

ОСОБЕННОСТИ ИСЧИСЛЕНИЯ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ ПРИ ПЕРЕМЕЩЕНИИ ТОВАРОВ ЧЕРЕЗ ТАМОЖЕННУЮ ГРАНИЦУ ТАМОЖЕННОГО СОЮЗА

*В.Ф. Тарасова, Е.А. Клаус
г. Белгород, Россия*

Налог на добавленную стоимость (НДС) относится к наиболее значимым налоговым платежам, формирующим доходную часть федерального бюджета Российской Федерации. В доходной части бюджета налоговые поступления по НДС составили в 2010 году 31,8%, а в 2011 году – 28,5 %. В абсолютном выражении в 2010 году поступления в бюджет по данному налогу составили 2642215,7 млн. руб., в том числе на товары, ввозимые на территорию РФ – 1442647,8 млн. руб. В 2011 году поступления составили соответственно 3250411,9 млн. руб. и 1497171,4 млн. руб. Увеличение сумм налоговых платежей в 2011 году по сравнению с 2010 годом составило 23,0 %, по ввозимым товарам – 24,8 %. Таким образом, видно увеличение поступлений в бюджет по НДС по ввозимым товарам. Одним из факторов, влияющих на данный показатель, является создание Таможенного союза [2, 3].

С 1 июля 2010 г. вступил в силу Таможенный кодекс Таможенного союза, который ввел понятие «единая таможенная территория Таможенного союза». Кроме того, им были введены единые условия таможенного тарифа, методы нетарифного регулирования, унифицированные таможенные правила, обеспечено единство управления таможенными службами, а также отменено таможенное регулирование и таможенный контроль на внутренних таможенных границах.

В связи с этим порядок исчисления косвенных налогов, в том числе и налога на добавленную стоимость (НДС) во взаимной торговле между Россией, Беларуссией и Казахстаном регулируется Соглашением о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе от 25.01.2008. Во исполнение этого Соглашения были приняты межправительственные Протоколы «О порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров в таможенном союзе» от 11.12.2009, который внес коррективы в Соглашение.

Следует отметить, что при ввозе товаров из Белоруссии или Казахстана в Россию НДС уплачивает российский налогоплательщик – собственник товара.

Собственником товара является лицо, которое обладает правом собственности на товар либо получает такое право по условиям договора. Момент перехода права собственности обычно закрепляется условиями договора и зависит от наступления определенного события (например, отгрузка товаров). Как правило, собственником является лицо, которое покупает и ввозит на территорию РФ товары.

Кроме того, российские налогоплательщики – собственники товаров уплачивают НДС при ввозе товаров в Россию в следующих случаях:

- если договор заключен с контрагентом из Белоруссии или Казахстана, а товары ввозятся с территории третьей страны – участника Таможенного союза;
- если товары приобретаются российским налогоплательщиком у налогоплательщика другой страны Таможенного союза, действующего на основании договора комиссии, поручения или агентского договора, и при этом товары импортируются с территории третьей страны Таможенного союза;
- если российский налогоплательщик приобретает товары, ранее ввезенные на территорию РФ налогоплательщиком другой страны Таможенного союза, и косвенные налоги по ним не были уплачены;
- если договор заключен с контрагентом из страны, не входящей в таможенный союз, но товары ввозятся с территории Белоруссии или Казахстана [4].

Однако если российская организация приобретает, например, на территории Республики Беларусь товар у белорусской организации и на территории данного государства сразу же

продает этот товар организации, являющейся резидентом Республики Казахстан, то налог на добавленную стоимость по данной операции не исчисляется. В данной ситуации следует исходить из того, что согласно Таможенного кодекса Таможенного союза объектом обложения таможенными пошлинами, налогами являются товары, перемещаемые через таможенную границу. А так как товар находился на территории таможенного союза, следовательно, при приобретении товара российской организацией у белорусской организации, а также его последующей продаже казахской организации российская организация не платит таможенный НДС. Данное положение подтверждается ст. 147 НК РФ, в которой установлено, что местом реализации товаров признается территория Российской Федерации при наличии одного или нескольких следующих обстоятельств:

- товар находится на территории Российской Федерации и не отгружается и не транспортируется;

- товар в момент начала отгрузки или транспортировки находится на территории Российской Федерации.

Так как в рассматриваемой ситуации товар при его продаже российской организацией находился на территории Республики Беларусь, то у российского продавца не возникает объект обложения НДС в соответствии с НК РФ [1].

При ввозе товара на территорию России из Белоруссии и Казахстана при исчислении НДС необходимо учитывать следующее:

1. НДС взимается налоговыми органами РФ по месту учета собственника товаров;

2. Ввозимые товары облагаются по ставке 10% или 18% в зависимости от вида ввозимого товара;

3. Налог уплачивается не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем принятия ввезенных товаров на учет;

4. Необходимо представить в налоговую инспекцию налоговую декларацию по НДС установленной формы и пакет соответствующих документов. Сделать это нужно не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем принятия на учет импортированных товаров. В случаях неуплаты (неполной уплаты) НДС по импортированным товарам в срок или непредставления (несвоевременного представления) декларации налоговый орган может взыскать неуплаченную сумму НДС и пени и привлечь к ответственности согласно российскому законодательству;

5. НДС, уплаченный при ввозе товаров, налогоплательщик вправе принять к вычету [4].

Как отмечалось ранее, при ввозе товаров из Белоруссии или Казахстана в Россию НДС уплачивает российский налогоплательщик – собственник товара.

Собственником товара является лицо, которое обладает правом собственности на товары либо получает такое право по условиям договора. Момент перехода права собственности обычно закрепляется условиями договора и зависит от наступления определенного события (например, отгрузка товаров). Как правило, собственником является лицо, которое покупает и ввозит на территорию РФ товары.

Кроме того, российские налогоплательщики – собственники товаров уплачивают НДС при ввозе товаров в Россию в следующих случаях:

- если договор заключен с контрагентом из Белоруссии или Казахстана, а товары ввозятся с территории третьей страны – участника Таможенного союза;

- если товары приобретаются российским налогоплательщиком у налогоплательщика другой страны Таможенного союза, действующего на основании договора комиссии, поручения или агентского договора, и при этом товары импортируются с территории третьей страны Таможенного союза;

- если российский налогоплательщик приобретает товары, ранее ввезенные на территорию РФ налогоплательщиком другой страны Таможенного союза, и косвенные налоги по ним не были уплачены;

- если договор заключен с контрагентом из страны, не входящей в таможенный союз, но товары ввозятся с территории Белоруссии или Казахстана.

Налоговая база при ввозе товаров из Белоруссии и Казахстана по НДС определяется как сумма таможенной стоимости ввозимого товара, ввозной таможенной пошлины и суммы акциза (по подакцизным товарам) на дату принятия ввезенных товаров на учет на основе стоимости товаров, а также подлежащих уплате акцизов. Этой датой считается день отражения указанных операций на соответствующих счетах бухгалтерского учета на основании первичных документов.

Стоимость приобретенных товаров определяется как цена сделки, подлежащая уплате поставщику за товары (работы, услуги) в соответствии с условиями договора. Если цена сделки определена в иностранной валюте, то для пересчета в рублевый эквивалент используется курс валюты на дату принятия товаров на учет. Если расходы (например, по транспортировке товаров) не учтены в цене сделки, то в налоговую базу они не включаются.

Отметим, что по сделкам между взаимозависимыми лицами органы ФНС России вправе доначислить НДС и пени, если установят несоответствие цены сделки рыночному уровню. Случай, когда стороны сделки признают взаимозависимыми, установлены ст. 105.1 НК РФ.

Исходя из вышеизложенного сумма НДС, которую декларант должен уплатить на таможне, определяется по следующей формуле:

$$\text{НДС} = (\text{ТС} + \text{ТП} + \text{А}) \times \text{Ст},$$

где ТС – таможенная стоимость ввозимого товара;

ТП – сумма ввозной таможенной пошлины;

А – сумма акциза по подакцизным товарам;

Ст – ставка НДС – 10 или 18%.

Сумма НДС, исчисленная в налоговой декларации по импорту из Белоруссии и Казахстана, подлежит уплате в бюджет в срок не позднее 20-го числа месяца следующего за месяцем принятия ввезенных товаров на учет.

НДС по товарам, ввезенным из Белоруссии и Казахстана, необходимо уплатить до представления в налоговый орган соответствующей декларации. Это объясняется тем, что вместе с декларацией представляется платежный документ, подтверждающий уплату исчисленного в этой декларации налога. Вместе с заполненной налоговой декларацией по импорту из Белоруссии или Казахстана в налоговую инспекцию необходимо представить Заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов.

Кроме Заявления вместе с налоговой декларацией нужно представить следующие документы (их заверенные копии):

1) выписку банка или иной документ, подтверждающий фактическую уплату налога по ввезенным товарам;

2) транспортные (товаросопроводительные) документы, подтверждающие перемещение товара с территории одной из стран Таможенного союза (если их оформление предусмотрено законодательством соответствующей страны);

3) счета-фактуры (если их выставление предусмотрено законодательством страны продавца);

4) договоры (контракты) на основании которых приобретены ввозимые товары:

- лизинга;

- товарного кредита (товарного займа);

- об изготовлении товаров;

- на переработку давальческого сырья;

5) информационное сообщение, представленное российскому налогоплательщику поставщиком, если он реализует товары, ввезенные с территории третьего государства – члена Таможенного союза. При этом поставщик может быть как из страны – участника Таможенного союза, так и из другого государства.

6) договоры комиссии, поручения или агентский договор в случае заключения таких договоров;

7) договоры, на основании которых приобретены товары, импортированные в Россию с территории другого государства Таможенного союза, по договорам комиссии, поручения или по агентскому договору.

НДС, уплаченный по товарам, ввозимым с территории Республики Беларусь или Республики Казахстан, налогоплательщик имеет вправе принять к вычету в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом РФ.

Напомним, что принять к вычету НДС вправе только плательщики НДС. Поэтому, не плательщики НДС, например, в связи с применением специальных налоговых режимов, НДС к вычету принять не могут.

В такой ситуации НДС учитывается в стоимости товара по правилам, которые установлены в п. 2 ст. 170 НК РФ.

Таким образом, суммы НДС, подлежащие вычету, отражаются в книге покупок после получения Заявления о ввозе товаров с отметкой налогового органа.

Особенности исчисления НДС при реализации товаров в страны – участники Таможенного союза установлены в статье 1 Протокола о товарах. Следует отметить, что в данном случае не имеет значение, с кем заключен договор на поставку товаров: с хозяйствующими субъектами стран – участников ТС или с контрагентами из третьих стран. Главным является то, что товары вывозятся из России на территорию стран Таможенного союза. Следует обратить внимание, что при экспорте товаров в Белоруссию и Казахстан применяется ставка НДС 0%, которую необходимо документально подтвердить в течение 180 календарных дней со дня отгрузки (передачи) товаров. В случае, если нулевая ставка в установленный срок не подтверждена, то НДС уплачивается по одной из общих ставок – 10% или 18%. Причем налог нужно исчислить и уплатить по итогам того налогового периода, в котором произошла отгрузка. Однако, если факт экспорта в 180-дневный срок не подтвержден, то налогоплательщик не лишается права подтвердить и вернуть уплаченный НДС после того, как истек 180-дневный срок для подтверждения экспорта [4].

Литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Текст] : фед. закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 03.12.2012). // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство».
2. Об исполнении федерального бюджета за 2010 год [Текст] : фед. закон от 07.10.2011 № 272-ФЗ // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство».
3. Об исполнении федерального бюджета за 2011 год [Текст] : фед. закон от 02.10.2012 № 151-ФЗ // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство».
4. О порядке взимания косвенных налогов при выполнении работ, оказании услуг в таможенном союзе [Текст] : межправительственный протокол от 11.12.2009 // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство».

ИНТЕГРАЦИОННЫЕ ПРОЦЕССЫ В ТАМОЖЕННОМ СОЮЗЕ

*Д.В. Федосеев
Н. рук.: Н.П. Сорокина
г. Белгород, Россия*

Таможенный союз (ТС) с 2010 года начал работать в условиях, когда подготовка нормативной базы еще не полностью завершилась. Таможенные службы Республики Беларусь, Республики Казахстан и Российской Федерации предприняли комплекс мер для плавного перехода на новое законодательство. Принятие законодательных актов в области таможенного дела обосновано необходимостью посредством протекционистских мер ограничить внутренний рынок от конкурентного импорта и содействовать продвижению экспортной продукции отечественных производителей на внешние рынки.

Первоначальное формирование Таможенного союза в рамках СНГ произошло еще в 1999 г. 26 февраля был подписан Договор о Таможенном союзе и Едином экономическом пространстве. Его подписали пять государств: Белоруссия, Казахстан, Киргизия, Таджики-