

АСПЕКТЫ ФОРМИРОВАНИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИ СОВЕРШЕНИИ ВНЕШНЕТОРГОВЫХ ОПЕРАЦИЙ В РАМКАХ ЕВРАЗИЙСКОГО ИНТЕГРАЦИОННОГО ОБЪЕДИНЕНИЯ

Любовь Тарарышкина, Юрий Тарарышкин

В статье рассмотрены теоретические и практические аспекты развития налогообложения при совершении внешнеторговых операций в условиях формирования Евразийского экономического союза.

Введение. Основной принцип международной торговли заключается в том, чтобы покупать дешевле в одном государстве и продавать дороже в другом. Выгоды от торговли распределяются в зависимости от того, в каком государстве цены изменились в большей степени.

На формирование цены значимое влияние оказывают налоги, которые увеличивают стоимость товара, перемещаемого через границу, и уплата которых при продаже товара перекладывается на другие лица. К таким налогам относятся косвенные налоги.

В теории налогообложения по своей сути к косвенным налогам относятся таможенные пошлины, налог на добавленную стоимость и акцизы. Согласно теории переложения налогов распределение налогового бремени от косвенного налогообложения возможно только в процессе обмена, результатом которого является формирование цены. Плательщик налога именно через обменные и распределительные процессы способен переложить налоговое бремя на иное лицо – носителя налога, который и несет тяжесть налогообложения. В результате косвенные налоги уплачиваются импортерами в стране потребления товаров, а носителями налога становятся потребители товаров.

В совокупности элементов договорно-правовой базы Таможенного союза (далее – ТС) с 2007 – 2012 гг. и формирующегося Евразийского экономического союза (далее – ЕАЭС, Союз) важная роль отводится международным правовым актам, регулирующим вопросы налогообложения перемещаемых товаров на единой таможенной территории ЕАЭС, законодательству Союза и Республики Беларусь. Наднациональными и наднациональными правовыми актами определены финансовые механизмы ТС, которые обеспечили свободное перемещение товаров на единой таможенной территории интеграционного объединения и наполнение доходов бюджетов стран-членов Союза.

Основная часть. С введением в действие с 1 июля 2010 г. Договора о Таможенном кодексе Таможенного союза Беларуси, Казахстана и России от 27.11.2009 г. функции контроля перемещения товаров таможенными органами перенесены с внутренних границ на внешний контур. Финансовые механизмы договорно-правовой базы ТС обеспечивают эффективную работу единой таможенной территории Беларуси, Казахстана и России, применяются как на внешнем контуре таможенной границы интеграционного объединения, так и внутри его (во взаимной торговле Беларуси, Казахстана и России).

Одним из основных методов государственного регулирования внешнеторговой деятельности является метод таможенно-тарифного регулирования внешней торговли товарами посредством таможенных платежей. Таможенные платежи представляют собой денежные средства, взимаемые таможенными органами с лиц, участвующих в процессе перемещения товаров и транспортных средств через таможенную границу, уплата которых является одним из условий проведения внешнеторговых операций. Объектами обложения таможенными платежами являются: товары, перемещаемые через таможенную границу интеграционного объединения; условия совершения в отношении организаций и физических лиц юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу специальных разрешений (лицензий), либо в связи с перемещением товаров через таможенную границу Союза.

В соответствии с Таможенным кодексом ТС (ст.70) при совершении внешнеторговых операций при перемещении товаров через таможенную границу уплачиваются таможенные платежи: ввозная таможенная пошлина; вывозная таможенная пошлина; налог на добавленную стоимость и акцизы, взимаемые при ввозе товаров на таможенную территорию ТС; таможенные сборы. Специальные, антидемпинговые и компенсационные пошлины устанавливаются в соответствии с международными договорами и (или) законодательством государств - участников Союза и взимаются в порядке, предусмотренном Таможенным кодексом Союза для взимания ввозной таможенной пошлины.

В настоящее время таможенные платежи уплачиваются (взыскиваются) в государстве – члене евразийского интеграционного объединения, таможенным органом которого производится выпуск товаров. Таможенные платежи, взимаемые таможенными органами, являются одним из источников доходов бюджета, относятся к республиканским налогам и

сборам, уплачиваются в республиканский бюджет и за счет их обеспечивали финансирование расходов бюджета, в том числе социальных объектов, выплаты пенсий, стипендий и т.д. Плательщиками таможенных платежей являются резиденты стран-членов Союза.

В отношении товаров для личного пользования применяются положения Соглашения о порядке перемещения физическими лицами товаров для личного пользования через таможенную ТС и совершения таможенных операций, связанных с их выполнением, от 18 июня 2010 г.

Виды и ставки таможенных сборов устанавливаются законодательством государств - членов Союза. Размер таможенных сборов не может превышать примерной стоимости затрат таможенных органов за совершение действий, в связи с которыми установлен таможенный сбор.

В соответствии с Указом Президента N 443 от 13 июля 2006 г. «О таможенных сборах» таможенными органами Республики Беларусь взимались следующие таможенные сборы за: совершение таможенных операций; таможенное сопровождение товаров; осуществление мер по защите прав на объекты интеллектуальной собственности; выдачу квалификационного аттестата специалиста по таможенному оформлению; принятие таможенными органами предварительного решения; включение в реестр банков и небанковских кредитно-финансовых организаций, признанных таможенными органами гарантами уплаты таможенных платежей.

Соглашением о едином таможенно-тарифном регулировании в интеграционном объединении от 25.01.2008 г. введен в действие с 1 января 2010 г. Единый таможенный тариф – свод ставок ввозных таможенных пошлин, применяемых к товарам, ввозимым на единую таможенную территорию из третьих стран (далее – ЕТТ), систематизированный в соответствии с ТН ВЭД, и являющийся инструментом торговой политики Союза. В целях приведения ЕТТ в соответствие с тарифными обязательствами России перед ВТО Советом ЕЭК 16 июля 2012 г. принято Решение от 16 июля 2012 г. № 54 «Об утверждении единой Товарной номенклатуры внешнеэкономической деятельности и Единого таможенного тарифа Таможенного союза», утвердившее обновленный ЕТТ, применяемый с 23 августа 2012 г.

С сентября 2010 г. Соглашением об установлении и применении в интеграционном объединении порядка зачисления и распределения ввозных таможенных пошлин (иных пошлин, налогов и сборов, имеющих эквивалентное действие) от 20.05.2010 г. введен в действие механизм зачисления и распределения сумм ввозных таможенных пошлин, взимаемых на внешнем контуре единой таможенной территории Союза, который обеспечивал поступление таможенных пошлин в бюджет каждого государства-члена формирующегося ЕАЭС, в соответствии с

установленным нормативом исходя из доли импорта. В качестве основы такого механизма предложена методика определения нормативов распределения ввозных таможенных пошлин исходя из сравнения характеристик, основанных на объемах импорта государств-членов Союза из стран вне СНГ.

Проведенный расчет за 2008–2009 гг. позволил установить нормативы распределения сумм ввозных таможенных пошлин в следующих размерах для Республики Беларусь – 4,7 %, Республики Казахстан – 7,33 %, Российской Федерации – 87,97 %. Основным условием при установлении нормативов распределения сумм ввозных таможенных пошлин явилось то, что каждое государство ТС не должно потерять доходы бюджета от внедрения разработанного механизма. Казначейство Министерства финансов Казахстана перечисляло в казахстанских тенге Республике Беларусь – 4,7%, Российской Федерации – 87,97 % от собранных сумм ввозных таможенных пошлин казахстанскими таможенными органами на внешнем контуре таможенной границы единой таможенной территории интеграционного объединения. Аналогично от казначейства Министерства финансов Республики Беларусь Казахстану и России поступали суммы ввозных таможенных пошлин в белорусских рублях в размерах 7,33 % и 87,97 % от собранных белорусскими таможенными органами. Казначейство Российской Федерации в размерах 7,33 % и 4,7 % от собранных в российских рублях ввозных таможенных пошлин российскими таможенными органами направляло в бюджеты Казахстана и Беларуси. Опыт применения этого механизма подтвердил его эффективность: на единой таможенной территории интеграционного объединения более чем на треть вырос объем поступлений по ввозным таможенным пошлинам.

В соответствии с Таможенным Кодексом Союза (ст. 84) порядок уплаты вывозных таможенных пошлин устанавливались международным договором государств-членов интеграционного объединения. В Республике Беларусь вывозные таможенные пошлины применялись только в отношении экспортируемых нефти, нефтепродуктов, калийных удобрений, кожевенного сырья и семян рапса, некоторых видов древесины. В Российской Федерации вывозные таможенные пошлины применяются к около 490 товарным позициям. В Республике Казахстан вывозные таможенные пошлины применяются к 1000 товарным позициям. При этом размеры ставок вывозных таможенных пошлин в Беларуси, Казахстане и России отличались.

Статьей 5 Протокола об отдельных временных изъятиях из режима функционирования единой таможенной территории интеграционного объединения от 5.07.2010 г. была установлена необходимость заключения соглашения, определяющего порядок взимания и зачисления вывозных таможенных пошлин при торговле с третьими странами. Однако с учетом специфики взаимной торговли нефтью и нефтепродуктами между Республикой Беларусь и Российской Федерацией, а также между Российской Федерацией и Республикой Казахстан было принято согласованное решение урегулировать вопрос взимания вывозных таможенных пошлин в отношении данных товаров в двустороннем формате.

С 1 января 2011 г. было введено в действие и временно применяется Соглашение о порядке уплаты и зачисления вывозных таможенных пошлин (иных пошлин, налогов и сборов, имеющих эквивалентное действие) при вывозе с территории Республики Беларусь за пределы таможенной территории формирующегося ЕАЭС нефти сырой и отдельных категорий товаров, выработанных из нефти от 09.12.2010 г. Соглашением во взаимной торговле между Россией и Беларусью отменены вывозные таможенные пошлины (иные пошлины, налоги и сборы, имеющие эквивалентное действие) и количественные ограничения по нефти и нефтепродуктам. Вывозные таможенные пошлины при вывозе нефти и нефтепродуктов за пределы единой таможенной территории интеграционного объединения с территории Республики Беларусь уплачиваются белорусскими экспортерами по ставкам, установленным равными ставкам, действующим в России, в долларах США, и перечисляются в полном объеме в российский бюджет. По белорусской же нефти вывозные таможенные пошлины уплачиваются в бюджет Республики Беларусь. Реализация Соглашения способствует более тесной интеграции государств-членов формирующегося ЕАЭС и обеспечивает полноценное функционирование единой таможенной территории объединения.

В мировой практике применяется две системы обложения косвенными налогами: принцип «страны происхождения» и принцип «страны назначения». При принципе «*страны происхождения*» ввозимые товары, налогом на добавленную стоимость (далее – НДС) и акцизами не облагаются, а экспортируемые товары облагаются косвенными налогами, которые поступают в бюджет страны производителя товара.

Преимущества применения принципа страны происхождения очевидны для государства, где уровень производства превышает внутреннее потребление и имеется положительное сальдо во внешней торговле.

Основные недостатки принципа страны происхождения заключаются в следующем:

- создаются экономические искажения, т.к. изменяются относительные цены товаров, произведенных на месте и за рубежом (по сравнению с ситуацией без налога);
- увеличивается цена экспортируемых товаров.

Принцип «*страны назначения*» означает применение экспортером ставки НДС в размере ноль процентов и освобождение от акцизов. При предоставлении в налоговые органы соответствующих документов происходит вычет НДС либо освобождение от акцизов и, таким образом, экспортируемый товар «очищается» от внутренних налогов, что обеспечивает принцип нейтральности косвенных налогов и не зависимость величины ставки налога от системы налогообложения другого государства. *Импортер* при ввозе товара исчисляет НДС и акцизы по ставкам, действующим на территории импортера.

Таким образом, основным условием применения принципа страны назначения является необходимость взимать НДС и акцизы по ввозимым товарам, для чего должна быть создана система действенного контроля за перемещением товаров через границу с целью налогообложения ввозимых и освобождения от налога фактически вывозимых товаров.

Преимущества применения принципа страны назначения:

- государство полностью контролирует свой собственный доход и не зависит от воздействия налогов в любой другой стране, откуда поступают товары;
- экспортируемые товары более конкурентоспособны на мировом рынке, так как в цену экспорта косвенные налоги не включаются, что способствует оживлению деятельности предприятий за счет увеличения объемов экспорта;
- данный принцип не зависит от условий взимания НДС и акцизов (льготы и т.д.) в другой стране.

Принцип страны назначения при взимании косвенных налогов считается наиболее прогрессивным и имеет важное значение для правильного функционирования общего рынка и полностью соответствует природе

НДС как налога на потребление. Акцизы применяются во всех государствах. Во-первых, они один из важных источников дохода бюджета; во-вторых, это средство регулирования спроса и предложения.

Товары, ввозимые на территорию Республики Беларусь со стран дальнего Зарубежья, Прибалтики, стран СНГ, с которыми применяется таможенное оформление и таможенный контроль, облагаются налогом на добавленную стоимость при таможенном декларировании товаров. В Беларуси взимание НДС и акцизов при осуществлении внешнеторговых операций производится таможенными органами с 1995 г. Такой порядок взимания косвенных налогов по импортируемым товарам соответствует правилам ВТО. Во взаимной торговле государств-членов формирующегося ЕАЭС в соответствии с Соглашением о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в Союзе от 25.01.2008 с 1 июля 2010 г. взимание налога на добавленную стоимость и акцизов по ввозимым товарам осуществлялось налоговыми органами. При разработке международных договоров, направленных на создание более благоприятных условий во взаимной торговле субъектов хозяйствования государств-членов формирующегося ЕАЭС, учтена практика применения косвенного налогообложения во взаимной торговле Беларуси и России.

Протоколом о порядке взимания косвенных налогов при выполнении работ, оказании услуг в ТС от 11.12.2009 г. установлен единый подход к обложению налогом на добавленную стоимость работ (услуг). Налогообложение осуществляется в том государстве, территория которого признается местом реализации работ (услуг). Положения Протокола совпадали с нормами ст. 33 Общей части Налогового кодекса Республики Беларусь.

В качестве основы функционирования механизма взимания косвенных налогов служит форма документа для контроля за перемещением товаров и уплатой косвенных налогов – заявление о ввозе товаров.

Взимание акцизов по товарам, подлежащим маркировке акцизными марками, в Беларуси и России осуществлялось таможенными органами, в Казахстане – налоговыми органами.

Отличие в ставках НДС в государствах – членах формирующегося ЕАЭС обусловлено различиями экономических систем (соотношением сырьевой и промышленной составляющей) и ходом развития экономических реформ. Различия в ставках акцизов незначительны, за исключением таких товарных позиций, как бензин автомобильный, дизельное топливо и сигареты без фильтра. В целом, ставки акцизов имели достаточно сближенные значения, либо размер отклонений уровней акцизов между собой был невелик, более чем в половине случаев ставки

акцизов были гармонизированы (около 60 % от общей доли базового перечня подакцизных товаров). Проблемными, с точки зрения гармонизации ставок акцизов в государствах-членах формирующегося ЕАЭС, являются такие виды подакцизных товаров, как бензин автомобильный и дизельное топливо, а также сигареты без фильтра (величина отклонений минимального значения от максимального составляла более 100 %).

Для обеспечения полноты уплаты косвенных налогов применялось законодательство государства – участника интеграционного объединения, регулирующее принципы определения цены в целях налогообложения. Вместе с тем, применение трансфертного ценообразования в Республике Казахстан приводило к увеличению стоимости импортного товара, а соответственно к снижению конкурентоспособности белорусских и российских товаров, что требовало использования одинаковых подходов к ценообразованию.

Конечным этапом при формировании ЕАЭС является отмена принципа резидентства декларантов при таможенном декларировании товаров, что подразумевает под собой возможность уплаты таможенных платежей (таможенных пошлин, НДС и акцизов) в любой из стран ЕАЭС независимо от места регистрации декларанта. Решение данного вопроса в рамках объединения увязано с проработкой широкого круга вопросов в сфере налогового, банковского, валютного, финансового, судебного и иных видов законодательства.

Применяемая в недавнее время зачетная система взимания НДС с применением к экспорту нулевой ставки налога и налогообложением импорта не оказывало искажающего влияния на условия конкуренции, поскольку:

- 1) на территории каждого государства применялись единые национальные ставки как к отечественным, так и импортным товарам;
- 2) налогообложение НДС взаимной торговли в интеграционном объединении осуществляется по принципу страны назначения, т.е. с полным освобождением от НДС экспорта за счет применения нулевой ставки и обложением импорта по ставкам, действующим в стране – потребителе товара.

Согласно положениям Налогового кодекса Республики Беларусь, при определении суммы налогового обязательства по налогу на добавленную стоимость, сумма налога, исчисленная плательщиком, и предъявленная

покупателям уменьшается на сумму НДС, уплаченную в бюджет Республики Беларусь, в том числе при таможенном декларировании импортированных товаров. Это означает, что НДС, уплаченный в бюджет иностранного государства при импорте товара, принадлежащего белорусскому плательщику налогов, не может быть зачтен при исчислении его налогового обязательства по НДС в Республике Беларусь.

Для того чтобы уплатить НДС при декларировании товаров в другом государстве и иметь возможность учесть его при подсчете налогового обязательства в дальнейшем, необходимо быть плательщиком НДС в этом государстве. В ином случае, НДС, возмещенный декларанту, по товару, прошедшему таможенный контроль и таможенное декларирование в другом государстве интеграционного объединения, увеличит стоимость товара. Эти подходы присутствуют в налоговых кодексах государств-членов Союза.

Для предоставления права производить таможенный контроль и таможенное декларирование товаров не по месту основной регистрации, организация государства-члена формирующегося ЕАЭС должна будет зарегистрироваться в качестве плательщика налогов в другом государстве-члене объединения. Соответственно у плательщика возникает два учетных номера плательщика (далее-УНП), поскольку по месту основной деятельности он также сохраняется в статусе налогового резидента этого государства.

В дальнейшем, если импортированный товар будет реализован в государстве, на территорию которого он импортировался, УНП, присвоенный в этом другом государстве будет использован при поставке импортного товара покупателю в этом же государстве, что соответственно приводит к обязанности представить в иностранном государстве налоговую декларацию и уплатить НДС, налог на прибыль. Однако, это может быть использовано предприятиями России и Казахстана и в настоящее время.

Отмена принципа резидентства в формирующемся ЕАЭС потребует разработки нового порядка администрирования ввозного НДС, который может свести к минимуму те преимущества для плательщиков, которые несет в себе такая отмена и, по сути, ничего не изменит, поскольку импортеры во избежание излишних административных процедур будут осуществлять таможенную очистку товаров по действующей ныне схеме.

Так, например, при таможенной очистке товаров в Республике Беларусь казахстанский импортер должен произвести уплату НДС по ставке, действующей в стране, являющейся конечным получателем товара (Казахстан), что требует разработки механизма контроля за его доставкой к месту назначения и выработки соответствующего механизма межбюджетных отношений. В случае уплаты НДС по ставке, действующей в стране, в которой непосредственно осуществляется таможенная очистка, требуется разработка механизма возврата плательщику НДС при вывозе товаров на территорию другого государства ЕАЭС. С учетом того, что в Республике Беларусь наибольшая ставка НДС, привлекательность отмены принципа резидентства будет сведена к минимуму.

При этом, действующим законодательством уже предусмотрены меры для стимулирования таможенной очистки в Республике Беларусь: товары, ввозимые в Республику Беларусь лицами, обладающими статусом уполномоченного экономического оператора и включенными в реестр владельцев таможенных складов и (или) в реестр владельцев складов временного хранения, освобождаются от налога на добавленную стоимость, взимаемого таможенными органами. Условием такого освобождения является экспорт лицом - владельцем склада товаров, ввозимых им в Республику Беларусь, с применением ставки НДС в размере ноль (0) процентов. Отмена принципа резидентства одновременно потребует проработки следующих вопросов:

- межбанковского сотрудничества государств-членов ЕАЭС в отношении открытия счетов декларантов в государстве, где будет производиться таможенная очистка товаров;
- определения валюты уплаты таможенных платежей;
- порядка перечисления косвенных налогов между бюджетами государств-членов ЕАЭС;
- решения спорных вопросов в случае не поступления платежей и товаров и др.

Таким образом, подготовка и рассмотрение вариантов отмены принципа резидентства в ЕАЭС требует разработки комплекса мероприятий и оценки их эффективности.

Заключение. Опыт формирующегося ЕАЭС подтверждает эффективность действующего механизма интеграционного взаимодействия, включающего правовые, экономические и финансовые инструменты. Действующие финансовые механизмы обеспечивают создание одинаковых

условий для перемещения товаров на единой таможенной территории ЕАЭС и применение единого торгового режима в отношении товаров третьих стран.

Вместе с тем, для повышения эффективности функционирования финансовых механизмов в ЕАЭС требуется:

- унификация ставок вывозных таможенных пошлин;
- разработка и введение в действие трехстороннего международного договора между правительствами государств – членов ЕАЭС о взимании, зачислении и уплате вывозных таможенных пошлин;
- устранение торговых барьеров, влияющих на развитие экономических отношений между государствами – участниками ЕАЭС;
- применение единого порядка ценообразования;
- совершенствование налогового и таможенного администрирования;
- гармонизация национальных налоговых законодательств государств – участников ЕАЭС;
- выработка эффективного механизма взимания косвенных налогов в условиях отмены принципа резидентства декларирования товаров.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Договор о создании единой таможенной территории и формировании Таможенного союза от 6.10.2007 г.
2. Договор о Таможенном Кодексе Таможенного союза от 27.11.2009 г. (в редакции Протокола от 16.04.2009 г.).
3. Кийко Д.Н. Сбалансировать бюджет снижением налоговой нагрузки / Д.Н. Кийко // Финансы. Учет. Аудит. – 2012. – №3. – С. 28–31.
4. Киреева Е.Ф. Налоговая политика стран-членов Европейского союза и государств-членов Таможенного союза: проблемы конкурентоспособности и гармонизации // Белорусский экономический журнал. – 2012. – №4. – С. 57–73.
5. Соглашение об установлении и применении в Таможенном союзе порядка и зачисления и распределения ввозных таможенных пошлин (иных пошлин, налогов и сборов, имеющих эквивалентное действие) от 20.05.2010 г.
6. Соглашение о едином таможенно-тарифном регулировании в Таможенном союзе от 25.01.2008 г.
7. Соглашение о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе от 25.01.2008 г.
8. Соглашение о порядке уплаты и зачисления вывозных таможенных пошлин (иных пошлин, налогов и сборов, имеющих эквивалентное действие) при вывозе с территории Республики Беларусь за пределы таможенной территории Таможенного союза нефти сырой и отдельных категорий товаров, выработанных из нефти от 9.12.2010 г.
9. Тарарышкина Л.И. Особенности налогообложения внешнеторговых операций в условиях единой таможенной территории Таможенного союза ЕврАзЭС/ Белорусский экономический журнал. –2011. –№4. – С.15-23.

10. Тарарышкина, Л.И., Тарарышкин Ю.В. Аспекты финансово-кредитного механизма в условиях единой таможенной территории Таможенного союза ЕврАзЭС// Экономический рост Республики Беларусь: глобализация, инновационность, устойчивость: материалы IУмеждународ. науч.-практ.конф. (Минск, 19-20 мая 2011 г.): в 2 т. – Т.1. – С.331-333.

Aspects of taxation when performing foreign trade operations in the framework of the Eurasian integration association (Lyubov Tararyshkina, Yuriy Tararyshkin)

The article discusses the theoretical and practical aspects of the development of taxation when performing foreign trade operations in the context of the formation of the Eurasian Economic Union.

e-mail авторов для контактов: tararyshkina@rambler.ru.