

Цепные сделки: налог на добавленную стоимость

Различные схемы налогообложения цепных сделок, рассмотренные на конкретных примерах.



*Ольга Лембинен,
налоговый
консультант,
Larssen™ CS
Member Crowe Horwath
International*

При совершении так называемых цепных сделок (англ. chain transactions) у юридических лиц может возникнуть обязанность регистрации плательщиком налога на добавленную стоимость (далее – НДС) в других странах Европейского сообщества.

В ходе цепных сделок (нескольких последовательных сделок с одним и тем же товаром, осуществляемых более чем тремя лицами) товар доставляется от первого поставщика из одной страны-члена ЕС потребителю в другую страну ЕС.

■ Вариант 1

Польский предприниматель, являющийся плательщиком НДС в Польше, приобретает 300 газонокосилок у эстонской оптовой фирмы, являющейся плательщиком НДС в Эстонии. Эстонский оптовик в свою очередь

приобретает товар у немецкой фирмы, являющейся плательщиком НДС в Германии, которая в свою очередь приобретает товар у латышского производителя, являющегося плательщиком НДС в Латвии. Транспортировка товара происходит от производителя в Латвии напрямую в Польшу польскому потребителю.

Таким образом, у нас получается три продажи и одно окончательное приобретение и только одна транспортировка товара.

Как должно происходить налогообложение подобных сделок? Кто из участников должен отражать в своем налоговом учете внутрисоюзный оборот, а кто – внутрисоюзное приобретение? К сожалению, однозначных ответов на эти вопросы не существует. Налоговые управляющие разных стран-членов ЕС могут трактовать эти вопросы по-разному.

С уверенностью можно сказать, что в ряду последовательных сделок в отношении одного и того же товара, когда товар пересекает границу стран-членов ЕС лишь один раз, только одна поставка является внутрисоюзным оборотом.

Местом возникновения внутрисоюзного оборота является страна, в которой товар находился в момент начала транспортировки. В нашем случае это Латвия.

Местом возникновения оборота при других сделках является страна, в которой товар →

находился во время совершения сделок. В нашем случае это Польша.

Исходя из приведенного выше, можно сделать вывод, что у латышского производителя возникает внутрисоюзный оборот товара в Латвии. У немецкой фирмы в свою очередь возникает внутрисоюзное приобретение товара как в Польше (там заканчивается транспортная перевозка товара), так и в Германии (в этой сделке фирма использует немецкий номер плательщика НДС). Продажа товара немецкой фирмой эстонской фирме и последующая его продажа эстонской фирмой польской фирме проходят в Польше, так как на момент продажи товар находится в Польше, и, таким образом, облагаются польским налогом. Как следствие, у эстонской и немецкой фирм возникает обязанность регистрации плательщиком НДС в Польше.

В итоге вся схема должна выглядеть таким образом:

- **Латышская фирма**, используя латышский номер плательщика НДС, отражает внутрисоюзный оборот немецкой фирме и применяет ставку 0%.
- **Немецкая фирма**, зарегистрировавшись в Польше плательщиком НДС и используя польский номер, отражает внутрисоюзное приобретение в Польше и применяет обратное налогообложение в сделке с латышской фирмой. В сделке с эстонской фирмой она отражает оборот в Польше и применяет польскую ставку НДС.
- **Эстонская фирма**, зарегистрировавшись в Польше плательщиком НДС и используя польский номер плательщика НДС, отражает оборот в Польше и применяет польскую ставку НДС. Она также имеет право на вычет включенного налога.
- **Польская фирма**, используя польский номер плательщика НДС, имеет право на вычет включенного налога.

Вариант 2

Существует также и другой подход к налогообложению подобных цепных сделок: при определении лица, совершающего внутрисоюзное приобретение, решающую роль играет наличие у одной из сторон возможности осуществлять контроль за транспортировкой товара. Таким лицом может быть тот, кто организует транспортировку товара из одной страны в другую.

При таком подходе схема налогообложения ситуации, описанной в первом варианте, будет иной.

Опираясь на исходные данные первого варианта, можно утверждать, что транспортировку из Латвии в Польшу организует эстонская фирма. Значит, у эстонской фирмы возникает внутрисоюзное приобретение в Польше, и, как следствие, возникает и обязанность регистрации плательщиком НДС в Польше. Внутрисоюзный оборот товара возникает у немецкой фирмы в Латвии. Следовательно, у немецкой фирмы возникает обязанность регистрации плательщиком НДС в Латвии. Сделка между латышским производителем и немецкой фирмой происходит в Латвии, так как в этих сделках не происходит доставки или транспортировки товара, и на момент совершения сделки товар находился в Латвии.

В итоге вся схема должна выглядеть таким образом:

- **Латышская фирма**, используя латышский номер плательщика НДС, отражает оборот в Латвии и применяет латышскую ставку НДС.
- **Немецкая фирма**, используя латышский номер плательщика НДС, декларирует внутрисоюзный оборот из Латвии в Польшу и применяет ставку 0%.
- **Эстонская фирма**, используя польский номер плательщика НДС, отражает вну-

трисоюзное приобретение и применяет обратное налогообложение. В сделке с польской фирмой применяется польская ставка НДС.

- **Польская фирма**, используя польский номер плательщика НДС, имеет право на вычет входящего налога.

Как видно из двух рассмотренных нами схем налогообложения НДС, при любом варианте из всех трех сделок только одна сделка является внутрисоюзным оборотом, и только одна сделка является внутрисоюзным приобретением.

■ Вариант 3

Ситуация значительно упростится, если вместо того, чтобы осуществлять, как в первом варианте, транспортировку товара от латышского производителя напрямую потребителю в Польшу, латышский производитель сначала организует доставку товара со своего склада на склад эстонской фирмы в Эстонии, а эстонская фирма, в свою очередь, обеспечит доставку товара из Эстонии в Польшу польскому потребителю.

В таком случае речь пойдет уже не о четырех сделках (варианты 1, 2), а о двух, причем первая сделка есть не что иное, как треугольная сделка:

- **Латышский производитель** отражает продажу немецкой фирме как внутрисоюзный оборот.
- **Немецкая фирма**, являясь перепродавцом, отражает треугольную сделку.
- **Эстонская фирма** отражает внутрисоюзное приобретение и применяет обратное налогообложение. Продажа польской фирме является внутрисоюзным оборотом из Эстонии в Польшу.
- **Для польской фирмы** сделка является внутрисоюзным приобретением.

■ Вариант 4

Можно рассмотреть еще и такой вариант: польская фирма заказывает товар у эстонской фирмы В, которая в свою очередь заказывает товар у эстонской фирмы А. Эстонская фирма А заказывает товар у производителя – латышской фирмы и дает ей указание доставить товар напрямую в Польшу. В этом варианте мы опять сталкиваемся с тремя сделками и только одной внутрисоюзной транспортировкой товара.

Предположим, латышская фирма отражает внутрисоюзный оборот из Латвии в Польшу и применяет ставку НДС 0%. В результате у эстонской фирмы А возникает внутрисоюзное приобретение в Польше, т.к. там заканчивается транспортировка товаров. Сделки между эстонской фирмой А и эстонской фирмой В, а также между эстонской фирмой В и польской фирмой проводятся в Польше, т.к. именно там находится товар на момент совершения сделки. Таким образом, обороты по этим сделкам подлежат налогообложению в Польше. Как следствие обе эстонские фирмы должны зарегистрироваться плательщиками НДС в Польше.

Ситуацию можно упростить двумя способами.

1. В случае если **эстонская фирма А зарегистрируется плательщиком НДС в Латвии**, у латышской фирмы возникает местный оборот товаров в Латвии эстонской фирме А. Применяется латышская ставка НДС, причем эстонская фирма А может вычесть включенный налог. Далее между эстонской фирмой А, эстонской фирмой В и польской фирмой происходит треугольная сделка:
 - **эстонская фирма А** декларирует в Латвии внутрисоюзный оборот;
 - **эстонская фирма В** декларирует в Эстонии треугольную сделку;



- **польская фирма** декларирует в Польше внутрисоюзное приобретение.

Таким образом, у эстонской фирмы В нет обязанности регистрации ни в Латвии, ни в Польше.

2. В случае если эстонская фирма В регистрируется плательщиком НДС в Польше, между латышской фирмой, эстонской фирмой А и эстонской фирмой В также происходит треугольная сделка:

- **латышская фирма** декларирует в Латвии внутрисоюзный оборот;
- **эстонская фирма А** декларирует в Эстонии треугольную сделку;

- **эстонская фирма В** декларирует в Польше внутрисоюзное приобретение. Далее у эстонской фирмы В возникает местный оборот при продаже товаров в Польше польской фирме.

Таким образом, у эстонской фирмы А нет обязанности регистрации ни в Латвии, ни в Польше.

Как видно, вариантов схем налогообложения НДС может быть несколько. Поэтому перед тем, как принять решение об участии в цепной сделке, чрезвычайно важно получить квалифицированную консультацию у налоговых управляющих соответствующих стран и уточнить их точку зрения на применяемую схему налогообложения. ●

К СВЕДЕНИЮ

Определение места возникновения оборота услуг и декларирование в отчете VD

Согласно ч.1 § 28 Закона о налоге с оборота (Käibemaksuseadus, далее – KMS), налогообязанный должен представлять отчет об обороте внутри Сообщества, если он оказывает налогообязанному или ограниченному налогообязанному другой страны-члена ЕС услуги, названные в п. 9 ч. 4 § 10 KMS, местом возникновения оборота которых не является Эстония и которые подлежат налогообложению (за исключением налогообложения по ставке 0%) в стране получателя услуги. Облагаемая налогом стоимость декларируемых услуг показывается в графе 5 отчета об обороте внутри Сообщества (форма VD).

Услуги, полученные из другой страны-члена Сообщества, получатель которых зарегистрирован обязанным или ограниченным обязанным по налогу с оборота в Эстонии, декларируются по строке 1 декларации об обороте и по информативной строке 6.

RUP.ee



Полный вариант материала читайте в VIP-зоне сайта RUP.ee.

Место возникновения оборота при оказании услуг налогоплательщику страны ЕС (в т. ч. эстонскому налогоплательщику) или занимающемуся предпринимательством лицу из страны, не входящей в Сообщество.

УСЛУГА	МЕСТО ВОЗНИКНОВЕНИЯ ОБОРОТА	ОТЧЕТ VD
Основное правило (ч.1 §10 и п. 9 ч. 4 §10 KMS), в т. ч. услуги в сфере культуры, искусства, спорта и прочие подобные услуги – с 01.01.2011	Место нахождения получателя услуги	Представляется
Услуги, связанные с недвижимой вещью (п.1 ч. 2 §10 и п.1 ч. 4 § 10 KMS)	Место нахождения недвижимой вещи	Нет
Услуги по пассажирским перевозкам внутри страны (п.3 ч. 2 §10, п. 4 ч. 4 §10 KMS)	Страна, где оказывается услуга	Нет
Краткосрочная сдача транспортного средства внаем, аренду, пользование (п. 6 ч. 2 § 10, п. 41 ч. 4 § 10 KMS)	Страна, где находится транспортное средство при сдаче внаем, аренду, пользование	Нет
Услуги в сфере культуры, искусства, спорта, образования, науки или развлечений, либо услуги по входу на ярмарки или выставки, либо побочные услуги, связанные с услугами по входу (п. 21 ч. 2 § 10, п. 21 ч. 4 § 10 KMS)	Страна, где оказывается услуга	Нет
Ресторанные услуги и услуги общественного питания (п. 4 ч. 2 §10, п. 51 ч. 2 §10 KMS)	Страна, где оказывается услуга	Нет

Место возникновения оборота при оказании услуги лицу: не являющемуся ни в одной стране ЕС зарегистрированным налогоплательщиком или ограниченным налогоплательщиком; или не занимающемуся предпринимательством лицу из страны, не входящей в Сообщество.

УСЛУГА	МЕСТО ВОЗНИКНОВЕНИЯ ОБОРОТА
Основное правило (ч.1 § 10; оказание посредством места нахождения или постоянного места деятельности)	Страна местонахождения оказывающего услугу лица
Услуги, связанные с недвижимой вещью (KMS § 10 ч. 2 п. 1, § 10 ч. 4 п. 1)	Страна местонахождения недвижимости
Услуги по пассажирским перевозкам внутри страны (п. 3 ч.2 § 10 и п. 4 ч. 4 § 10 KMS)	Страна, где оказывается услуга
Грузовые перевозки в странах ЕС	Страна, где начинается грузовая перевозка
Побочные услуги, связанные с грузовыми перевозками (ч. 8 § 10 KMS)	Страна, где оказывается услуга
Работа с движимой вещью (п.7 ч. 2 § 10 и п. 3 ч. 4 § 10 KMS)	Страна, где оказывается услуга
Краткосрочная сдача транспортного средства внаем, аренду, пользование (п. 6 ч. 2 §10 и ч. 4 и 41 §10 KMS)	Страна, где находится транспортное средство при сдаче внаем, аренду, пользование
Услуги в сфере культуры, искусства, спорта, образования, науки или развлечений, или услуги, связанные с ярмаркой или выставкой, услуги по входу либо побочные услуги, связанные с услугами по входу (ч. 2 §10 KMS услуги по входу либо побочные услуги, связанные с услугами по входу, п.2 и п.21 ч.4 § 10 KMS)	Страна, где оказывается услуга
Ресторанные услуги и услуги общественного питания (п. 4 ч. 2 §10 KMS)	Страна, где оказывается услуга
Посреднические услуги (п. 11 ч. 2 §10 и п. 8 ч. 4 §10 KMS)	Страна местонахождения товара, в отношении которого осуществляется посредничество, или продавца услуги
Имматериальные услуги: 1) как оказывающее услугу лицо, так и получатель услуги в какой-либо стране ЕС (эстонский налогоплательщик применяет 20%) 2) получатель услуги в стране, не входящей в Сообщество (эстонский налогоплательщик применяет 0%) 3) лицо из страны, не входящей в Сообщество, оказывает эстонским физическим лицам услуги электронной связи или электронные услуги	Страна местонахождения оказывающего услугу лица Страна местонахождения получателя услуги Страна местонахождения получателя услуги, если лицо, оказывающее услугу, не зарегистрировано налогоплательщиком ни в одной стране ЕС