кодекса Таможенного союза (ст. 173 – 201), применительно к положениям названной выше Главы Генерального приложения.

Может быть, это частное? То есть необходимо еще кое-что сделать для того, чтобы таможня была не для «таможни», а для бизнеса, как это четко сформулировано в известном таможенном поручении Президента России в августе 2010 года.

Ключевые слова: Таможенный кодекс Таможенного союза; Комиссия Таможенного союза; переходные положения ТС; декларирование товаров; выпуск товаров в свободное обращение; системы управления рисками; таможенный контроль.

Keywords: the Customs code of the Customs union; the Commission of the Customs union; transitive positions of the CU; declaring of the goods; release of the goods in the free circulation; control systems of risks; customs control.

Н.Т. Мамбеталиев,
советник Секретариата Комиссии
Таможенного союза в рамках ЕврАзЭС,
кандидат технических наук

А.Н. Мамбеталиева,
аспирантка Всероссийской государственной
налоговой академии Министерства финансов РФ

Международно-правовой режим взимания НДС и акцизов в рамках Таможенного союза ЕврАзЭС

С созданием единой таможенной территории Таможенного союза в рамках ЕврАзЭС архитектура взаимоотношений в налоговой сфере для участников взаимной торговли государств – членов Таможенного союза существенно изменилась. Поэтому, как считают авторы предлагаемой вниманию читателей статьи, подробное, насколько это возможно в журнале, знакомство с новыми «правилами игры» позволит бизнес-сообществу успешнее вести торговые дела в интересах государств–членов и в целом Таможенного союза.

Правовая основа

Правовую основу взимания налога на добавленную стоимость (НДС) и акцизов во взаимной торговле в Таможенном союзе составляют:

- Соглашение между Правительством Республики Беларусь, Правительством Республики Казахстан и Правительством Российской Федерации от 25 января 2008 года «О принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе» (далее – Соглашение) [1];

- Протокол о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров в Таможенном союзе от 11 декабря 2009 года (далее – Протокол) [2];

- Протокол о порядке взимания косвенных налогов при выполнении работ, оказании услуг в таможенном союзе от 11 декабря 2009 года [3];

- Протокол о внесении изменений в Соглашение от 25 января 2008 года «О прин-

ципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе» от 11 декабря 2009 года [6].

Указанные Протоколы направлены на улучшение качества налогового администрирования и предусматривают унификацию перечня документов, порядка и сроков возврата НДС по экспортным операциям, а также организацию информационного обмена между налоговыми органами.

Согласно нормам Соглашения, во взаимной торговле трех государств реализован принцип взимания косвенных налогов по стране назначения в условиях отмены таможенного оформления и таможенного контроля на внутренних границах.

Взимание НДС на импорт осуществляется налоговыми органами, что, с учетом изложенного, повлечет за собой необходимость усиления администрирования косвенных налогов в условиях отсутствия таможенного оформления товаров, а именно контроль за обеспечением полноты поступления в бюджет НДС по импортируемым товарам.

Налоговые органы страны-экспортера осуществляют возмещение НДС по экспорту товаров на основании информации, полученной от налоговых органов страны-импортера, без подтверждения таможенными органами факта осуществления экспорта.

Налоговая база по НДС

Налоговая база по НДС определяется как стоимость передаваемых (предоставляемых) товаров, предусмотренная договором (контрактом), а также как стоимость выполненных работ по изготовлению, переработке продуктов по договорам (контрактам) [2, п. 7 ст. 1].

Стоимость приобретенных товаров, в том числе товаров, являющихся результатом выполнения работ, определяется как цена сделки, подлежащая уплате поставщику за товары (работы, услуги), согласно условиям договора (контракта).

Налоговая база по акцизам

Налоговая база для обложения акцизами товаров, являющихся результатом выполнения работ по договору (контракту) о переработке давальческого сырья, определяется как объем, количество (иные показатели) подакцизных товаров в натуральном выражении, в отношении которых установлены твердые (специфические) ставки акцизов, либо как стоимость подакцизных товаров, в отношении которых установлены адвалорные ставки акцизов [2, п. 8 ст. 1].

Налоговые ставки

Ставки косвенных налогов на импортируемые товары во взаимной торговле не должны превышать ставки косвенных налогов, которыми облагаются аналогичные товары внутреннего производства [1, ст. 3].

Суммы косвенных налогов, подлежащие уплате по импортированным товарам, исчисляются налогоплательщиком по налоговым ставкам, установленным законодательством государства, на территорию которого импортированы товары [2, п. 5 ст. 2].

При экспорте товаров применяется нулевая ставка НДС и(или) освобождение от уплаты акцизов (возмещение уплаченных сумм акцизов) при условии документального подтверждения факта экспорта и представлении в налоговые органы установленных документов [2, п.8 ст. 2].

Порядок применения косвенных налогов при экспорте товаров

Налогоплательщик вправе получить налоговые вычеты (зачеты) в порядке, предусмотренном законодательством государства – члена Таможенного союза в отношении товаров, экспортированных с территории этого государства за пределы Таможенного союза [2, п. 1 ст. 1].

Порядок представления налоговой декларации

Косвенные налоги, за исключением акцизов по маркируемым подакцизным товарам,

уплачиваются не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем принятия на учет импортированных товаров.

Уплата акцизов по маркируемым подакцизным товарам производится в сроки, установленные законодательством государства-импортера.

Налоговые декларации представляются в налоговые органы по форме, установленной законодательством государства, на территорию которого импортированы товары, не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем принятия на учет импортированных товаров.

Соответствующие налоговые декларации представляются в налоговые органы в течение 180 календарных дней с даты передачи товаров.

Одновременно с налоговой декларацией представляются следующие документы:

- договор (его копия), на основании которого осуществляется экспорт (импорт) товаров;

- выписка банка (ее копия), подтверждающая фактическое поступление выручки от реализации экспортированных (импортированных) товаров на счет налогоплательщика.

Если договором (контрактом) предусмотрен расчет наличными денежными средствами, предоставляется выписка банка (ее копия), подтверждающая фактическую уплату налога по ввезенным (вывезенным) товарам.

В случае осуществления внешнеторговых товарообменных (бартерных) операций, предоставления товарного кредита (товарного займа, займа в виде вещей) налогоплательщик-экспортер представляет в налоговый орган документы, подтверждающие импорт товаров (выполнение работ, оказание услуг), полученных (приобретенных) им по указанным операциям;

- заявление о ввозе (вывозе) товаров и уплате косвенных налогов (оригинал или копия по усмотрению налоговых органов);

- транспортные документы, подтверждающие перемещение товаров.

При непредставлении этих документов в установленный срок суммы косвенных налогов подлежат уплате в бюджет за налоговый (отчетный) период, на который приходится дата передачи товаров, либо иной установленный законодательством налоговый (отчетный) период, с правом на вычет (зачет) соответствующих сумм НДС согласно законодательству государства, с территории которого экспортированы товары.

В целях исчисления НДС при реализации товаров датой передачи признается дата первого по времени составления первичного бухгалтерского (учетного) документа, оформленного на покупателя товаров (первого перевозчика), либо дата выписки иного обязательного документа, предусмотренного законодательством государства-члена для налогоплательщиков НДС;

- счета-фактуры, оформленные в соответствии с законодательством государства-члена при отгрузке товаров, если их выставление (выписка) предусмотрено законодательством;

- информационное сообщение (если предусмотрено законодательством государства-члена), представленное налогоплательщику одного государства-члена налогоплательщиком другого государства-члена, либо налогоплательщиком государства, не являющегося членом Таможенного союза (подписанное руководителем (индивидуальным предпринимателем) и заверенное печатью организации), реализующим товары, импортированные с территории третьего государства-члена, о сведениях о налогоплательщике третьего государства-члена и договоре (контракте), заключенном с налогоплательщиком этого третьего государства-члена о приобретении импортированных товаров. Данное информационное сообщение должно содержать:

- номер, идентифицирующий лицо в качестве налогоплательщика;

- полное наименование налогоплательщика (организации или индивидуального предпринимателя);

- место нахождения (жительства) налогоплательщика;
- номер и дату договора (контракта);
- номер и дату спецификации.

В целях исчисления акцизов по подакцизным товарам датой передачи товаров признается дата первого по времени составления первичного бухгалтерского (учетного) документа, оформленного на покупателя (получателя) товаров; по подакцизным товарам, произведенным из давальческого сырья, датой передачи признается дата подписания акта приема-передачи подакцизных товаров, если иное не предусмотрено законодательством государства-члена, на территории которого произведены подакцизные товары.

Объем товаров, ставки акцизов, действующие на дату передачи вывозимых в государства-члены подакцизных товаров, а также суммы акцизов подлежат отражению в соответствующей налоговой декларации по акцизам.

Порядок применения косвенных налогов при импорте товаров

Взимание косвенных налогов по товарам, импортируемым на территорию одного государства–члена с территории другого государства–члена, осуществляется налоговым органом государства–члена, на территорию которого импортированы товары, по месту постановки на учет налогоплательщиков-собственников товаров, включая налогоплательщиков, применяющих специальные режимы налогообложения.

Суммы косвенных налогов, уплаченные (зачтенные) по товарам, импортированным на территорию одного государства–члена с территории другого государства–члена, подлежат вычетам (зачетам) в порядке, предусмотренном законодательством государства, на территорию которого импортированы товары.

При импорте товаров на территорию одного государства–члена с территории другого государства–члена косвенные налоги взимаются налоговыми органами государства–импортера, если иное не установлено законодательством этого государства в части товаров, подлежащих маркировке акцизными марками (учетно-контрольными марками, знаками).

Косвенные налоги не взимаются при импорте на территорию государства–члена товаров, которые в соответствии с законодательством этого государства не подлежат налогообложению при ввозе на его территорию.

Особенности применения косвенных налогов при импорте в особые (специальные, свободные) экономические зоны устанавливаются международным договором, заключаемым между сторонами и регулирующим вопросы функционирования специальных экономических зон, определения порядка налогообложения товаров, ввозимых на территории специальных экономических зон, и таможенной процедуры свободной таможенной зоны.

Ответственность

В случае неуплаты, неполной уплаты косвенных налогов либо уплаты косвенных налогов с нарушением установленного срока налоговый орган взыскивает косвенные налоги и пени в порядке и размере, установленном законодательством государства–члена, с территории которого экспортированы товары, а также применяет способы обеспечения исполнения обязательств по уплате косвенных налогов, пеней и меры ответственности, установленные законодательством этого государства.

При представлении налогоплательщиком документов по истечении установленного срока уплаченные суммы косвенных налогов подлежат вычету (зачету), возврату в соответствии с законодательством государства-члена, с территории которого экспортированы товары. Суммы пеней, штрафов, начисленные и уплаченные за нарушение сроков уплаты косвенных налогов, возврату не подлежат.

Если представленные налогоплательщиком сведения о перемещении товаров и уплате косвенных налогов не соответствуют данным, полученным в рамках установ-

ленного между налоговыми органами государств–членов обмена информацией, налоговый орган взыскивает косвенные налоги и пени в порядке и размере, предусмотренном законодательством государства–члена, с территории которого экспортированы товары, а также применяет способы обеспечения исполнения обязательств по уплате косвенных налогов, пеней и меры ответственности, установленные законодательством этого государства.

В случаях неуплаты или неполной уплаты косвенных налогов по импортированным товарам либо уплаты косвенных налогов в более поздний срок по сравнению с установленным, а также в случаях выявления фактов непредставления налоговых деклараций, представления их с нарушением установленного срока либо в случаях несоответствия данных, указанных в налоговых декларациях, данным, полученным в рамках обмена информацией между налоговыми органами государств–членов, налоговый орган взыскивает косвенные налоги и пени в порядке и размере, установленном законодательством государства–члена, на территорию которого импортированы товары, а также применяет способы обеспечения исполнения обязательств по уплате косвенных налогов, пеней и меры ответственности, установленные законодательством этого государства.

При использовании товаров, импорт которых на таможенную территорию государства-члена в соответствии с его законодательством осуществлен без уплаты косвенных налогов, в иных целях, чем те, в связи с которыми предоставлено освобождение или иной порядок уплаты, импорт таких товаров подлежит обложению косвенными налогами в установленном порядке.

Споры и разногласия между государствами–членами, связанные с толкованием и(или) применением Протоколов [2,3], разрешаются путем консультаций или переговоров. В случае недостижения согласия в течение 6 месяцев с даты начала таких консультаций или переговоров спор передается по инициативе любой из заинтересованных сторон на рассмотрение в Суд ЕврАзЭС.

Налогообложение услуг, выполнения работ

Протокол о порядке взимания косвенных налогов при выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе от 11 декабря 2009 года [3] выделяет следующие виды услуг:

«аудиторские услуги» – услуги по проведению аудита бухгалтерского учета, налоговой и финансовой отчетности;

«бухгалтерские услуги» – услуги по постановке, ведению, восстановлению бухгалтерского учета, составлению и(или) представлению налоговой, финансовой и бухгалтерской отчетности;

«дизайнерские услуги» – услуги по проектированию художественных форм, внешнего вида изделий, фасадов зданий, интерьеров помещений; художественное конструирование;

«инжиниринговые услуги» – инженерно-консультационные услуги по подготовке процесса производства и реализации товаров (работ, услуг), подготовке строительства и эксплуатации промышленных, инфраструктурных, сельскохозяйственных и других объектов, а также предпроектные и проектные услуги (подготовка технико-экономических обоснований, проектно-конструкторские разработки, технические испытания и анализ их результатов);

«консультационные услуги» – услуги по предоставлению разъяснений, рекомендаций и иных форм консультаций, включая определение и(или) оценку проблем, и(или) возможностей лица, по управленческим, экономическим, финансовым (в том числе налоговым и бухгалтерским) вопросам, а также по вопросам планирования, организации и осуществления предпринимательской деятельности, управления персоналом;

«маркетинговые услуги» – услуги, связанные с исследованием, анализом, планированием и прогнозированием в сфере производства и обращения товаров, работ, услуг в целях



определения мер по созданию необходимых экономических условий производства и обращения товаров, работ, услуг, включая характеристику товаров, работ, услуг, выработку ценовой стратегии и стратегии рекламы;

«научно-исследовательские работы» – проведение научных исследований, обусловленных техническим заданием заказчика;

«опытно-конструкторские и опытно-технологические (технологические) работы» – разработка образца нового изделия, конструкторской документации для него или новой технологии;

«рекламные услуги» – услуги по созданию, распространению и размещению информации, предназначенной для неопределенного круга лиц и призванной формировать или поддерживать интерес к физическому или юридическому лицу, товарам, товарным знакам, работам, услугам, с помощью любых средств и в любой форме;

«услуги по обработке информации» – услуги по осуществлению сбора и обобщению информации, систематизации информационных массивов (данных) и предоставлению в распоряжение пользователя результатов обработки этой информации;

«юридические услуги» – услуги правового характера, в том числе предоставление консультаций и разъяснений, подготовка и экспертиза документов, представление интересов заказчиков в судах.

Налоговая база, ставки косвенных налогов, порядок их взимания и налоговые льготы (освобождение от налогообложения) определяются в соответствии с законодательством государства-члена Таможенного союза, территория которого признается местом реализации работ, услуг [3, ст. 1].

Для подтверждения места реализации работ и услуг подаются такие документы, как договор (контракт) на выполнение работ и оказание услуг, и документы, подтверждающие само выполнение работ и оказание услуг.

Для подтверждения обоснованности применения нулевой ставки НДС одновременно с налоговой декларацией представляются:

- договор (контракт), заключенный между налогоплательщиками (плательщиками) государств-членов Таможенного союза;

- документы, подтверждающие факт выполнения работ, оказания услуг;

- документы, подтверждающие вывоз (ввоз) товаров;

- заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов;

- таможенная (грузовая таможенная) декларация, подтверждающая вывоз продуктов переработки давальческого сырья за пределы территории государств–членов Таможенного союза;

- иные документы, предусмотренные законодательством государств–членов Таможенного союза.

Определение места реализации работ и услуг осуществляется следующим образом:

1) если осуществление работ и услуг непосредственно связано с недвижимым/движимым имуществом, находящимся на территории государства – члена Таможенного союза, или если это имущество отдано под аренду, то местом реализации работ, услуг признается территория данного государства;

также если при осуществлении работ, услуг используются транспортные средства, находящиеся на территории государства – члена Таможенного союза, то местом реализации также признается территория данного государства;

2) если на территории государства – члена Таможенного союза оказываются услуги в сфере культуры, искусства, образования, физической культуры, туризма, спорта и т.п., то территория данного государства является местом реализации работ и услуг;

3) если налогоплательщиком (плательщиком) государства–члена Таможенного союза приобретаются консультационные, юридические, бухгалтерские, аудиторские, рекламные, дизайнерские и другие виды услуг, то местом реализации признается территория данного государства.

Если налогоплательщиком (плательщиком) выполняются, оказываются несколько

видов работ, услуг, и реализация одних работ, услуг носит вспомогательный характер по отношению к реализации других работ, услуг, то местом реализации вспомогательных работ, услуг признается место реализации основных работ, услуг [3, ст. 5].

Наша справка. *В налогообложении работ, услуг с 2010 года значительные изменения произошли в Европейском Союзе (ЕС), в частности теперь местом реализации работ и услуг считается место нахождения заказчика по договору, ранее это было место нахождения исполнителя. Следовательно, при трансграничных сделках реализация работ и услуг облагается НДС именно в том государстве, на территории которого находится заказчик. Также изменились требования в части отчетности при реализации работ и услуг. Теперь исполнителю необходимо подавать отчетность с указанием своих заказчиков в других странах ЕС, их номеров регистрации на НДС и на какую сумму им были оказаны услуги.*

Информационный обмен

Вопросы совершенствования процедуры подтверждения факта экспорта и упрощения процедуры возврата налога хозяйствующим субъектам являются наиболее актуальными, именно поэтому возникает необходимость в обеспечении информационного обмена между налоговыми органами [4].

Правовой основой обмена между налоговыми органами информацией, необходимой для администрирования косвенных налогов во взаимной торговле, является межведомственный Протокол об обмене информацией в электронном виде между налоговыми органами государств–членов Таможенного союза об уплаченных суммах косвенных налогов от 11 декабря 2009 года, а также форма заявления и правила (порядок) заполнения заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов, являющиеся его приложениями [5].

Обмен информацией о суммах косвенных налогов, уплаченных в бюджеты государств, осуществляется в форме реестров заявлений о ввозе товаров и уплате косвенных налогов в виде файлов в соответствии с требованиями к составу и структуре информации в электронном виде.

Обмен информацией между налоговыми органами осуществляется ежемесячно не позднее 15-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором была произведена отметка налогового органа на заявлении о ввозе товаров и уплате косвенных налогов. Прием информации каждым из государств подтверждается уведомлением со стороны получателя в течение 3 дней.

В случае представления налогоплательщиком в налоговые органы третьего экземпляра заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов на бумажном носителе и отсутствии его в электронном виде сторона–получатель информации направляет стороне-отправителю запрос о предоставлении заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов в электронном виде. Сторона–отправитель не позднее 10 рабочих дней обязана направить стороне-получателю ответ на запрос в форме заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов либо уведомление об его отсутствии. При этом взаимный обмен информацией по запросам осуществляется между сторонами по каналам связи ежемесячно не позднее 25-го числа.

Ответ на запрос в форме заявления либо уведомление об его отсутствии направляется стороне-получателю не позднее 10 рабочих дней с момента получения запроса [5].

Таким образом, указанными выше документами предусматриваются процедуры ежемесячного обмена информацией между налоговыми органами Сторон о суммах косвенных налогов, уплаченных в бюджеты государств–членов Таможенного союза, в форме реестров Заявлений о ввозе товаров и уплате косвенных налогов, а также взаимных запросов о предоставлении дополнительной информации. Реализация этих процедур потребует создания электронной системы передачи данных и дополнительного технического оснащения налоговых служб.

***

Указанные в настоящей статье документы вступили в силу с принятием Решения Межгоссовета (высшего органа Таможенного союза) о введении в действие с 1 июля 2010 года норм Соглашения о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе от 25 января 2008 года, а также денонсированием действующих международных договоров и нормативно-правовых актов, регулирующих вопросы косвенного налогообложения во взаимной торговле.

В заключение отметим, что сегодня от налоговых органов государств–членов Таможенного союза требуется улучшение качества налогового администрирования при совершенствовании налогового законодательства в целом, унификации перечня документов, порядка и сроков возврата НДС по экспортным операциям. В перспективе, для перехода на единый носитель информации, предполагается разработать мероприятия по стыковке информационных систем налоговых служб, а также по применению единых средств защиты информации при ее передаче по электронным каналам связи [11,12]. Для этого осуществляется подготовка ряда проектов межведомственных и межправительственных соглашений, создающих предпосылки для устранения различий между национальными налоговыми системами путем введения гармонизированных правил косвенного налогообложения.

Литература

1. Соглашение между Правительством Республики Беларусь, Правительством Республики Казахстан и Правительством Российской Федерации о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе от 25 января 2008 г. // www.tsouz.ru

2. Протокол о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров в Таможенном союзе от 11 декабря 2009 г. // www.tsouz.ru

3. Протокол о порядке взимания косвенных налогов при выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе от 11 декабря 2009 г. // www.tsouz.ru

4. *Мамбеталиев Н.Т.*, *Мамбеталиева А.Н.* О вопросах администрирования налоговыми органами взимания косвенных налогов во взаимной торговле государств–участников Таможенного союза. // Сборник материалов международной научно-практической конференции Секретариата Комиссии Таможенного союза и Российской таможенной академии. – Люберцы, 2009.

5. Протокол об обмене информацией в электронном виде между налоговыми органами государств–членов Таможенного союза об уплаченных суммах косвенных налогов от 11 декабря 2009 г. // www.tsouz.ru

6. Протокол о внесении изменений в Соглашение от 25 января 2008 года «О принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе» от 11 декабря 2009 г. // www.tsouz.ru

7. *Мамбеталиева А.Н.* Правовые основы косвенного налогообложения в Таможенном союзе // Налоговая политика и практика. – М., 2010. – № 3. – С. 42–47.

8. Протокол о порядке вступления в силу международных договоров, направленных на формирование договорно-правовой базы Таможенного союза, выхода из них и присоединения к ним от 6 октября 2007 г. // www.tsouz.ru

9. Венская конвенция о праве международных договоров от 23 мая 1969 года.

10. План мероприятий по реализации Соглашения о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе от 25 января 2008 г. // www.tsouz.ru

11. *Мамбеталиев Н.Т.*, *Мамбеталиева А.Н.* О вопросах администрирования налоговыми органами взимания косвенных налогов во взаимной торговле государств–участников Таможенного союза. // Сборник материалов международной научно-практической конференции Секретариата Комиссии Таможенного союза и Российской таможенной академии. – Люберцы, 2009.

12. *Мамбеталиев Н.Т.* Косвенное налогообложение в Таможенном союзе // Налоговый вестник. – М., 2010. – №5. – С. 35–40.

Ключевые слова: Единая таможенная территория; косвенное налогообложение; НДС; акциз; экспорт, импорт; налоговая ставка; налоговая декларация.

Keywords: Uniform customs territory; the indirect taxation; the VAT; the excise; export, import; the tax rate; the tax declaration.