не будет рассматриваться как имеющее постоянное представительство в другом Договаривающемся Государстве только потому, что оно осуществляет предпринимательскую деятельность в таком другом Государстве через брокера, комиссионера или любого другого агента с независимым статусом при условии, что эти лица действуют в рамках своей обычной деятельности.

И наконец, тот факт, что компания, являющаяся резидентом одного Договаривающегося Государства, контролирует или контролируется компанией, которая является резидентом другого Договаривающегося Государства, или которая осуществляет предпринимательскую деятельность в этом другом Государстве (через постоянное представительство, либо каким-либо иным образом), сам по себе не превращает любую из этих компаний в постоянное представительство другой.

## 1.9 Доходы

*1.9.1 Доход от недвижимого имущества. 1.9.2. Прибыль от предпринимательской деятельности. 1.9.3. Прибыль от международных перевозок. 1.9.4. Ассоциированные предприятия. 1.9.5. Дивиденды. 1.9.6. Проценты. 1.9.7. Роялти (возмещение за использование или за предоставление права пользования). 1.9.8. Прирост стоимости капитала. 1.9.9. Доход от независимых личных услуг. 1.9.10. Доход от зависимых личных услуг. 1.9.11. Гонорары директоров. 1.9.12. Артисты и спортсмены. 1.9.13. Пенсии. 1.9.14. Государственная служба. 1.9.15. Профессора, преподаватели и научные работники. 1.9.16. Студенты. 1.9.17. Члены дипломатических и консульских миссий. 1.9.18. Другие доходы. 1.9.19. Наследство. 1.9.20. Возмещение расходов.*

### **1.9.1 Доход от недвижимого имущества.**

Статья 6 предусматривает, что доход, получаемый резидентом одного Договаривающегося Государства от недвижимого имущества (включая доход от сельского или лесного хозяйства), находящегося в другом Договаривающемся Государстве, может облагаться налогом в этом другом Государстве. Термин **недвижимое имущество** определяется в соответствии с законодательством Договаривающегося Государства, в котором находится рассматриваемое имущество. Термин в любом случае включает имущество, вспомогательное по отношению к недвижимому имуществу, скот и оборудование, используемые в сельском и лесном хозяйстве, права, к которым применяются положения общего законодательства, касающегося земельной собственности. Узуфрукт недвижимого имущества и права на переменные или фиксированные платежи, выплачиваемые в качестве компенсации за разработку или право на разработку минеральных запасов, источников и других природных ресурсов, также рассматриваются в качестве "недвижимого имущества". Морские, речные и воздушные суда не рассматриваются в качестве недвижимого имущества.

Сюда же относятся как договоры о найме, так и любая другая форма использования недвижимого имущества. Параграф 3 статьи 6 уточняет, что доходы от недвижимого имущества включают в себя все типы доходов, извлекаемых при его использовании, вне зависимости от способа. Поэтому налогообложение применяется как к доходам, получаемым от прямого использования, сдачи в аренду или использования в любой другой форме недвижимого имущества, так и, согласно параграфу 4, к доходам от недвижимого имущества предприятия и к доходу от недвижимого имущества, используемого для осуществления независимых личных услуг в том государстве, на территории которого оно расположено.

### ***1.9.2 Прибыль от предпринимательской деятельности***

Конвенция не уточняет, что понимается под ***прибылью от предпринимательской деятельности***. Понятие "прибыль" трактуется в широком смысле. Параграф 32 комментариев к статье 7 рамочной конвенции ОЭСР предусматривает даже, что ***"согласно комментариям, настоящих положений Рамочной Конвенции достаточно для рассмотрения вопросов налогообложения предпринимательской деятельности в космическом пространстве (запуск ракет и космических кораблей, постоянное нахождение спутников с экипажем на борту в космическом пространстве и т.д.)"*** Как следствие, такое определение включает в себя любой доход от предпринимательской деятельности предприятия. С практической точки зрения прибыль предприятия одного Договаривающегося Государства облагается налогом только в этом Государстве, если это предприятие не осуществляет предпринимательскую деятельность в другом Договаривающемся Государстве через находящееся там постоянное представительство. И как следствие, в статье 7 ясно указано, что ***прибыль предприятия может облагаться налогом в другом Государстве, но только в той части, которая относится к этому постоянному представительству***.

### ***1.9.3 Прибыль от международных перевозок***

Прибыль от эксплуатации морских или воздушных судов в международных перевозках облагается налогом только в Договаривающемся Государстве, резидентом которого является лицо, получающее такую прибыль.

### ***1.9.4 Ассоциированные предприятия***

Если предприятие одного Договаривающегося Государства прямо или косвенно участвует в управлении, контроле или капитале предприятия другого Договаривающегося Государства, или одни и те же лица прямо или косвенно участвуют в управлении, контроле или капитале предприятия одного Договаривающегося Государства и предприятия другого Договаривающегося Государства, и в любом случае между двумя предприятиями в их коммерческих или финансовых взаимоотношениях создаются или устанавливаются условия, отличные от тех, которые имели бы место между независимыми предприятиями, тогда любая прибыль, которая могла бы быть начислена одному из предприятий, но из-за наличия этих условий не была начислена, может быть включена в прибыль этого предприятия и, соответственно, обложена налогом.

### ***1.9.5 Дивиденды***

Термин "дивиденды" при использовании в тексте Конвенции означает доход от акций или других прав, не являющихся долговыми требованиями, дающими право на участие в прибыли, а также доход от других корпоративных прав, который подлежит такому же налогообложению, как доходы от акций в соответствии с законодательством того Государства, резидентом которого является компания, распределяющая прибыль.

Дивиденды, выплачиваемые компанией, которая является резидентом одного Договаривающегося Государства, резиденту другого Договаривающегося Государства, могут облагаться налогом в этом другом Государстве. Однако такие дивиденды могут также облагаться налогом в том Договаривающемся Государстве, резидентом которого является компания, выплачивающая дивиденды, и в соответствии с законодательством

этого Государства, но если получатель является лицом, владеющим правом собственности на дивиденды, то взимаемый таким образом налог не должен превышать:

а) 5 процентов от общей суммы дивидендов, если лицом, владеющим правом собственности на дивиденды является компания, которая прямо владеет по крайней мере 10 процентами капитала компании, выплачивающей дивиденды (также участие должно составлять по крайней мере 100.000 долларов США или эквивалентную сумму в другой валюте);

б) 10 процентов от общей суммы дивидендов во всех остальных случаях.

В любом случае исключаются из налогообложения:

а) лицо, которое владеет правом собственности на дивиденды, и осуществляет предпринимательскую деятельность в государстве, резидентом которого является компания, выплачивающая дивиденды, через расположенное там постоянное представительство, или оказывает в этом другом Государстве независимые личные услуги с находящейся там постоянной базы; б) ценные бумаги, удостоверяющие право владения постоянным представительством.

### ***1.9.6 Проценты***

При даче определения этому термину следует обратиться к нормативу ОБСЕ, согласно которому «процентом» считается доход, получаемый за предоставленную ссуду (ссудный доход). Используемый английский термин “remuneration”, как правило, применим в отношении доходов от движимого имущества. В общем виде к данной категории относятся доходы от долговых обязательств любого вида, правительственных ценных бумаг, казначейских обязательств или облигаций.

Общий критерий предусматривает право взимания налога в государстве постоянного места жительства лица, получающего проценты. Таким образом, проценты, возникающие в одном Договариваемом Государстве и выплачиваемые резиденту другого Договариваемого Государства, могут облагаться налогом в этом другом государстве.

### ***1.9.7 Роялти***

Термин "роялти" означает платежи любого вида, получаемые в качестве возмещения за использование или за предоставление права пользования любым авторским правом на произведения литературы, искусства или науки, включая кинематографические фильмы и записи для телевидения или радиотрансляции, любым патентом, торговой маркой, дизайном или моделью, планом, секретной формулой или процессом, или за пользование или право пользования промышленным, коммерческим или научным оборудованием, или за информацию, касающуюся промышленного, коммерческого или научного опыта.

Применяется критерий исключительного права налогообложения тем государством, резидентом которого является лицо, владеющее правом собственности на роялти. На практике прибегают и к критерию постоянного представительства. Но в этом правиле делается исключение: если по причине особых отношений между плательщиком и лицом, владеющим правом собственности на роялти, или между ними обоими и каким-либо другим лицом сумма роялти, относящаяся к использованию, праву пользования или информации, за которые они выплачиваются, превышает сумму, которая была бы согласована между плательщиком и лицом, владеющим правом собственности на роялти, при отсутствии таких отношений, то вышеуказанные положения применяются только в рамках рыночной стоимости. В таком случае избыточная часть платежей по-прежнему подлежит налогообложению в соответствии с законодательством каждого Договариваемого государства.

### **1.9.3 Прирост стоимости капитала**

Статья 13 предусматривает классификацию по источнику происхождения дохода. Доходы от отчуждения недвижимого имущества могут облагаться налогом в том Договариваемом Государстве, в котором такое имущество расположено. Доходы от отчуждения движимого имущества, составляющего часть коммерческого имущества постоянного представительства, которое предприятие одного Договариваемого Государства имеет в другом Договариваемом Государстве, или от движимого имущества, относящегося к постоянной базе, используемой резидентом одного Договариваемого Государства в другом Договариваемом Государстве для целей оказания независимых личных услуг могут облагаться налогом в государстве, где находится постоянное представительство.

Доходы, возникающие у лица от отчуждения (продажи, передачи) морских и воздушных судов или движимого имущества, связанного с их эксплуатацией подлежат налогообложению в том государстве, резидентом которого является лицо, получающее эти доходы. Относительно отчуждения любого иного имущества применяется принцип налогообложения в том государстве, резидентом которого является лицо, отчуждающее (продающее, передающее) имущество.

### **1.9.9 Доход от независимых личных услуг**

Термин **доход за оказание профессиональных услуг или другую независимую деятельность** включает обширную категорию видов деятельности, и в частности независимую научную, литературную, артистическую, образовательную или преподавательскую деятельность, а также независимую деятельность адвокатов, торговых агентов, психологов и т.д.

Вышеуказанные доходы облагаются налогом только в том Государстве, где лицо является резидентом. Однако, если лицо имеет постоянную базу, которая постоянно доступна ему в другом Договариваемом Государстве для цели осуществления своей деятельности, то доход может облагаться налогом в этом другом государстве, но только в той части, которая относится к такой постоянной базе.

### **1.9.10 Доход от зависимых личных услуг**

Заработная плата и другие подобные вознаграждения, получаемые лицом за работу по найму, облагаются налогом в том Государстве, резидентом которого оно является. Статья 15 предусматривает, что применение данной нормы ограничено следующими условиями, а именно:

- а) если получатель находится в другом Государстве в течение периода или периодов, не превышающих в совокупности 183 дня в любом двенадцатимесячном периоде, продолжающемся или заканчивающемся в соответствующем налоговом году; и
- б) вознаграждение выплачивается нанимателем или от имени нанимателя, который не является резидентом этого другого Государства; и
- с) расходы по выплате вознаграждения не несет постоянное представительство или постоянная база, которые наниматель имеет в этом другом Государстве.

Вознаграждение, получаемое за работу по найму, осуществляемую на борту морского или воздушного судна, эксплуатируемого предприятием одного из Договариваемых

Государств в международных перевозках, облагается налогом в этом Договаривающемся Государстве.

#### ***1.9.11 Гонорары директоров***

Все подобные выплаты облагаются налогом в том государстве, где компания является резидентом.

#### ***1.9.12 Артисты и спортсмены***

Здесь применяется критерий налогообложения в том государстве, в котором осуществляется деятельность артиста или спортсмена.

#### ***1.9.13 Пенсии***

Пенсии и другие подобные вознаграждения облагаются налогом только в том Государстве, резидентом которого лицо является.

#### ***1.9.14 Государственная служба***

Налогообложение доходов производится только в том государстве, где служба осуществляется.

Вознаграждение, иное чем пенсия, выплачиваемое Договаривающимся Государством или политическим или административным подразделением или местным органом власти любому физическому лицу за службу, осуществляемую для этого Государства или подразделения или органа власти, облагается налогом только в этом государстве. Однако, такое вознаграждение облагается налогом только в том Договаривающемся Государстве, где служба осуществляется, если физическое лицо является как резидентом, так и гражданином этого Государства, не являясь при этом гражданином другого Договаривающегося Государства, и кроме того не стало резидентом этого Государства исключительно с целью осуществления службы.

#### ***1.9.15 Профессора, преподаватели и научные работники***

Для данной категории предусмотрено освобождение от налогообложения в течение периода, не превышающего два года, в отношении вознаграждения за обучение или проведение исследований, если лицо его получающее:

- временно находится в одном Договаривающемся Государстве с целью обучения или проведения исследований в университете, колледже, школе или другом образовательном учреждении,
- является или непосредственно перед приездом являлось резидентом другого Договаривающегося Государства.

-

#### ***1.9.16 Студенты***

Выплаты, которые студент или стажер, являющийся или являвшийся непосредственно перед приездом в одно Договаривающееся Государство резидентом другого Договаривающегося Государства и который находится в первом упомянутом Договаривающемся Государстве исключительно с целью своего обучения или прохождения стажировки, получает для целей своего содержания, обучения или прохождения практики, не облагаются налогом в этом Государстве, при условии, что такие

выплаты, напрямую связанные с таким обучением или прохождением стажировки, возникают из источников за пределами этого Государства.

#### ***1.9.15 Члены и сотрудники дипломатических и консульских учреждений***

Члены и сотрудники дипломатических или консульских учреждений сохраняют налоговые привилегии, предоставленные им общими нормами международного права или в соответствии с положениями специальных соглашений.

#### ***1.9.18 Другие доходы***

Как правило, налогообложение производится в том государстве, резидентом которого является получатель дохода, но с учетом принципа деятельности через постоянное представительство или с постоянной базы.

Статья 22 предусматривает, что виды доходов резидента одного Договаривающегося Государства, независимо от того, где они возникают, о которых не говорится в предыдущих статьях Конвенции, подлежат налогообложению только в этом Государстве.

Эти положения пункта 1 не применяются в отношении дохода иного, чем доход от недвижимого имущества, определенного в пункте 2 статьи 6, если получатель такого дохода, будучи резидентом одного Договаривающегося Государства, осуществляет предпринимательскую деятельность в другом Договаривающемся Государстве через постоянное представительство, расположенное там, или оказывает в этом другом Государстве независимые личные услуги с постоянной базы, расположенной там, и право или собственность, в отношении которых выплачивается доход, действительно связаны с таким постоянным представительством или постоянной базой. В таком случае такие виды дохода подлежат налогообложению в этом другом Договаривающемся Государстве в соответствии с его законодательством.

Если, по причине особых отношений между лицами, которые осуществляют деятельность, в результате которой возникает доход, упомянутый в пункте 1, выплаты за такую деятельность превышают сумму, которая была бы согласована между независимыми лицами, то положения пункта 1 будут применяться только к последней упомянутой сумме. В таком случае избыточная часть выплаты по-прежнему подлежит налогообложению в соответствии с законодательством каждой Договаривающейся Стороны, с учетом других положений настоящей Конвенции.

#### ***1.9.19 Капитал***

Капитал, представленный недвижимым имуществом, о котором говорится в статье 6, принадлежащий резиденту одного Договаривающегося Государства и находящийся в другом Договаривающемся Государстве, может облагаться налогом в этом другом Государстве.

Капитал, представленный движимым имуществом, составляющим часть коммерческой собственности постоянного представительства, которое предприятие одного Договаривающегося Государства имеет в другом Договаривающемся Государстве, или движимым имуществом, относящимся к постоянной базе, находящейся в распоряжении резидента одного Договаривающегося Государства в другом Договаривающемся Государстве для цели оказания независимых личных услуг, может облагаться налогом в этом другом Государстве.

Капитал, представленный морскими и воздушными судами, эксплуатируемыми в международных перевозках, принадлежащими резиденту одного Договаривающегося



Государства, а также движимым имуществом, связанным с эксплуатацией таких морских и воздушных судов, подлежит налогообложению только в этом Государстве. Все другие элементы капитала резидента Договаривающегося Государства облагаются налогом только в этом Государстве.

### ***1.9.20 Требования о возмещении***

Налоги, удержанные у источника в одном из Договаривающихся Государств, подлежат возмещению по требованию налогоплательщика или того государства, резидентом которого он является, во всех случаях, когда предусмотрено ограничение права на сбор таких налогов.

Требования о возмещении, которое производится в течение срока, ограниченного законом того Договаривающегося Государства, которое обязано осуществить такое возмещение, должны сопровождаться официальным удостоверением Договаривающегося Государства, резидентом которого является этот налогоплательщик, подтверждающим наличие условий, необходимых для предоставления прав пользования преимуществами, предусмотренными настоящей Конвенцией.

## **ЧАСТЬ ВТОРАЯ**

Рассмотрение ДПР от 26 октября 1972 г. № 633 о введении и взимании Налога на добавленную стоимость (НДС)

Эта часть пособия посвящена проблемам, касающимся вопросов импорта, экспорта и торговых обменов внутри Европейского Сообщества (ЕС). Мы включили их в круг рассматриваемых вопросов в связи с тем что, говоря о торговых обменах с Италией, нельзя оставить в стороне ознакомление с общими принципами налогообложения экспортно-импортных операций в ЕС. Так как Италия является составной частью ЕС, было необходимо также затронуть тему перевозки товаров на пространстве ЕС. Мы коснемся некоторых общих положений. При необходимости их можно изучить глубже с помощью специальной литературы.

2.1 Общие принципы. 2.2 Экспорт из Италии. 2.3 Импорт в Италию. 2.4 Хозяйственные операции между государствами-членами ЕС (ППИ от 30 августа 1993 г. № 331). 2.5 Налоговый представитель. 2.6 Хозяйственные операции нерезидентов. 2.7 Порядок реализации материальных ценностей между государствами-членами ЕС. 2.7.1 Момент проведения сделки. 2.7.2 Дистанционная и непрямая электронная торговля. 2.7.3 Сделки с участием третьей стороны. 2.7.4 Сделки с участием четырех сторон. 2.7.5 Предоставление услуг между странами ЕС. 2.7.6 Приобретение прав собственности (ППИ № 331 от 30 августа 1993 г.) или движение товаров между странами ЕС. 2.7.7 Список операций в ЕС для целей учета и контроля.

2.1 Общие принципы.

НДС был введен 01.01.1973 с тем, чтобы упорядочить на европейском уровне систему налогов на хозяйственные операции и на потребление товаров и услуг. Преследовалась цель установить во всех странах ЕС единообразную систему. Механизм предусматривает

налогообложение только добавленной стоимости на каждом этапе процесса производства и распределения. На практике, поставщик в счете-фактуре перекладывает НДС на клиента, в свою очередь тоже являясь клиентом, и получаемая пропорциональная разница передается в казну. При такой системе налог становится нейтральным и технически ложится только на конечного потребителя.

Условия, при которых происходит наложение налоговых обязательств, могут быть следующие:

- a) объективные - налог касается реализации имущества или оказания услуг;
- b) субъективные - операции должны иметь характер производственной, профессиональной или артистической деятельности;
- c) территориальные - операции должны проводиться на территории Италии.

Импорт всегда облагается налогом. Предусмотрен специальный порядок ведения хозяйственных операций между государствами членами ЕС.

Для лучшего понимания содержания последующих страниц имеет смысл дать краткое описание некоторых понятий технического характера.

В целом, разделяются:

- операции, исключенные из режима взимания НДС либо по причине отсутствия требуемых признаков (наличие объекта, субъекта, территории), либо как следствие принятого на этот счет законодательного акта. Эти операции не подпадают под режим взимания НДС, полностью исключаются из данного вида налогообложения.
- операции, подпадающие под режим взимания НДС.

Операции второго типа подразделяются на несколько категорий:

- налогооблагаемые, то есть подпадающие под взимание НДС - для них предусмотрено возмещение НДС, уплаченного при приобретении товаров и услуг;
- не налогооблагаемые - речь идет об операциях, лишенных признака определенности территории, при которых формальная уплата НДС обязательна, но уплаченный за приобретаемые товары и услуги НДС возмещается в полном размере, и по ним не предусмотрен вычет из налогооблагаемой базы;
- освобожденные от уплаты НДС - это операции, которые по формальным признакам (субъективному, объективному, территориальному) подпадают под взимание НДС, но в силу принятого законодательного решения НДС не платится. Не предусмотрен вычет этих операций из налогооблагаемой базы.

## 2.2 Экспорт из Италии

В этой области с 01.01.1993 произошли поистине революционные изменения. Экспортные операции определяются как реализация имущества, произведенная с помощью транспортного средства или пересылки за пределы территории ЕС. Этот режим включает, кроме реализации на экспорт, и операции, приравненные к экспортным, а также оказание услуг международного характера или связанных с международными обменами. Все эти операции проводятся без применения НДС.

Традиционными экспортерами считаются субъекты НДС, у которых объем совершаемых необлагаемых НДС операций превышает 10 % от валового оборота. С очевидной целью избежать образования слишком большой дебиторской задолженности по НДС, которая стала бы просто дополнительной нагрузкой на предприятия, имеющие большой объем экспорта, данным хозяйственным субъектам дано право приобретать без уплаты НДС определенное имущество и услуги на сумму (которую еще называют "потолок"), равную сумме за подобные операции, зарегистрированные за предшествующий год или 12-месячный период.

Поэтому, как уже было сказано, имеет существенное значение четкое определение кого можно считать традиционным экспортером. Этот статус присваивается, если реализуемые при экспорте товары и услуги:

- превышают 10% валового оборота предприятия за предшествующий год или 12-месячный период;
- если они зарегистрированы в предшествующий год или 12-месячный период, даже если речь идет о счетах с предоплатой; "*потолок (plafond)*" представляет собой лимит, в рамках которого экспортер может что-либо приобретать или импортировать без уплаты НДС, и равен сумме зарегистрированных экспортных операций за вышеуказанный период.

Ст.2 п.2 закона 28/1997 скоординировала правила присвоения категории традиционного экспортера с ограничениями, устанавливаемыми *потолком*: в обоих случаях учитываются только зарегистрированные операции. В лимит включаются не просто все освобождаемые от налогообложения операции, а только и именно те, которые требуют применения НДС.

Следующие операции не могут включаться в годовой лимит традиционного экспортера:

- реализация товаров, происходящих из стран не членов ЕС, не выпускаемых для свободного обращения, согласно ст.7 п.2 ДПП № 633/72;
- продажи традиционным экспортерам, ст.8 п.7;
- продажи гражданам не резидентам ЕС при их поездках по территории ЕС, ст.38;
- реализация транзитного имущества, ст.21, комм.6;
- реализация имущества, предназначенного для складов НДС, ст.50-бис, ППИ 331/91;
- продажи государственным органам по сотрудничеству, министерское постановление 10.3.88;
- оказание услуг вне территории ЕС, касающееся туристических агентств, ст.74 часть 3;
- операции, связанные с квотами на подержанное имущество, ст. 36 ППИ 41/95

В качестве операций, которые включаются в годовой лимит экспортера можно назвать следующие:

- прямой экспорт, осуществляемый непосредственно лицом, уступающим имущественное право;
- прямой экспорт, осуществляемый непосредственно иностранным приобретателем;
- экспорт с участием трех сторон;
- продажи в Сан-Марино и в город-государство Ватикан;
- продажи посольствам и другим дипломатическим представительствам;
- операции, приравненные к экспортным;
- международные услуги или услуги, связанные с международными обменами;
- продажи между государствами ЕС;
- продажи между государствами ЕС или экспорт материальных ценностей, забираемых с созданных в ЕС «складов НДС» (франко-склад);
- продажа между государствами ЕС сельскохозяйственной продукции;
- оказание услуг между государствами ЕС;
- продажи внутри ЕС при участии трех сторон, не облагаемые НДС;
- не налогооблагаемые квоты по подержанному имуществу.

### 2.3 Импорт в Италию

Импортом считается ввоз на итальянскую таможенную территорию материальных ценностей из стран не членов ЕС, кем бы он ни производился. Импорт всегда подлежит налогообложению.

## 2.4 Хозяйственные операции между государствами членами ЕС (ППИ от 30 августа 1993г. № 331 о порядке перемещения товаров в странах ЕС)

Эти нормативы вступили в силу с 1 января 1993 г., и до введения в действие окончательно сформировавшегося порядка, по которому уплата НДС будет производиться в стране происхождения товара, операции между странами ЕС регулируются временными нормами, установленными ППИ № 331 1993 года.

Основным новшеством стало то, что после введения этих нормативов не существует более формальностей при пересечении границ внутри ЕС.

Термины "экспорт" и "импорт" применимы только к торговым обменам с субъектами права из стран не членом ЕС или проживающими на территории, входящей в ЕС, но не подпадающими под налогообложение ЕС.

Учитывая различие процентных ставок НДС между странами ЕС и с целью сохранения права на получение налоговых вычетов, в переходный период НДС за товары, приобретаемые внутри ЕС частными лицами и другими субъектами НДС, за некоторыми исключениями взимается в стране происхождения.

Продажи субъектам НДС из других стран членом ЕС, хотя юридически и не представляют собой экспорт, считаются не налогооблагаемой операцией.

Новшество с технической точки зрения состоит в том, что факт проведения операции между странами ЕС не состоит более в пересечении границы (которой больше нет), а в физическом перемещении товара из одного государства члена ЕС в другое.

Оказание услуг регулируется особым образом в рамках ЕС. Это касается услуг, связанных с движимыми материальными ценностями, транспортом и соответствующими сопутствующими услугами, как и посредничества в отношении движимого имущества. Другие услуги регулируются на основе территориальной принадлежности операций согласно ст.7 ДПИ № 633/72.

Налогоплательщики, которые не могут применять аналитический способ вычитания НДС на приобретаемые товары (например, производители сельхозпродукции при специальном режиме налогообложения, налогоплательщики, которые проводят только операции, освобожденные от налогов и т.п.) должны вносить НДС за приобретение товара при операциях между странами ЕС.

В ст. 38 ППИ № 331/1993 даны характеристики того, что причисляется к операциям между странами ЕС, а именно:

- операция должна носить коммерческий характер, так как в случае если операция является безвозмездной, НДС уплачивается в стране принадлежности лица, уступающего право собственности;
- возникновение реального права владения, нормативно используется общепринятое выражение **приобретение** - это определение понимается в смысле возникновения права собственности или иного реального права использования по своему усмотрению объекта торгового обмена;
- реальное перемещение имущества, то есть заранее предусматривается, что имущество будет действительно перемещено из одного государства члена ЕС на территорию другого члена ЕС;
- предметом отдельных переговоров является движимое имущество, принадлежащее ЕС или выпущенное в свободное обращение на территории одного из государств ЕС;
- п.1 статьи 38 предусматривает, что операция должна проводиться между договаривающимися субъектами НДС, обладающими идентификационным кодом налогоплательщика в одном из государств ЕС.

В итоге, к субъектам права плательщикам НДС относится тот, кто осуществляет операции, облагаемые налогом в стране их проведения, как-то: отчуждение (продажу) материальных ценностей, приобретение прав собственности внутри ЕС и оказание услуг.

В отступление от этого правила уплачивать НДС обязаны:

- не прямой приобретатель, который является дебитором при проведении трехсторонних операций внутри ЕС;
- заказчик услуг, если он является субъектом НДС в Италии, за производственные операции внутри ЕС, проведенные субъектами НДС нерезидентами и не имеющими постоянного представительства в Италии;
- налоговый представитель как альтернатива прямой налоговой идентификации при операциях внутри ЕС, проведенных не подлежащим налогообложению субъектом права нерезидентом, не имеющим постоянного представительства в Италии, а также при продажах по каталогам или дистанционно, совершаемых предприятием другого государства члена ЕС в Италии.

## 2.5 Налоговый представитель.

Этот термин был введен в связи с тем, что деятельность в ЕС нерезидентов привела к необходимости четко определить плательщика налога ввиду того, что в принципе налогообложение операций должно происходить в той стране, где эти операции и производятся.

Для идентификации нерезидента как налогоплательщика считается достаточным, если нерезидент ведет в Италии стабильную хозяйственную деятельность и вследствие этого подпадает под определение налогооблагаемого субъекта права в отношении операций, проводимых на территории Италии, и в этом случае мы квалифицируем наличие постоянного представительства.

Сложнее обстоит дело, если нерезидент совершает отдельные действия экономического характера, о чем пойдет речь в следующем параграфе.

## 2.6 Операции нерезидентов

Статья 17 предусматривает, что налог уплачивается лицами, которые осуществляют облагаемые налогом отчуждения (продажу) и оказание услуг. Для исполнения обязательств и осуществления своих прав в вопросе взимания НДС нерезиденты должны подать соответствующее заявление в компетентный государственный орган.

Для отдельных хозяйственных действий, производимых на территории Италии, предусмотрено назначение налогового представителя. В других случаях речь может идти о постоянном представительстве. Назначение налогового представителя не является обязательным в случае, если действующий нерезидент имеет в качестве контрагента приобретателя или заказчика, зарегистрированного как плательщика НДС, что позволяет задействовать механизм выписки счета-фактуры приобретателем, о чем говорится в ст.17 пункт 3 ДПП № 633/72 (англ. Reverse charge). Получается, что назначение налогового представителя становится обязательным, когда в качестве национального лица – приобретателя товара выступает частное лицо, ведь без налоговой идентификации нерезидента совершаемые хозяйственные действия не подпадут ни под какое налогообложение, как может быть и при внемагазинной (дистанционной) системе продаж. Назначение налогового представителя обязательно при следующих видах деятельности:

- хранение материальных ценностей предприятия;
- установка или монтаж оборудования для частных заказчиков;
- транспортные услуги для частных лиц.

Налоговым представителем может быть как физическое, так и юридическое лицо-резидент. Статус налогового представителя может получить и менеджер существующих в ЕС «складов НДС». О таком назначении нужно сообщить в соответствующую налоговую инспекцию, где он будет зарегистрирован после оформления следующих документов:

- нотариальное заявление, заверенное нотариусом иностранного государства с переводом, легализованным Консульским учреждением Италии в этом государстве;
- зарегистрированное личное заявление;
- заверенный налоговой инспекцией акт о регистрации.

Это необходимо сделать до начала проведения хозяйственных операций. Налоговая инспекция присвоит налоговому представителю код по уплате НДС, и только с этого момента налоговый представитель сможет вести деятельность, которая связана с уплатой НДС по территориальному признаку.

Лицо - нерезидент, которому присвоен код НДС принимает на себя обязательство уплаты НДС и вследствие этого должно выполнять все обязанности, связанные с НДС: выписывание счетов-фактур, их регистрация, подача ежегодной налоговой декларации и т.д., а также может пользоваться правами (и возможностями), такими как право на соответствующий вычет НДС из расходов на покупки, сделанные в Италии и на возмещение переплаты по НДС.

Выписываемые и получаемые налоговым представителем счета-фактуры должны иметь реквизиты как самих счетов-фактур, так и налогового представителя.

Если на территории Италии проводятся только не налогооблагаемые, освобожденные от налогов или не подпадающие под уплату НДС операции, то налоговый представитель может ограничиться выполнением обязанностей, связанных с выписыванием счетов-фактур по операциям между странами ЕС, а также заполнением и представлением форм отчетности Interstat, включая и те операции, для которых не предусмотрено обязательной регистрации. При этой ситуации мы имеем так называемого «облегченного» налогового представителя, так как его функции сводятся к выписыванию счетов-фактур и заполнению форм отчетности Interstat, если проводятся только операции без внесения НДС.

Если на территории Италии находится постоянное представительство иностранного хозяйствующего субъекта, то оно считается организацией с автономно действующей структурой по отношению к заграничному головному офису. Постоянные представительства считаются во всех отношениях налогооблагаемыми субъектами резидентами Италии и поэтому не могут действовать через налогового представителя. Таким образом, в Италии допускается наличие постоянного представительства хозяйствующего субъекта нерезидента со своим собственным кодом НДС, и одновременно назначение этим же заграничным хозяйствующим субъектом своего налогового представителя для операций, совершаемых непосредственно в Италии, с присвоением ему соответственно другого кода НДС.

## 2.7 Продажи и передача прав (отчуждение) в странах ЕС.

В исполнение принципа, согласно которому налог уплачивается в том государстве-члене ЕС, где произошло потребление товаров или услуг («страна назначения») было введено регулирование продаж и передачи прав (отчуждения) в странах ЕС, изложенное в ст. 41 п.1 ППИ № 331/1991.

### 2.7.1 Момент проведения сделки.

Порядок установлен такой же, как и при продаже имущества/услуги на внутреннем рынке, то есть перемещение движимых материальных ценностей определяется фактом вручения или отгрузки.

В случае кражи, утраты или разрушения (уничтожения) товаров, которые являются объектом продажи между странами ЕС необходимо уточнять, где данное событие произошло:

если на территории Италии, то взимания налога не предусматривается;

если на территории другого государства члена ЕС, то факт отчуждения (продажи) считается установленным, но от продавца не требуется выполнения соответствующих обязательств, предусмотренных в этом другом государстве.

Если перевозка товара производится собственным транспортным средством покупателя или с помощью транспортного средства, действующего по поручению одного из контрагентов, то когда действие произошло:

на территории Италии - продажа считается внутренней;

на территории другого государства-члена ЕС - операция считается освобожденной от налогообложения продажей между странами ЕС:

### 2.7.2 Внемагазинные (дистанционные) продажи и непрямая электронная торговля.

Этот тип торговли можно охарактеризовать как прямые продажи частным потребителям по каталогам, по почте или иным подобным способом материальных ценностей, отправленных или перевезенных продавцом или третьими лицами, действующими от его имени, на территорию другого государства-члена ЕС. Рассматриваемый тип продаж включает также отчуждение в пользу организаций или ассоциаций, которые освобождены от НДС на приобретение товаров между странами ЕС и не заявляли о необходимости его использования.

Если общая сумма продаж, совершенных в каком-либо другом из государств-членов ЕС, превысила за предшествующий год либо превышает в текущем году лимит в 79534, 36 евро или возможный меньший лимит, установленный в другом государстве-члене ЕС, то эти операции считаются продажами между странами ЕС и поэтому подпадают под режим освобождения от НДС в Италии согласно ст.41 п.1 абзац b ППИ № 331/72, и соответственно требуют занесения в форму отчетности Interstat.

В этом случае национальный продавец обязан назначить налогового представителя в том государстве ЕС, к которому принадлежит приобретатель товара с тем, чтобы он мог выполнить обязанности по уплате налога в этом другом государстве.

В случае, если общая сумма продаж не превышает лимит в 79534, 36 евро или возможный меньший лимит, установленный в другой стране ЕС, эти операции считаются продажами на внутреннем рынке Италии, и национальный продавец обязан вставлять НДС в счета-фактуры, за исключением варианта, при котором взимание налога возможно в стране получателе товара посредством назначения налогового представителя.

### 2.7.3 Сделки с участием третьей стороны.

Движение товара часто происходит путем достаточно сложных и поэтапных операций. Поэтому вводится понятие так называемой «сделки с участием третьей стороны». Это операции, при которых материальные ценности юридически дважды становятся объектом передачи прав собственности, но при этом физически товар поставляется напрямую от поставщика к приобретателю. В зависимости от того, чьим резидентом являются их участники, такие сделки подразделяются на:

- сделки с участием третьей стороны, участниками которых являются 2 оператора-резидента одной страны ЕС и третье лицо резидент другой страны ЕС;
- трехсторонние сделки в рамках ЕС, в которых участвуют 3 оператора резиденты трёх разных стран ЕС;

- сделки, при которых два оператора – резиденты двух разных стран ЕС, и третий – резидент страны не члена ЕС;
- трехсторонние сделки в рамках ЕС, включающие обработку, то есть когда товар продается, будучи предварительно подвергнут обработке в одной из стран ЕС.

Порядок проведения сделок с участием третьей стороны на территории Италии изложен в ст. 58 Пост. СМ № 331/93, а между странами ЕС – в ст. 38 п.7, ст. 44 п.2, ст. 46 п.2 Пост. СМ № 331/1983.

Проведение сделок с участием третьей стороны на территории ЕС не требует от начального продавца (то есть лица, с которого начинается проведение трехсторонней сделки) назначения налогового представителя в стране-получателе товара при условии, что сам клиент – резидент страны назначения будет определен как плательщик НДС. Указание на плательщика налога должно содержаться в счете-фактуре, выписанном начальным итальянским продавцом.

#### 2.7.4 Сделки с участием четырех и более сторон

Это сделки, в которых участвуют более трех операторов, которые принадлежат к трем или более государствам-членам ЕС. Проведение таких сделок требует назначения налогового представителя или же прямой налоговой идентификации в государстве-члене ЕС.

#### 2.7.5 Оказание услуг в странах ЕС

С 14.03.1997 обработка (переработка) продукции, перемещаемой между странами ЕС, стала относиться к понятию «оказание услуг», тогда как прежний порядок относил такие операции к понятиям «приобретения» или «отчуждения» между странами ЕС. В отступление от норм, касающихся принципа территориальности, предусмотренных ст.7 п.4 в ДПИ № 633/72, услуги считаются оказанными в стране заказчика, а не поставщика услуг в тех случаях, когда:

- заказчик является субъектом НДС в иной стране, чем та, где происходит оказание услуги;
- обработанные материальные ценности вывозятся из государства члена ЕС, в котором происходит оказание услуги.

Поэтому оказание услуг между странами ЕС, относящееся к движимому имуществу (включая обработку, проведение экспертизы и т.п.) считается проведенным в Италии в следующих случаях:

- а) услуги были заказаны итальянским субъектом НДС, хотя и производились в другом государстве-члене ЕС, при условии, что материальные ценности, возникшие в результате обработки, вывозятся из этого государства-члена ЕС;
- б) услуги, оказанные в Италии со стороны итальянского субъекта НДС в пользу частного лица или субъекта права – нерезидента ЕС в отношении материальных ценностей, которые после обработки остаются в Италии.

К понятию «перевозка материальных ценностей между государствами – членами ЕС» относятся те перемещения, которые происходят от пункта отправления до пункта прибытия по территории двух разных стран ЕС, никоим образом не пересекая территорию третьей страны. Под пунктом отправления понимается место, откуда действительно начинается перевозка имущества.

Под пунктом прибытия понимается место, в котором действительно заканчивается перевозка имущества. Понятие «перевозки между странами ЕС» включает в себя также отдельные части маршрута по национальной территории, совершаемые на/в транспортном



средстве другого государства ЕС, или во исполнение контрактов, по которым основной перевозчик нанимает перевозчика – субагента, при этом перевозчики должны представить четкие доказательства того, что речь идет об отношениях между разными государствами ЕС.

#### 2.7.6 Приобретение товаров из других стран ЕС

Таковым является приобретение на коммерческой (возмездной) основе собственности или иного реального права использования по своему усмотрению материальных ценностей, перевезенных или отправленных из другого государства-члена ЕС за счёт продавца, покупателя или третьих лиц, действующих в их интересах, осуществленное в рамках производственной, профессиональной, артистической деятельности либо учреждениями, ассоциациями и другими организациями, которые согласно ст.4 п. 4 ДПР № 633/72 являются субъектами НДС. Страна, в которой производится уплата НДС на приобретаемые товары, определяется на основе места прибытия транспортного средства, и поэтому при перемещении товара на территорию Италии уплата НДС производится в Италии по действующим в ней ставкам НДС.

Сделками, приравненными к сделкам по приобретению товаров из других стран ЕС, согласно ст.38 считаются:

- a) приобретение материальных ценностей государственными учреждениями, негосударственными организациями, ассоциациями и т.д., которые не ведут коммерческой деятельности – см. статью 4;
- b) ввоз в Италию учреждениями и организациями, указанными в параграфе (a) материальных ценностей, которые были ими уже ввезены по импорту в другое государство-член ЕС, если эти организации имеют право на возмещение НДС при импорте товаров;
- c) ввоз в Италию имущества субъектом НДС из другого государства-члена ЕС - им самим либо от его имени. Это положение применяется также для ввоза на итальянскую территорию с целью ведения производственной деятельности материальных ценностей с другого предприятия, где производственная деятельность ведется тем же лицом, находящегося в другом государстве-члене ЕС (например, в случае перемещения товара одним юридическим лицом со своего предприятия во Францию на собственный склад в Италии);
- d) приобретение на коммерческой основе новых транспортных средств, перевезенных или отправленных из другого государства-члена ЕС, даже если продавец не является субъектом НДС и приобретение не связано с ведением производственной, профессиональной или артистической деятельности (то есть, даже если оно приобретает частным лицом для себя);
- e) ввоз материальных ценностей со склада (но не таможенного склада НДС) итальянской фирмы хозяйствующим субъектом другого государства-члена ЕС.

Операции, которые не считаются приобретением товаров из других стран ЕС:

- a) ввоз в Италию материальных ценностей с целью усовершенствования (например, обработки товаров, монтажа, переработки) или проведения с ними регулярных технических манипуляций, при условии, что такие товары затем будут отправлены обратно заказчику субъекту НДС в это другое государство ЕС, либо за его счет в другое государство ЕС или за территорию ЕС;
- b) ввоз технических средств, временно используемых для оказания услуг;
- c) ввоз имущества, предназначенного для установки, монтажа или ответственного хранения в Италии поставщиком из другого государства ЕС либо за его счет;

- d) покупки, совершаемые частными лицами, при которых НДС устанавливается иностранным продавцом по ставке НДС, предусмотренной в стране происхождения товара;

2.7.7 Списки межгосударственных операций ЕС.

2.7.8 С 1 января 1993 г. хозяйствующие субъекты обязаны вести последовательный учет по формам отчетности Intrastat совершенных и зарегистрированных продаж и приобретений материальных ценностей между государствами-членами ЕС.

Предусмотрены:

- форма отчетности INTRA-2 для межгосударственных продаж;
- форма отчетности INTRA 2 для межгосударственных приобретений;

Целью является контролировать изменение налогооблагаемой базы или статистической стоимости межгосударственных операций ЕС, или возврат товаров.