



РАЗДЕЛ

ДОКУМЕНТЫ И АНАЛИТИКА

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Об узком понимании промоутерства

Проблемы обложения НДС рекламных услуг, предоставляемых нерезиденту

Александр ШЕМЯТКИН, Елена БУКУЕВА • Специально для «Юридической практики»



Обложение НДС рекламных услуг, предоставляемых нерезидентам, является одним из проблемных моментов применения Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость». Напомним, что в соответствии с подпунктом 3.1.1 пункта 3.1 статьи 3 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» (Закон об НДС) объектом обложения НДС являются среди прочего операции по поставке услуг, место поставки которых находится на таможенной территории Украины.

Правила определения места поставки рекламных услуг нерезидентам, которые не имеют постоянного представительства на территории Украины, определены в пункте 6.5 (д) Закона об НДС. В этом пункте указано, что место поставки «рекламных услуг и иных услуг по продвижению товаров (услуг) на рынке (промоутерства)» определяется по месту регистрации покупателя, которому предоставляются такие услуги. Исходя из указанного, следует вывод о том, что поставка нерезиденту, который не имеет постоянного представительства на территории Украины, рекламных услуг и иных услуг по продвижению товаров (услуг) на рынке (промоутерства) не является объектом обложения НДС.

Указанный вывод, казалось бы, достаточно однозначен и не должен вызывать разночтений и разногласий с контролирующими органами. Однако контролирующие органы в правоприменительной практике рассматриваемых положений Закона об НДС пошли несколько иным путем.

Правила определения места поставки услуг для целей определения объекта налогообложения были введены в Закон об НДС Законом Украины «О внесении изменений в Закон Украины «О Государственном бюджете Украины на 2005 год» и некоторые другие законодательные акты Украины» от 25 марта 2005 года. После того как соответствующие изменения в Закон об НДС начали действовать, ГНАУ в ряде писем пыталась разъяснить, каким образом необходимо применять новые правила и, в частности, определять место поставки услуг, о которых идет речь в пункте 6.5 (д) статьи 6 Закона об НДС.

В итоге подход ГНАУ в отношении определения места поставки рекламных услуг и иных услуг по продвижению товаров (услуг) на рынке (промоутерства) свелся к следующему: под услугами с местом поставки по месту регистрации покупателя следует понимать услуги, упомянутые в разделе 74.40.13 Государственного классификатора продукции и услуг, утвержденного и введенного в действие приказом Госстандарта Украины № 822 от 30 декабря 1997 года (письма ГНАУ № 127/2/16-1510 от 7 апреля 2008 года; № 10396/7/16-1517-26 от 22 мая 2008 года; № 26903/7/16-1517 от 23 декабря 2008 года; № 10191/7/16-1517 от 18 мая 2009 года. В частности, к таким услугам относятся: стимулирование сбыта и рекламной де-

ятельности в месте продажи, непосредственной рекламной деятельности с помощью почты, телефона или частного посещения, распространения рекламных проспектов и образцов; рекламная деятельность с использованием воздушного пространства.

Указанная позиция ГНАУ, вероятнее всего, основывается на ограниченном толковании пункта 6.5 (д) статьи 6 Закона об НДС. А именно: на том, что фраза «и иных услуг по продвижению товаров на рынке (промоутерстве)» определяет и ограничивает рекламные услуги, упоминаемые в пункте 6.5 (д), только теми услугами, которые относятся к услугам по продвижению товаров на рынке (промоутерству).

Вместе с тем возможен и иной подход к прочтению рассматриваемой нормы: та часть пункта 6.5 (д), в которой речь идет об «иных услугах по продвижению товаров на рынке (промоутерстве)», не ограничивает «рекламные услуги», а расширяет их возможный перечень.

Пункт 6.5 (д) статьи 6 Закона об НДС не содержит отсылки к нормативным актам, на основании которых должна проводиться классификация услуг. Вместе с тем в соответствии с пунктом 1.15 статьи 1 Закона об НДС иные термины используются в значениях, определенных законами по вопросам налогообложения или иными законами в части, которая не противоречит этому Закону и иным законам по вопросам налогообложения.

Термин «рекламные услуги и иные услуги по продвижению товаров (услуг) на рынке (промоутерство)» не определен в законах по вопросам налогообложения. Однако на Украине действует специальный закон в сфере рекламы, в связи с чем для определения, какие именно услуги должны пониматься под этим термином, следует обратиться именно к нему.

Хотя положения Закона Украины «О рекламе» и не содержат конкретного перечня рекламных услуг, они позволяют сделать вывод о том, какую деятельность можно считать связанной с рекламой — изготовление и размещение рекламы, проведение рекламных и специальных выставочных мероприятий в понимании Закона Украины «О рекламе», спонсорство.

В дополнение к этому можно обратиться и к вышеупомянутому Государственному классификатору продукции и услуг. В нем есть целый класс 74.40, охватывающий услуги в сфере рекламы, куда входят в том числе услуги, упомянутые ГНАУ. При этом перечень услуг в сфере рекламы, указанных в Государственном классификаторе продукции и услуг, не является исключительным, а услуги, содержащиеся в перечне, не исключают, а дополняют друг друга.

В подтверждение такого «широкого» толкования рекламных услуг для целей НДС можно также использовать следующий аргумент. Изменения в Закон об НДС от 25 марта 2005 года были разработаны и внесены на основании концепции, заложенной в Директиве Совета Европейского Союза 77/388/ЕЕС от 17 мая 1977 года относительно гармонизации законодательства государств-членов в отношении налогов с оборота — общая система налога на добавленную стоимость: общая база начисления (Шестая директива). Позже Шестая директива бы-

ла заменена Директивой 2006/112/ЕС от 28 ноября 2006 года, которая фактически кодифицировала Шестую директиву и изменения в нее.

Шестая директива при определении места поставки услуг упоминает только о таких услугах, как рекламные (advertising services). О промоутерстве речь в Шестой директиве не идет. Это также может рассматриваться в пользу того, что в пункте 6.5 (д) статьи 6 Закона об НДС имеются в виду любые рекламные услуги. Вышеизложенное дает основания говорить о том, что рекламные услуги, упомянутые в пункте 6.5 (д), не ограничиваются «иными услугами по продвижению товаров (услуг) на рынке (промоутерством)», а подразумевают любые рекламные услуги.

Если все-таки принять подход ГНАУ, а именно то, что вторая часть фразы «рекламные услуги и иные услуги по продвижению товаров (услуг) на рынке (промоутерство)» детализирует и ограничивает перечень «рекламных услуг», то следует обращаться не к какой-то особой части Государственного классификатора продукции и услуг, а к толкованию термина «промоутерство», поскольку в таком случае именно он будет определяющим.

ЦИТАТА

Правила определения места поставки рекламных услуг нерезидентам, которые не имеют постоянного представительства на территории Украины, определены в пункте 6.5 (д) Закона об НДС. В этом пункте указано, что место поставки «рекламных услуг и иных услуг по продвижению товаров (услуг) на рынке (промоутерства)» определяется по месту регистрации покупателя, которому предоставляются такие услуги

В законодательстве Украины отсутствует определение термина «промоутерство». Слово «промоутерство», по всей видимости, происходит от слова «промотировать», которое было заимствовано из английского языка и происходит от слов «promote», «promoter». Обратимся к некоторым словарям, чтобы понять, какие значения имеют эти слова, учитывая контекст, в котором слово «промоутерство» используется в Законе Украины «О налоге на добавленную стоимость».

Так, «Англо-русский экономический словарь» (Англо-русский экономический словарь/И. Ф. Жданова, Э. Л. Вартумян. — 3-е изд., М.: Рус. яз., 2000. — 880 с.) в одном из значений определяет слово «promote» как содействовать, способствовать, стимулировать; поддерживать; поощрять. В этом же словаре находим значения таких слов, как «promotion» — содействие, поощрение, поддержка, реклама, рекламный материал; «promotional» — поощрительный, стимулирующий, рекламно-пропагандистский.

В «Новом большом англо-русском словаре» Ю.Д. Апресяна (Новый большой англо-русский словарь Ю.Д. Апресяна: в 3-х т. — 3-е изд., стереотип. — М.: Рус. яз., 1999. — 832 с.) слово «promote» среди прочего определено как рекламировать, содействовать продаже какого-либо товара. Таким образом, значения слов, имеющих общий корень со словом «промоутерство», свидетельствуют о том, что промо-

утерство не ограничивается какими-либо видами рекламы.

В профессиональной среде маркетологов и рекламистов также сложился определенный подход к пониманию терминов «промотировать», «промоутерство». Специалисты этой сферы относят к этим понятиям рекламу с помощью не продолжительных мероприятий, которые в основном направлены на конечных потребителей продукта, например, стимулирование покупки в точках продаж, проведение сэмпингов (бесплатная раздача продукта), различных мероприятий (концертов, конкурсов и т.д.). На английском языке такой вид рекламы называется «below the line». Но даже если и ограничить рекламные услуги для целей НДС подобными мероприятиями, то их перечень будет шире, чем тот, который предлагается ГНАУ.

Таким образом, ограниченное понимание и толкование ГНАУ услуг, которые подразумеваются под «рекламными услугами и иными услугами по продвижению товаров (услуг) на рынке (промоутерством)», является по крайней мере не бесспорным.

Однако на практике проверяющие достаточно активно применяют подход, изложенный в вышеупомянутых письмах ГНАУ. Что касается судебной практики, то решения судов первой и апелляционной инстанций, касающиеся применения положений пункта 6.5 (д) Закона об НДС, являются достаточно противоречивыми. В Высшем административном суде Украины подобные вопросы еще не рассматривались (информация об этом отсутствует в общедоступных источниках).

Тем не менее, принимая решение о структурировании отношений и их налогообложении, следует помнить, что в настоящий момент суды решают в пользу налоговых органов 97 % дел, рассматриваемых в судах (см. http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=264379&cat_id=45661). Оно и понятно — надо наполнять бюджет, а эта «святая» цель дает право на наплевательское отношение к частной собственности и полную поддержку государством незаконного лишения права собственности через институт налоговых уведомлений-решений и «независимой судебной защиты». Поэтому, какой подход займет Высший административный суд Украины, на 97% очень даже понятно. А дальше каждый в каждом конкретном случае решает для себя, облагать услуги НДС или нет.

В дополнение к вышеизложенному следует также обратить внимание на положения проекта Налогового кодекса Украины, который 7 октября 2010 года был принят в первом чтении. В подпункте «б» пункта 186.3 статьи 186 проекта Налогового кодекса Украины, в которой установлены правила определения места поставки товаров и услуг, упоминаются только рекламные услуги без «иных услуг по продвижению товаров (услуг) на рынке (промоутерства)». Будем надеяться, что после принятия Налогового кодекса у налоговых органов не будет оснований сужать перечень услуг, которые охватываются понятием «рекламные услуги», и вопрос, рассмотренный в данной статье, будет исчерпан.

ШЕМЯТКИН Александр — партнер ЮФ «КМ Партнеры», г. Киев,
БУКУЕВА Елена — старший эксперт ЮФ «КМ Партнеры», г. Киев