

# Применение НДС в сделках по экспорту

Экспорт в понимании налога на добавленную стоимость и экспорт в понимании таможенных процедур являются связанными понятиями, под которыми на практике нередко воспринимают одно и то же, однако с юридической точки зрения эти понятия имеют различия и должны рассматриваться отдельно друг от друга.

**Артур ШНЕЙДЕРС**, юрист SIA „Юридическое бюро d'Accordo“

После присоединения Латвийской Республики к Европейскому Союзу применение налога на добавленную стоимость для процедур экспорта не раз попадало в поле зрения различных институций. В повседневной работе у части коммерсантов уже сформировалось мнение об экспорте как о таможенной процедуре, в которую обязательно вовлечены таможенные учреждения. Довольно часто в решениях, принимаемых должностными лицами Службы государственных доходов, вопросы, связанные с уплатой налога на добавленную стоимость, квалифицированы как нарушение правил таможенных процедур.

В основе ошибочного восприятия понятий тамо-

женного долга и долга по другим налогам лежат как исторически сложившиеся обстоятельства, так и тот факт, что нормы, содержащиеся в нормативных актах, регламентирующих применение налога на добавленную стоимость, на самом деле содержат два отличных друг от друга правовых состава.

## Применение 0% ставки налога

0% ставка налога применяется:

- 1) к экспорту товаров и поставкам тех товаров, которые ввезены на территорию Европейского Союза из третьих стран или третьих территорий и не выпущены в свободный оборот, если

поставка произошла на таможенных складах или в свободных зонах;

- 2) к услугам, связанным с экспортом товаров (также с экспортом таких товаров, в отношении которых процедура экспорта начата в другой стране-участнице Европейского Союза), импортом товаров и транзитными перевозками в свободной зоне или на таможенном складе, которые непосредственно связаны с товарами, ввезенными на территорию Европейского Союза из третьих стран или третьих территорий и не выпущенными в свободный оборот (включая услуги транспорта, экспедиции, хранения, погрузки, разгрузки, экспертизы и сортировки товаров).

Если облагаемое лицо, поставившее товары или предоставившее упомянутые услуги, не может предъявить документ, удостоверяющий экспорт, или документ, удостоверяющий применение 0% ставки, оно платит налог за поставленные товары или предоставленные услуги в соответствии со ставкой, установленной частью первой или третьей закона «О налоге на добавленную стоимость».

В свою очередь, если облагаемое лицо получило авансовый платеж за сделку, которая может облагаться 0% ставкой налога, и если в течение шести месяцев со дня получения аванса товар не был отправлен или не было начато предоставление услуги, то с такого авансового платежа рассчитывается налог в соответствии со ставкой, применяемой к конкретной сделке внутри страны.

В рамках Европейского Союза стал актуальным вопрос о применении налога на добавленную стоимость в сделках по косвенному экспорту. Под косвенным экспортом понимаются случаи, когда таможенная процедура – вывоз – начинается в одной стране-участнице, а реально осуществляется через другую страну-участницу. Например, товар оформлен в Швеции для вывоза в Россию, однако его отправляют в Латвию или Финляндию, и внешнюю границу Европейского Союза он пересекает уже в другой стране-участнице, в данном случае – в Латвии или Финляндии.

Ставка налога на добавленную стоимость 0% применяется также к поставкам товаров, в отношении которых в другой стране-участнице лицо этой страны-участницы начало процедуру экспорта, и упомянутые товары ввозятся на территорию Латвийской Республики для экспорта и связанных с ним услуг,

предоставляемых также третьими лицами (например, таможенными брокерами, принципалами, экспедиторами, собственниками складов), если в отношении обслуживания соответствующего экспортного или транзитного груза заключен договор с перевозчиком товаров или экспедитором.

Ставка налога 0% применяется также к услугам транспорта, экспедиции, хранения, погрузки, разгрузки, экспертизы и сортировки товаров, связанных с экспортом товаров (также с экспортом таких товаров, в отношении которых процедура экспорта начата в другой стране-участнице), импортом товаров и транзитными перевозками.

Если при предоставлении услуг по транспортировке товаров или экспедиции груза, тесно связанных с импортом, экспортом и транзитом товаров, лицо, предоставляющее эти услуги, при пересечении государственной границы Латвийской Республики в международной грузовой товарно-транспортной накладной (в том числе в CMR и международной железнодорожной транспортной накладной) в качестве места погрузки и разгрузки товаров указывает третью страну или третью территорию или Латвийскую Республику, то 0% ставка налога применяется ко всей стоимости услуг по транспортировке до конечного пункта (получатель), указанного в международной товарно-транспортной накладной.

В случае экспорта товаров 0% ставка налога применяется ко всей стоимости перевозки груза – с места погрузки товаров на таможенной территории Латвийской Республики до места выгрузки товаров в третьей стране или на третьей территории в соответствии с международной товарно-транспортной накладной.

### Процедура экспорта в понимании нормативных актов, регламентирующих таможенные дела

После присоединения к Европейскому Союзу 1 мая 2004 года таможенные процедуры регламентируются следующими нормативными актами Европейского Союза – Регуллой Совета (ЕЭС) от 12 октября 1992 года № 2913/92 о Создании Таможенного кодекса Сообщества и Регуллой Комиссии (ЕЕС) от 2 июля 1993 года № 2454/93, устанавливающей порядок исполнения Регулы Совета (ЕЕС) № 2913/92 о Создании Таможенного кодекса Сообщества.

В понимании Регулы № 2913/92 **экспорт** является

*таможенной процедурой*, которая позволяет вывозить товары Европейского Союза с таможенной территории Европейского Союза.

Товары физически могут быть вывезены с определенным сдвигом во времени после подачи таможенной декларации, однако в этом случае таможенные учреждения разрешат завершить таможенную процедуру лишь при условии, что товары останутся в том же самом состоянии, как в момент подачи таможенной декларации.

Экспорт состоит также в применении формальностей при вывозе товаров, включая мероприятия по торговой политике, и в случае необходимости – в применении вывозных пошлин. Экспортная декларация подается в таможенное учреждение, которое несет ответственность за досмотр места, по которому зарегистрировано лицо, вывозящее товар, или где товары упакованы или погружены для вывоза.

Согласно нормам Регулы № 2913/92, **таможенный долг возникает в момент принятия таможенной декларации**, оформляемой при вывозе облагаемых вывозной пошлиной товаров с таможенной территории Сообщества. Это означает, что в данном случае долг по налогу на добавленную стоимость дополнительно не возникает, поскольку в соответствии со статьей 7 закона «О налоге на добавленную стоимость» к экспорту товаров и связанных с ним услуг применяется 0% ставка налога на добавленную стоимость.

Упомянутое относится также и к получению на таможенных складах или в свободных зонах таких товаров, в отношении которых в стране-участнице Европейского Союза начата процедура экспорта.

**Лицом, вывозящим товар**, в понимании Регулы № 2913/92 считается *лицо, от имени которого составляется декларация о вывозе товаров и которое в момент принятия декларации является либо собственником товаров, либо имеет право распоряжаться товарами как собственник*. Если в соответствии с договором, на основании которого осуществляется вывоз, право собственности или право распоряжаться товарами как со своей собственностью принадлежит лицу, зарегистрированному вне территории Европейского Союза, то лицом, вывозящим товар, считается та договаривающаяся сторона, которая зарегистрирована на территории Европейского Союза.

В случае заключения субдоговоров декларацию

о вывозе товаров можно подать также на том таможенном пункте, который несет ответственность по месту жительства субподрядчика.

**Экспорт товаров может быть засвидетельствован следующими документами:**

- 1) таможенной декларацией (или ее копией) с отметкой таможенного учреждения о прохождении процедуры экспорта;
- 2) международными сопроводительными документами грузового транспорта или их копиями (в том числе CMR, международная железнодорожная транспортная накладная, коносамент, транспортная накладная воздушных перевозок);
- 3) договорами, заключенными с лицами, зарегистрированными в третьих странах или на третьих территориях (получатели товаров);
- 4) спецификациями товаров;
- 5) документами, удостоверяющими оплату за экспорт товаров.

Упомянутые документы оформляются в порядке, установленном нормативными актами, регламентирующими таможенную отрасль, на имя облагаемого лица, экспортирующего товары. Документы можно оформить также на имя экспедитора или представителя лица, экспортирующего товары, однако в этом случае их можно использовать в качестве документов, удостоверяющих экспорт лишь при условии, что можно доказать факт осуществления экспорта.

### Внимание!

Важно подчеркнуть, что 0% ставку налога на добавленную стоимость может применить только первый экспортер товаров.

## Экспорт товаров в понимании НДС

Для того чтобы понять различия между *процедурой экспорта* в понимании нормативных актов, регламентирующих таможенные процедуры, и *экспортом* в понимании налога на добавленную стоимость, необходимо отметить, что налог на добавленную стоимость является национальным налогом и, по сути, налоговый платеж ограничен национальной территорией каждой страны-участницы. Именно по этой причине различается правовое регулирование, из-за чего на практике нередко возникают споры.

Под **экспортом** в понимании налога на добав-

ленную стоимость понимаются случаи, когда товары вывозятся за территорию соответствующего государства.

### Внимание!

В зависимости от ситуации, экспорт в понимании налога на добавленную стоимость и экспорт в понимании таможенных процедур может восприниматься как одно и то же, а в некоторых случаях – осуществляться по абсолютно разным принципам.

После присоединения Латвии к Европейскому Союзу имеется возможность оформить таможенную процедуру – *выпуск в свободный оборот* – в любой из стран-участниц, в том числе и в Латвии, товаров, предусмотренных для дальнейшей переправки в какую-либо из стран-участниц Сообщества. При ввозе товара, предусмотренного, например, для литовского предприятия, через территорию Латвии и оформлении при этом таможенной декларации о выпуске товара в свободный оборот в Латвии товар получает статус товара Сообщества, поскольку за него уплачены таможенные платежи. В соответствии с положениями

Регулы № 2913/92, таможенными службами такой товар далее не контролируется, поскольку выполнены все правила таможенной процедуры. Дальнейшее развитие ситуации зависит от действий конкретной страны-участницы при установлении национального механизма контроля за налогом на добавленную стоимость. В понимании налога на добавленную стоимость вывоз товара в Литву приравнивается к экспорту, и в этом случае в Латвии применяется 0% ставка налога на добавленную стоимость.

Согласно пункту 340 правил Кабинета министров № 933 от 14 ноября 2006 года, товары, прошедшие процедуру растаможивания в Латвии в интересах лица из другой страны-участницы Европейского Союза для отправки в другую страну-участницу, должны быть отправлены в течение 30 дней. До отправки эти товары нельзя подвергать ни обработке, ни переработке. Если срок, установленный для отправки товара, не соблюден в результате объективных принудительных обстоятельств, налог применяется наряду со штрафными санкциями, предусмотренными в случаях просрочки уплаты налога законом „О налогах и пошлинах”.



## Хочешь получить 100% освобождение от налога на природные ресурсы?

### „Zaļā josta” предлагает сотрудничество:

В утилизации вредных для среды товаров – масла, батареек, аккумуляторов, шин, масляных фильтров



В утилизации использованной упаковки, одноразовой посуды и столовых принадлежностей



В утилизации электрических и электронных приборов



Утилизируй вредные для среды товары, использованную упаковку, одноразовую посуду и столовые принадлежности, электрические и электронные приборы, не плати налог на природные ресурсы и заботься о чистой Латвии уже сегодня!

В случае если в Латвии производится процедура растаможивания товара, предусмотренного для других стран-участниц, актуальность приобретает вопрос о складах НДС. **Склады НДС** предусмотрены для хранения на них товаров, имеющих статус товаров Сообщества, по отношению к которым не применяется налог на добавленную стоимость. Товары на складе НДС могут храниться неограниченное время. В случае если они продаются на складе НДС или отправляются в другую страну-участницу Сообщества или экспортируются, налог на добавленную стоимость платить не нужно. Налог на добавленную стоимость в этом случае платится тогда, когда товары вывозятся со склада НДС на территорию страны.

Если товары после выпуска в свободный обо-

рот предусмотрены для транспортировки в другую страну-участницу Европейского Союза, то Служба государственных доходов контролирует уплату налогов в простом порядке. На практике это означает, что у Службы государственных доходов имеется возможность провести только контроль документов и таким образом удостовериться в том, действительно ли товар, предусмотренный для отправки в другую страну, был отправлен. По упомянутой причине в качестве основного доказательства того, что товар действительно был отправлен на конечный пункт, служат документы. На практике это означает, что единственными документами, удостоверяющими отправку товара, являются международные сопроводительные документы транспортных грузо-перевозок (например, CMR).

**В случае если после применения таможенной процедуры в Латвийской Республике товар не перегружается в другое транспортное средство и в качестве конечного получателя указано, например, литовское или эстонское предприятие, транспортировка продолжается с той же самой CMR, и латвийскому предприятию не нужно составлять новые сопроводительные документы. Поэтому для латвийских предприятий, отправляющих товары в другую страну-участницу, важным является составление счета налога на добавленную стоимость (счет предусмотрен не для оплаты, а для перемещения товаров). В конце периода таксации также перемещение товаров в декларации налога на добавленную стоимость следует отметить особо.**

Отмечу, что подобный счет налога на добавленную стоимость для перемещения товаров, а не для оплаты предусмотрен не во всех странах-участницах Европейского Союза. В отдельных странах-участницах такой счет налога на добавленную стоимость не является обязательным условием для перемещения товаров. Поэтому, например, для товаров из Эстонии такой документ может не прилагаться к сопроводительным документам.

**В ситуации, когда факт отправки товаров не оформлен надлежащим образом, а товары отправлены в другую страну-участницу Европейского Союза, доказательства отправки товаров с территории Латвийской Республики должно предоставить предприятие.**

На практике должностные лица Службы государственных доходов при принятии решения, как правило, не собирают дополнительные доказательства и не запрашивают информацию из налоговых администраций других стран. В случае если возникает спор о том, являются ли выполненными требования закона "О налоге на добавленную стоимость" и доставлены ли товары в другую страну-участницу, нужно считаться с тем, что, возможно, придется подавать заявление в Административный суд с просьбой о подаче запроса на предприятие или в налоговую администрацию соответствующей страны-участницы о предоставлении дополнительной информации о том, был ли уплачен за товар налог на добавленную стоимость. LE