

# ОСОБЕННОСТИ ВЗИМАНИЯ НДС ПРИ ИМПОРТЕ ТОВАРОВ В СТРАНАХ-ЧЛЕНАХ ЕДИНОГО ЭКОНОМИЧЕСКОГО ПРОСТРАНСТВА И ЕВРОПЕЙСКОГО СОЮЗА

Надежда Андреева

*Статья посвящена вопросу возникновения альтернативных издержек при уплате НДС у субъектов хозяйствования при импорте товаров в Таможенном союзе. НДС рассмотрен как косвенный налог, таможенный платеж и мера нетарифного регулирования. Раскрыто понятие «альтернативных издержек» и его отличие от различных затрат, расходов и издержек, возникающих в процессе предпринимательской деятельности. Обосновано отнесение НДС при импорте товаров в Таможенном союзе к альтернативным издержкам субъектов хозяйствования. Дан сравнительный анализ порядка взимания НДС при импорте товаров в Таможенном союзе и в Европейском союзе.*

**Введение.** Одной из особенностей взимания налога на добавленную стоимость (НДС) при импорте товаров в Таможенном союзе является возникновение альтернативных издержек у субъектов хозяйствования. Альтернативные издержки – это выгода, потерянная вследствие неиспользования экономического ресурса в наиболее доходной из всех возможных видов деятельности. Величина упущенной выгоды определяется полезностью наиболее ценной из отброшенных альтернатив.

Концепция альтернативных издержек является действенным инструментом при принятии эффективных экономических решений. Эти решения осуществляются посредством процесса, состоящего из следующих функций принятия решений: постановка задачи, диагностика и анализ ситуаций, поиск альтернатив, сравнение и оценка имеющихся альтернатив, выбор, внедрение решения, сопровождение и контроль. Таким образом, принятие любого решения требует осознания упущенных возможностей каждого варианта действий [1, с.63].

**Основная часть.** В целом, НДС является косвенным налогом, то есть он включается в продажную цену товара и выплачивается потребителем при покупке. По своей экономической сущности НДС представляет собой налог, который вводится на каждой стадии производственного

процесса и процесса реализации товара вплоть до конечного потребления. При этом на каждом из этапов продвижения товара от производителя к конечному потребителю производится зачет ранее уплаченных сумм этого налога. В результате налогообложению подвергается лишь разность между ценой реализации произведенного товара и стоимостью материальных ресурсов, использованных в производственном процессе, – добавленная стоимость [2, с.216].

При этом НДС, взимаемый при перемещении товаров через таможенную границу – это не только налоговый, но и таможенный платеж. Таможенные платежи – установленные законодательством налоги и пошлины, взимаемые таможенными органами при перемещении товаров через таможенную границу, а также сборы за совершение таможенными органами действий, связанных с выпуском товаров, таможенным сопровождением, и иных действий, установленных таможенным законодательством. Уплата таможенных платежей является одним из основных условий операций, связанных с внешней торговлей [3].

Особое значение НДС в таможенном праве заключается в том, что он одновременно входит в систему таможенных платежей и выступает в качестве меры нетарифного регулирования экономического характера. Нетарифные меры внешнеэкономического регулирования - комплекс мер экономического, административного, технического характера (за исключением таможенного тарифа), затрудняющих свободную торговлю между государствами [4, с.184].

Стоит отметить, что одной из основных характеристик НДС является место осуществления налогооблагаемых сделок. Существует два противоположных принципа косвенного налогообложения внешнеторговых операций: принцип страны происхождения товара или услуги, либо принцип страны назначения. При применении принципа страны происхождения НДС облагается добавленная стоимость, произведенная внутри страны, а при использовании принципа страны назначения НДС облагаются товары и услуги, потребляемые внутри страны, независимо от того, где они выпущены. Таким образом, при использовании принципа страны происхождения НДС облагаются экспортируемые потоки, а при использовании принципа страны назначения – импортируемые товары и услуги [5].

Рассмотрим НДС, взимаемый при импорте товаров, с точки зрения субъектов хозяйствования. Известно, что основной целью осуществления

предпринимательской деятельности является производство товаров, выполнение работ или оказание услуг, направленное на получение последующей прибыли. Данные процессы представляют собой совокупность хозяйственных операций, связанных с созданием и продажей готового продукта. Во время его создания и реализации производятся различные расходы, затраты и издержки, которые необходимо различать. В целом, расходование – это процесс, связанный с возмещением потребленных активов, оплатой труда работников, начислениями отдельных видов обязательств и отчислениями в соответствии с действующим законодательством и договорами [6, с.90].

В свою очередь, расходы – это уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме оттока или истощения активов или увеличения обязательств, ведущее к уменьшению капитала. Таким образом, чтобы считаться расходом, отток активов должен уменьшать капитал [7, с.24].

Под затратами понимается использование капитала на приобретение ресурсов для осуществления всей предпринимательской деятельности организации. Приобретенные ресурсы числятся в составе затрат до тех пор, пока не наступит момент признания доходов, на извлечение которых и были использованы данные ресурсы. В момент признания доходов произведенные затраты признаются в качестве расходов. Если затраты не признаны в отчетном периоде в качестве расходов из-за отсутствия приходящихся на них доходов, то они должны отражаться в отчетности в качестве активов, которые будут включаться в расходы в последующие отчетные периоды.

Издержки – денежное выражение затрат, необходимых для осуществления предприятием своей производственной и реализационной деятельности. Затраты и издержки близки по своему экономическому содержанию. Говоря о затратах, подразумеваются все затраченные в отчетном периоде ресурсы; говоря об издержках, подразумеваются израсходованные ресурсы на производство и продажу товаров (работ, услуг) за определенный период и приходящиеся на законченный продукт и остатки незавершенного производства [7, с.24]. Себестоимость законченного продукта – это все издержки в денежном выражении, связанные с его производством и продажей [8, с.146].

Различают бухгалтерские и экономические издержки. Бухгалтерские издержки включают в себя только явные затраты. Неявными издержками

являются альтернативная стоимость услуг труда, альтернативная стоимость применения других ресурсов – земли, капитала. Экономические издержки состоят из явных затрат (бухгалтерские издержки) и стоимости неявных расходов, то есть альтернативных издержек [8, с.148].

Альтернативные издержки – это денежные потери, связанные с упущенными возможностями наиболее эффективного использования ресурсов фирмы. Альтернативные издержки также называют издержками упущенных возможностей. В основе принятия экономических решений лежит тот фактор, что хозяйствующий субъект сталкивается с ограниченностью ресурсов и должен сделать выбор между альтернативными способами применения этих ресурсов. Другими словами, производитель должен иметь в виду, что те или иные ресурсы могут быть использованы альтернативным образом, и, следовательно, необходимо сопоставить ожидаемые выгоды от этих альтернатив [9, с.213].

В бухгалтерском учете цены закупки отражаются без НДС, а НДС отражается отдельно на счете 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам». Счет – это накопитель информации, которая затем обобщается для составления отчетности. Модель счета включает в себя дебет и кредит. Дебет – это левая часть счета, а кредит – правая часть счета. По дебету счета 18 отражаются причитающиеся к оплате либо оплаченные организациями суммы НДС, по кредиту – принятые к вычету суммы, а также списанные суммы НДС, не подлежащие вычетам [10].

В тройственном Таможенном союзе НДС взимается по принципу страны назначения. Таким образом, в Таможенном союзе при экспорте товаров применяется нулевая ставка НДС при условии документального подтверждения факта экспорта, а НДС взимается в стране импорта товаров по национальной ставке, действующей на территории данной страны. При этом суммы НДС, уплаченные по импортированным товарам, подлежат вычетам. Следовательно, в бюджет уплачивается разница между общей суммой НДС, исчисленной по итогам отчетного периода, и суммами налоговых вычетов [11, с.58]. Уплата НДС производится не позднее 22-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом. Отчетным периодом по НДС по выбору плательщика признаются календарный месяц или календарный квартал [12].

Можно предположить, что существует некая возможность инвестирования денег под определенный процент – например, положить их на депозит в солидном банке или приобрести государственные ценные бумаги. Процентная ставка, по которой инвестору будет выплачиваться доход по таким вложениям и составит альтернативные издержки пассивного владения деньгами.

Таким образом, потери капитала при уплате «ввозного» НДС можно рассчитать, используя ставку рефинансирования Национального банка Республики Беларусь (28,5%):

$$A = (R/365) \times \text{НДС} \times Q,$$

где А – альтернативные издержки;

R – ставка рефинансирования;

НДС – НДС, уплаченный при импорте товаров;

Q – количество дней, в которые импортер пассивно владеет деньгами.

Исходя из этого, НДС может быть отнесен к альтернативным издержкам.

*Таблица 1. Расчет альтернативных издержек при импорте товаров*

Стоимость товара, млн. бел. руб.	Сумма «ввозного» НДС, млн. бел. руб.	Ставка рефинансирования (за год), %	Ставка рефинансирования (за день), %	Потери капитала, млн. бел. руб.			
				За 1 день	За 10 дней	За 1 месяц	3 месяца
1	0,2	0,285	0,00078	0,00015	0,00156	0,00468	0,01421
10	2	0,285	0,00078	0,00156	0,01561	0,04684	0,14210
100	20	0,285	0,00078	0,01561	0,15616	0,46849	1,4210
500	100	0,285	0,00078	0,07808	0,78082	2,34246	7,10547
1000	200	0,285	0,00078	0,15616	1,56164	4,68493	14,210

*Примечание* – Источник: [разработка автора].

Рассмотрим систему взимания НДС в Европейском союзе. Основой Европейского союза служит таможенный союз, охватывающий всю торговлю товарами и предусматривающий запрещение импортных и экспортных таможенных пошлин и любых равнозначных сборов в торговых отношениях между государствами-членами, а также установление общего таможенного тарифа в их отношениях с третьими странами. Помимо запрещения таможенных пошлин и равнозначных сборов, между странами-участницами Европейского союза применяется

единообразное регулирование косвенных налогов, поскольку именно эти налоги влекут за собой массу формальностей при пересечении таможенной границы [13, с.21].

Обложение перемещаемого товара НДС в соответствии с общим порядком администрирования косвенных налогов при перемещении товаров между государствами, входящими в Европейский союз, происходит по месту назначения товара, а в стране происхождения применяется нулевая ставка НДС. В связи с тем, что в Европейском союзе таможенные границы между странами-участницами упразднены, применяется система обложения НДС, при которой операции экспорта и импорта между государствами-членами Европейского союза определяются как «приобретение» и «реализация» и связанное с этим «перемещение» товаров. Как и при экспортно-импортных операциях, обложение перемещаемого товара НДС происходит по общему правилу, по месту назначения товара, а в стране происхождения его реализация облагается по нулевой ставке при соблюдении всех необходимых условий. Импортер имеет право на налоговый вычет, который делается в той же самой налоговой декларации. Это значит, что сумма налога фактически не выплачивается таможенным органам, а остается в виде бухгалтерской проводки, служащей лишь для статистических целей [14].

**Заключение.** Таким образом, система обложения НДС при перемещении товаров в Европейском союзе регулирует уплату НДС государствами-членами данного объединения и рассчитана на упрощение процедур обмена товарами между ними. В отличие от механизма администрирования косвенных налогов в Таможенном союзе, обложение перемещаемых товаров НДС в Европейском союзе исключает возникновение альтернативных издержек у субъектов хозяйствования при импорте товаров в случае соблюдения установленных законодательством условий.

#### **СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ**

1. Трофимова, Л.А. Управленческие решения / Л.А. Трофимова, В.В. Трофимов. – Санкт-Петербург: Издательство СПбГУЭФ, 2011. – 190 с.
2. Лыкова, Л.Н. Налоги и налогообложение в России / Л.Н. Лыкова. – Москва: Дело, 2004. – 400 с.
3. Кудрявец, Ю.Н. Виды и порядок уплаты таможенных платежей / Ю.Н. Кудрявец, О. А. Борздыко // КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 [Электр.

ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012.

4. Райзберг, Б.А. Современный экономический словарь / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. – 2-е изд. – Москва: ИНФРА-М, 1999. – 479 с.

5. Валевиц, Ю.В. Взимание НДС в рамках Таможенного союза Беларуси и России: концепция, практика, основные выводы / Ю.В. Валевиц // Белорусский государственный университет [Электронный ресурс]. – 2005. – Режим доступа: <http://www.bsu.by/Cache/pdf/303213.pdf>. – Дата доступа: 10.05.2013.

6. Бабаев, Ю. А. Бухгалтерский учет / Ю. А. Бабаев, И. П. Комиссарова, В. А. Бородин. – Москва: Юнити-Дана, 2005. – 527 с.

7. Жарикова, Л. А. Управленческий учет: учебное пособие / Л. А. Жарикова. – Тамбов: ТГТУ, 2004. – 136 с.

8. Трошин, А.Н. Финансы и кредит / А.Н. Трошин, Т.Ю. Мазурина, В.И. Фомкина. – Москва: Инфра-М, 2009. – 408 с.

9. Салимжанов, И.К. Цены и ценообразование / И.К. Салимжанов. – Москва: ЗАО «Финстатинформ», 2001. – 646 с.

10. Об установлении типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Респ. Беларусь от 29 июня 2011г. № 50: в ред. Постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 20 декабря 2012 г. № 77 // Министерство финансов Республики Беларусь [Электр. ресурс]. – 2012. – Режим доступа: <http://www.minfin.gov.by/rmenu/business-accounting/buhuchet/plans/>. – Дата доступа: 10.05.2013.

11. Киреева, Е. Ф. Налоговая политика стран-членов Европейского союза и государств-членов Таможенного союза: проблемы конкурентоспособности и гармонизации / Е. Ф. Киреева // Белорусский экономический журнал. – 2012. – № 4. – С. 57–73.

12. Налоговый кодекс Республики Беларусь: Особенная часть: принят Палатой представителей 11 дек. 2009 г.: одобр. Советом Респ. 18 дек. 2009 года: в ред. Закона Респ. Беларусь от 26 октября 2012 г. № 431-3 // Национальный правовой интернет-портал Республики Беларусь [Электр. ресурс]. – 2013. – Режим доступа: <http://www.pravo.by/main.aspx?guid=3871&p0=Hk0900071&p2={NRPA}>. – Дата доступа: 10.05.2013.

13. Наку, А. А. Таможенное право ЕС: учебное пособие / А. А. Наку. – Москва: Аспект Пресс, 2003. – 77 с.

14. How VAT works: general overview // European Comission Website [Electr. resource]. – 2013. – Mode of access: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/vat/how\\_vat\\_works/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/index_en.htm). – Date of access: 10.05.2013.

**VAT collection peculiarities on import of goods in the Common Economic Space and in the European Union (Nadezhda Andreeva).**

*The article is devoted to the question of alternative costs emergence when VAT paying on import of goods by business entities in the Customs Union and the reasons of such emergence. VAT is considered as an indirect tax, a customs payment and a non-tariff regulatory measure. The conception of alternative costs is articulated. Rating of VAT which paid on import of goods in the Customs Union to the alternative costs of business entities is grounded. The benchmarking study of VAT administration on import of goods in the Customs Union and in the European Union is given.*

*Статья поступила 10 июня 2013 г.*

***e-mail автора:*** *nadya\_marhanova@mail.ru*