

**Механизмы взаимодействия налоговых и таможенных органов
при взимании косвенных налогов**

Рассмотрены неурегулированные российским налоговым законодательством в области взаимодействия налоговых и таможенных органов при взимании косвенных налогов. Проанализированы вопросы взаимоотношений налоговых и таможенных органов Российской Федерации.

Ключевые слова: *косвенные налоги; формирование доходной части бюджета; налоговое администрирование; таможенные сборы; взаимодействие таможенных и налоговых органов; налоговая система; таможенная система; таможенные инструменты.*

Наполнение доходной части бюджета, как мы уже отмечали, практически целиком зависит от того, насколько эффективно будут исполнять свою роль налоговые и таможенные органы. Наиболее плотной сферой их взаимодействия является порядок действий, процедур, способов контроля и учета уплаты косвенных налогов.

Изначально взаимодействие налоговых и таможенных органов базируется на законодательно регламентируемых процедурах Налогового кодекса РФ и Соглашении о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе от 25 января 2008г. Методология взимания прописана в Протоколе о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров в Таможенном союзе от 11 декабря 2009 г. Хотя Соглашение разрабатывалось на основе двустороннего соглашения между Россией и Белоруссией, практически все нормы были перенесены и на трехстороннее соглашение после вступления Казахстана в Таможенный союз.

В Соглашении, в частности, сказано, что при экспорте товара с территории государства – члена Таможенного союза на территорию другого государства – члена Таможенного союза налогоплательщиком государства – членом Таможенного союза, с территории которого вывезены товары, применяется ставка НДС в размере 0%. Так же происходит освобождение от уплаты акцизов при условии представления в налоговую службу документов, которые предусмотрены п. 2 ст. 1 о применении косвенных налогов при экспорте товаров указанного выше Соглашения.

Далее в Соглашении сказано, что при экспорте товара из одного государства – члена Таможенного союза в другое государство – член Таможенного союза налогоплательщик может получить налоговый вычет (зачет) в таком порядке, который предусмотрен законодательством государства – члена Та-

моженного союза, и применяется в отношении товара, который экспортирован с территории этой страны за пределы Таможенного союза.

При этом соблюдается общий принцип: при ввозе товаров налогоплательщик уплачивает налоги налоговым органам, при вывозе товаров применяется нулевая ставка НДС и налог возмещается также налоговыми органами.

Во 2 пункте настоящего Соглашения говорится, что для подтверждения обоснованности применения ставки НДС 0% и освобождения от уплаты акцизов налогоплательщиком государства – члена Таможенного союза, с территории которого вывезены товары, в налоговый орган одновременно с налоговой декларацией должны быть представлены такие копии документов:

1) договоры (контракты) на основании которых осуществляется экспорт товаров с учетом всех изменений, дополнений и приложений к ним; договоры (контракты) на изготовление товаров; договоры (контракты) на переработку давальческого сырья; договоры лизинга;

2) заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов оформленное соответствующим образом;

3) транспортные (товаросопроводительные) документы, которые предусмотрены законодательством государства - члена ТС, подтверждающие перемещение товаров. Если такие документы не предусмотрены, то предоставлять их не нужно;

4) иные документы, подтверждающие обоснованность применения ставки НДС 0% или освобождения от уплаты акцизов, предусмотренные законодательством государства, с территории которого экспортированы товары.

Что касается выписки банка, подтверждающей поступление выручки (которая тоже входила в перечень обязательных документов), то здесь произошло серьезное изменение в налоговом законодательстве по поводу применения косвенных налогов в ТС и на котором необходимо остановиться особо.

Итак, с 1 октября 2011 г. вступил в силу Федеральный закон от 19 июля 2011г. №245-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах». В статье 165, содержащей перечень документов, которыми налогоплательщики могут подтвердить нулевую ставку НДС при экспорте товаров в третьи страны, произошли изменения. Из этого перечня была исключена выписка банка, которую было очень сложно получить налогоплательщику до этого. Тем самым был либерализован порядок применения нулевой ставки НДС.

Для Таможенного союза это означает, что для подтверждения нулевой ставке при экспорте товаров в Казахстан и Белоруссию в налоговые органы тоже нужно представлять определенный пакет документов, в который в соответствии с Протоколом взимания косвенных налогов включена выписка банка, подтверждающая получение выручки от реализации экспортированных товаров. Но в протоколе после этого сказано: «если иное не предусмотрено

законодательством государства – членом Таможенного союза. Такое «иное» как раз с 1 октября 2011 года и предусмотрено – выписку банка предоставлять не нужно, в том числе и в рамках торговли ТС.

Данное изменение в налоговом законодательстве является базовым для всех норм по НДС и связанных с ним. Так, изменилось российское налоговое законодательство в части определения налоговой базы, когда на счет налогоплательщика поступает иностранная валюта. Так, уже упомянутый нами Закон №245-ФЗ внес изменение в ст. 153 Налогового кодекса. Поскольку выписка банка для подтверждения нулевой ставки НДС уже не нужна, необходимо было изменить норму ст.153 НК РФ. До 1 октября 2011 года налоговая база по экспортным товарам рассчитывалась исходя из курса, действовавшего на дату поступления выручки. Сейчас же налоговая база рассчитывается исходя из курса, действовавшего на дату отгрузки товаров, причем, если выручка поступает в иностранной валюте.

Все другие документы, представляемые в налоговый орган стороной-экспортером соответствуют Протоколу о порядке взимания косвенных налогов. Рассмотрим порядок взаимодействия налоговых и таможенных органов при взимании НДС.

Плательщиками НДС на таможне являются участники внешнеэкономической деятельности. Объектом налогообложения являются операции по ввозу товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Для НДС принципиальным вопросом является условия и порядок его возмещения. Возмещение НДС – это специальная процедура, осуществляемая налоговыми органами, которая заключается в возврате НДС, уплаченного налогоплательщиком своим поставщикам по товарам (работам, услугам), либо НДС, уплаченного в соответствии с установленным порядком в бюджет. Возмещение осуществляется в двух видах: путем зачета либо путем возврата.

Зачет – это учетная налоговая операция, совершаемая налоговым органом, в результате которой погашается задолженность налогоплательщика по уплате недоимки, пени, присужденных налоговых санкций.

Возврат – это финансовая операция, осуществляемая органами федерального казначейства, на основании документов, направляемых налоговыми органами, по возврату денежных средств налогоплательщику.

Налог на добавленную стоимость во внешнеэкономической деятельности уплачивается таможенным органам, а не поставщикам импортируемых товаров. При этом для товаров, предназначенных для перепродажи, а также материальных ресурсов для производственных целей, НДС должен приниматься к возмещению по мере их оприходования независимо от оплаты иностранным поставщикам и факта реализации.

Налог на добавленную стоимость возмещается из бюджета при соблюдении следующих условий:

- приобретение ввозимых материальных ценностей для осуществления производственной деятельности или иных операций, признаваемых объектами налогообложения, или для продажи;
- фактическая уплата НДС таможенными органами, что должно быть подтверждено платежными документами;
- принятие материальных ценностей к учету при наличии соответствующих первичных документов (при ввозе на таможенную территорию РФ основных средств или нематериальных активов данные средства труда должны быть введены в эксплуатацию с отражением на счете 01 «Основные средства» и (или) 04 «Нематериальные активы»);
- наличие грузовой таможенной декларации, а также других документов, подтверждающих фактический ввоз товарно-материальных ценностей на территорию РФ;
- соответствующая запись в книге покупок.

После соблюдения этих условий НДС может быть предъявлен к зачету бюджетом независимо от факта реализации этих ценностей и оплаты поставщику.

Вопрос о применении нулевой ставки НДС при экспорте носит более актуальный характер, поскольку именно при этом обнаруживается большинство правонарушений законодательства о возмещении НДС.

Рост злоупотреблений, которые связаны с возмещением НДС при экспорте товаров, со стороны недобросовестных налогоплательщиков привел к тому, что рост возмещения налога на добавленную стоимость превысил рост объемов экспорта более чем в 2 раза. Этот факт приводит к серьезным потерям доходной части бюджета. Отчасти такую ситуацию можно объяснить ослаблением налогового и таможенного контроля за субъектами внешнеэкономической деятельности.

Недостаточная эффективность контроля за вывозом товаров обусловлена:

– низкой оперативностью обмена информацией между таможенными органами, в которых оформляются таможенные товары, и приграничными таможенными органами, в зоне деятельности которых осуществляется вывоз этих товаров с таможенной территории Российской Федерации, а также тем фактом, что у них отсутствует оперативный доступ к централизованному информационному ресурсу таможенных органов, который консолидирует соответствующую информацию;

– неэффективным использованием электронного документооборота (преимущественно используется бумажный документооборот), что значительно ограничивает пропускную способность пунктов пропуска через государственную границу России, на которые возложена основная нагрузка по учету вывоза товара, на основании действующих процедур контроля за фактическим вывозом.

Недостаточная эффективность контроля правомерности применения нулевой ставки НДС налогоплательщиками при экспорте товаров обусловлена:

- отсутствием оперативного доступа налоговых органов к данным таможенных и других федеральных органов исполнительной власти, которая необходима для проведения эффективного налогового контроля;

- недостаточным уровнем использования современных информационных и телекоммуникационных технологий в рамках действующих процедур подтверждения фактического вывоза товаров и поступления выручки от экспорта таких товаров, что приводит к неоправданным трудозатратам таможенных органов, участников внешнеэкономической деятельности и уполномоченных банков¹.

Налогообложение по ставке 0 % производится при реализации:

- товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта, а также товаров, помещенных под таможенный режим свободной таможенной зоны, при условии, что в налоговые органы предоставлены документы, которые предусмотрены ст. 165 НК РФ;

- работ (услуг), которые непосредственно связаны с производством и реализацией товаров, указанных выше;

- работ (услуг), которые непосредственно связаны с транспортировкой товаров, помещенных под таможенный режим международного таможенного транзита;

- услуг по перевозке пассажиров и багажа в том случае, если пункт отправления или пункт назначения пассажиров и багажа расположены за пределами территории России, в случае оформления перевозок на основании единых международных перевозочных документов;

- товаров (работ, услуг), связанных с космической деятельностью;

- драгоценных металлов налогоплательщиками, которые осуществляют их добычу или производство из лома и отходов (содержащих драг.металлы), Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней РФ, различными фондами драгоценных металлов и камней субъектов РФ, а также банкам, в том числе Центральному банку РФ;

- товаров (работ, услуг) для официального пользования иностранными дипломатическими представительствами (в том числе приравненные к ним представительства) или для личного пользования дипломатического или административно-технического персонала этих представительств, а так же проживающих вместе с ними членов их семей;

- припасов, вывезенных с территории России в таможенном режиме перемещения припасов;

- выполняемых российскими перевозчиками на ж/д транспорте работ или услуг по перевозке (транспортировке) экспортируемых за пределы территории Российской Федерации товаров, а также связанных с такой перевоз-

¹ См. Концепцию создания системы контроля вывоза товаров с таможенной территории Российской Федерации и контроля правомерности применения ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость при экспорте товаров. Одобрена распоряжением Правительства Российской Федерации от 7 марта 2008 г. №288-р.

кой или транспортировкой работ или услуг (организация перевозок, сопровождение, погрузка, перегрузка и тому подобное);

– построенных судов, подлежащих регистрации в Российском международном реестре судов.

Российские экспортеры, выполняющие указанные работы (услуги) в соответствии со ст.164 НК РФ, могут возместить НДС, уплаченный ими при приобретении материалов для производства и реализации экспортируемых товаров, выполнения сопутствующих работ (услуг).

Для получения возмещения по уплате НДС, кроме ранее названных документов, участники ВЭД представляют:

1) грузовую таможенную декларацию с отметками российского таможенного органа, осуществляющего выпуск товаров в режиме экспорта, и российского таможенного органа, в регионе деятельности которого находится пункт пропуска, через который товар был вывезен за пределы таможенной территории РФ;

2) копии транспортных, товаросопроводительных и иных документов с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории РФ.

После проведения проверки налоговым органом представленных документов, принимается решение о возмещении или отказе в возмещении НДС. Порядок возмещения НДС представлен в ст.176 НК РФ.

Громоздкость процедуры возмещения НДС и бумажный документооборот препятствуют своевременному возвращению предпринимателям их оборотных средств, а так же ухудшают экономическую ситуацию в целом. Кроме того, имеют место незаконные задержки или отказ в возмещении НДС налогоплательщикам по необоснованным причинам.

Учитывая сложность и длительность процедур по возмещению НДС, справедливыми представляются три аргумента в пользу введения специальных процедур возмещения НДС, которые связаны как с предоставлением дополнительных документов, подтверждающих обоснованность возмещения, так и с отказом от немедленного возмещения налога из бюджета в случае получения подобных требований от налогоплательщика². Эти аргументы, по мнению авторов, могут быть следующими:

1. Широкие возможности для незаконного применения нулевой ставки и возмещения НДС (создание фирм – однодневок, представление ложных документов, завышение цен на приобретаемые материальные ресурсы, подделка счетов-фактур и регистров учета и др.).

2. Создание стимулов для коррупции (перечисление бюджетных средств частным компаниям, не связанное с поставкой продукции или оказанием взамен каких-то услуг);

3. Возмещение НДС выступает как бюджетные расходы, не связанные с предоставлением каких-либо общественных благ (подобные расходы правительство склонно осуществлять в последнюю очередь, после выплат другим

² Попова Л.А., Пантелеев А.А. Указ. Соч., с.39.

бюджетополучателям (здравоохранение, образование, безопасность, оборона и др.). В этих условиях задержки возмещения НДС можно рассматривать как государственные заимствования без согласия кредитора).

Авторы справедливо считают, что данные обстоятельства обуславливают необходимость построения такой системы возмещения НДС, которая не приводила бы к чрезмерным искажениям и издержкам для добросовестных налогоплательщиков, а противодействовала злоупотреблениям и коррупции.

Среди всей совокупности правонарушений во всей внешнеэкономической деятельности особое место занимают мошеннические схемы возмещения НДС при экспорте. Однако это не все потери доходной части бюджета, если учитывать, что структура источников его наполнения более чем на 50% возлагается на таможенные поступления.

С помощью нелегальных схем перемещения товаров через государственную границу, федеральный бюджет ежегодно недополучает значительные финансовые ресурсы, точный размер которых оценить практически невозможно, поскольку в России до сих пор нет единой методики оценки масштабов недостоверного декларирования товаров, оценки их таможенной стоимости.

Прежде всего, следует остановиться на так называемых «серых» схемах перемещения товаров, то есть когда товары вывозятся легально, с прохождением таможенного оформления, но таможенные платежи минимизируются, отделяя их от «черных» вариантов или откровенной контрабанды. Эти методы не являются чем-то новым. Они давно заимствованы извне и часто носят комбинированный характер.

Прямые потери таможенных платежей. Они касаются чаще всего укрупненных товарных групп (товары легкой промышленности, оборудование, морепродукты и др.). По ним очень трудно определить размер таможенных платежей, не полученных бюджетом. Одной из причин этому может быть то, что статистика ВТО может не учитывать всего объема поставляемых в Россию товаров, особенно ввозимых контрабандным путем³.

Так, по данным ФТС России, объем ввезенного оборудования составил, например, в 2008 г. 136,5 млрд долл., а по данным статистики ВТО в этот же год импорт оборудования составил 241,8 млрд долл. Налицо практически двукратное расхождение между двумя источниками.

Кроме того, очень трудно учесть объемы нелегального производства ряда товаров на самой территории России, которые впоследствии продаются как импортные (обувь, одежда и др.)

По ряду экспортных товаров попадающих под таможенные пошлины ситуация ничуть не лучше. Тот же источник дает нам следующие данные. Так, в 2009 году в Японию, по данным Дальневосточного таможенного управления, было вывезено 630 тонн камчатского краба. По данным Минфина Японии, ввоз составил 12200 тонн, то есть легальный вывоз не превышал

³ Мальцев А. Пресечение «серых» схем как фактор пополнения бюджета. Таможенное регулирование. Таможенный контроль. – 2011, №4, с. 23-27.

и 5%. Как показывают эти примеры, реальный ущерб, наносимый нашей стране, оценить практически невозможно.

Занижение таможенной стоимости. Определение таможенной стоимости является наиболее проблемным не только для российской, но и зарубежной практики, поскольку таможенная стоимость является базой для расчета адвалорной (или комбинированной) пошлины. Ее размер входит в базу при расчете импортного НДС. Это и привлекает недобросовестных налогоплательщиков.

В этой связи, наибольшее распространение получила практика так называемых двойных инвойсов, когда зарубежным контрагентом изготавливаются два инвойса на один и тот же товар. Один, с подлинной ценой товара, фактически выставляется российскому участнику внешнеэкономической деятельности и представляется в таможенную страну отправителя товара. Другой, с заниженной стоимостью товара, представляется в таможенную Российской Федерации. Это самая простая и распространенная схема ухода от налогообложения. За счет этой схемы стоимость импортируемых товаров снижается в России на 20-25%.

Кроме того, в этих целях используется схема «многократного экспорта – импорта», когда один и тот же товар неоднократно вывозится из страны, а затем снова ввозится обратно, но уже в качестве малоценного, с низкой таможенной стоимостью и, соответственно, с низкой налоговой базой. В этих целях и в России, и за рубежом регистрируются фирмы продавца и покупателя, между которыми заключаются экспортно-импортные контракты на поставку якобы различных товаров. Но на самом деле это один и тот же товар. Для возмещения НДС на российской территории этот товар реализуется за значительно большую цену, чем впоследствии он приобретается из-за рубежа.

Завышение стоимости экспортируемого товара также дает определенный эффект участникам мошенничества. Эта схема основана на фактическом экспорте товара, когда стоимость товара искусственно завышается в расчете на возмещение возросшего НДС. При этом часто используются объекты интеллектуальной собственности или сложные технические системы, контроль стоимости которых значительно труднее, чем традиционных материальных объектов. На самом же деле товар по своим ценностным качествам может очень низкого уровня. Происходит фактический подлог заявленного товара низкопробным.

Однако благодаря усилению взаимодействия налоговых и таможенных органов, взаимодействию с зарубежными таможенными службами в части информационного обмена снизили эффект от этой схемы.

В рамках этой схемы часто используется **недоверенная классификация товаров и транспортных средств**. В таможенном тарифе довольно часто устанавливаются более низкие ставки ввозных таможенных пошлин на части оборудования, транспортных средств и других изделий, чем на готовую продукцию в собранном виде. Например, на готовые автомобили она

может составлять 10-25%, а на комплектующие – от 5 до 10% (исключение – ввозимые для промышленной сборки).

Другая схема касается **недостоверного указания страны происхождения**. Она эффективно работает при ввозе, чаще всего, сельхоз продукции, используя разницу в тарифах различных стран, а также недостоверную классификацию товаров. Тем самым недобросовестный участник ВЭД может получить незаконную преференцию (например, по стране происхождения). Особенно проблемы возникают в рамках СНГ, когда не требуется сертификат происхождения, а продавец определяет страну происхождения товара сам, либо использует сырье из третьей страны. Определить страну происхождения товара может только тщательная экспертиза в лабораторных условиях.

Существует и, наверное, какое-то время будет существовать проблема «фирм-однодневок». Значительная часть недобора доходной части бюджета происходит из-за ликвидации значительной части предприятий после исполнения разовых контрактов. Исполнив свои обязательства перед партнером, эти фирмы снимаются с учета в налоговых органах, что делает невозможным осуществление последующего таможенного контроля. В этом плане целесообразно было бы наделить таможенные органы, наряду с налоговыми органами, правом наложения резолюции при ликвидации предприятий.

Отдельно стоит вопрос и о предприятиях, зарегистрированных в оффшорах. Это прямой увод денег от налогообложения и наполнения бюджета других стран.

Однако наиболее серьезной проблемой в сфере налогового и таможенного администрирования, где требуется наиболее тесное взаимодействие налоговых и таможенных органов, является ликвидация условий для неправомерного применения налогоплательщиками нулевой ставки или льготной ставки НДС (10%) при экспорте товаров. По своей сути это ложное предпринимательство или «лжеэкспорт». В этом случае готовится ряд фиктивных документов – контракт на поставку продукции, счета-фактуры и др. Могут быть подделаны и все таможенные документы (за определенную плату) все с оригинальными печатями, хотя сделать достаточно трудно, поскольку при возмещении НДС налоговые органы осуществляют встречную проверку.

Ну а поскольку, согласно действующему законодательству, экспортируемые товары (работы, услуги), непосредственно связанные с производством, реализацией и перевозкой таких товаров, имеют право на возмещение НДС, то понятно, на что рассчитывают лжеэкспортеры.

Прежде огромную роль в этой схеме играл банк. Ведь большинство сделок по лжеэкспорту происходило либо в сговоре с кредитным учреждением, либо оно само выступало инициатором и организатором данной схемы. Полученная валютная выручка «зачислялась» на валютный счет продавца. Но, как мы ранее уже говорили, с 1 октября 2011 года в российское законодательство внесена норма, отменяющая предоставления выписки банка, подтверждающей фактическое поступление выручки, то и роль банка в подтверждении обоснованности применения нулевой ставки НДС минимальна.

В заключении по «схемам» минимизации налоговых платежей можно отметить, что они действительно наносят огромный урон государственному бюджету и что можно с большой вероятностью ожидать как модификации «старых» схем, так и появление «новых», возможно на волне создания Евразийского экономического пространства и вступлении России в ВТО.

Необходимо навести элементарный порядок в уже имеющемся «хозяйстве» без утяжеления действующих ставок тарифов и косвенных налогов. Для этого есть все необходимые инструменты и прежде всего объединение усилий всех контролирующих органов, налоговых и таможенных служб.

Среди конкретных инструментов чаще всего называется скорейший переход к так называемым технологиям удаленного выпуска, основанным на принципе разделения процесса на документальный и фактический таможенный контроль, электронному декларированию, автоматизированию всех коммуникационных связей между контролирующими органами государственной власти. Сейчас можно уже говорить о 100%-ной готовности таможенных постов к приему Интернет-деклараций.

Вместе с тем, мы не должны забывать о правоохранительных органах, которые наряду с налоговыми и таможенными органами взаимодействуют между собой в сфере охраны ресурсов и внешнеторговых операций, а также в области контроля за пересечением государственной границы Российской Федерации транспортными средствами и перемещением товаров через границу в морских пунктах пропуска.

Взаимодействие осуществляется в форме информационного обеспечения в рамках законодательства с применением карточек контроля товаров и транспортных средств, совместным контролем законности внешнеторговых операций, совместных мероприятий по поддержанию режима государственной границы.

Необходимы более широкие формы взаимодействия по проведению совместных аналитических исследований в области контроля пересечения государственной границы РФ, обеспечения собственной безопасности сотрудников, обмен специалистами, учебно-методическими материалами, разработки межведомственным правовым актам.

Налоговые и таможенные органы обязаны широко взаимодействовать со службой судебных приставов органов юстиции по принудительному исполнению постановлений налоговых органов о взыскании налога, сбора, пени за счет имущества должника-организации и иных исполнительных документов в соответствии с Законом «Об исполнительном производстве». Правительство РФ определило порядок взаимодействия органов государственной власти субъектов РФ и органов местного самоуправления с территориальными органами ФНС (Постановление Правительства РФ от 12.08.2004г. № 410). Данное взаимодействие осуществляется в целях обеспечения финансовых органов субъектов и местных органов информацией, необходимой для формирования и исполнения соответствующих бюджетов в части налогов и сборов, контролируемых налоговыми органами. Обмен информацией между налогово-

выми органами и финансовыми органами субъектов осуществляется с 1 января 2005 г., а между налоговыми органами и финансовыми органами местных администраций – с 1 января 2006 года.

Данное обстоятельство очень важно, так как в целях эффективного осуществления финансового контроля необходимо взаимодействие всех органов исполнительной власти на всех ее уровнях.

При всех положительных сдвигах в области осуществления взаимодействия налоговых и таможенных органов, на каждом новом этапе интеграционного взаимодействия между государствами появляется потребность в корректировке действующего налогового и таможенного законодательства. То же произошло и в последнее время, когда образовался Таможенный союз, а Россия вступила в ВТО.

Теперь чтобы выявить правонарушения в области таможенной деятельности между субъектами ВЭД, необходимо расширять географическое пространство контрольной деятельности, не ограничиваться, допустим, только предприятием-экспортером, а отслеживать всю технологическую цепочку взаимодействия экспортеров и импортеров, на что у таможенных и налоговых органов до этого времени не было достаточного права.

Кроме того, осуществление проверочных мероприятий, например, только одними таможенными либо налоговыми органами не дают должного эффекта. Таможня может оценить количество, отчасти качество, вывозимого или ввозимого товара и подтвердить факт пересечения границы. Налоговые органы располагают большей информацией о субъекте ВЭД, о его контрагентах на внутреннем рынке. Совместная же их работа есть нечто большее, чем простая сумма этих функциональных усилий.

В этой связи продолжим рассмотрение проблем взаимодействия налоговых и таможенных органов в части контроля взимания косвенных налогов уже в рамках ТС и ВТО.

Проблемы экспорта. Напомним, что при поставках в третьи страны (помимо таможенного союза) товаров, которые перечислены в ст.149 НК РФ, нулевая ставка НДС не применяется, сам товар считается освобожденным, и к нему не применяется никакая ставка налога. Налог не взимается при такой поставке, но входной НДС не возмещается.

Теперь же в рамках ТС на основании Соглашения и Протокола действует иной порядок – в отношении всех товаров, поставляемых в Белоруссию и Казахстан, применяется нулевая ставка НДС. То есть, товары, которые перечислены в ст. 149, при их реализации в Белоруссию и Казахстан облагаются нулевой ставкой, и входной НДС подлежит возмещению при представлении в налоговый орган соответствующего пакета документов. Однако если документы вовремя не собраны, а Соглашение изъяло эти товары из ст.149 НК и они уже не считаются освобожденными, то налогоплательщик обязан эти поставки обложить по 18%-ной ставке НДС. Это происходит потому, что статья 149 не распространяется на эти товары, а в п.2, где перечислены товары, облагаемые по 10% ставке, также не содержит этих товаров. В данном

случае остается применить в отношении этих товаров 18%-ную ставку НДС. Но если позже будут собраны все документы на право применения нулевой ставки, налог, уплаченный за счет собственных средств налогоплательщика, будет возвращен.

Другой момент связан с ситуацией, когда российский налогоплательщик продает свои товары не резиденту ТС, но вывозит их с территории РФ на территорию государства – члена ТС. Покупатель этих товаров дает поручение экспортеру отгрузить их, например, в Казахстан. Здесь могут быть две разные ситуации. Одна, когда нерезидент заключает договор купли-продажи с субъектом, входящим в ТС. В этом случае казахский импортер в соответствии с Протоколом обязан будет заполнить заявление (документ, на основании которого российский экспортер может подтвердить нулевую ставку НДС) и передать его российскому экспортеру, как члену ТС. Другой вариант связан с ситуацией, когда российский экспортер продает нерезиденту свой товар и также вывозит его на территорию Казахстана, но у нерезидента и хозяйствующего субъекта Республики Казахстан между собой заключен не договор купли-продажи, а договор переработки. В этом случае на основании норм Соглашения и Протокола казахстанский импортер не должен оформлять никакого заявления, поскольку товар он не приобретает, и он не будет его собственностью. Налог при ввозе данного товара уплачиваться не должен. Но поскольку не будет никакого заявления с казахской стороны, то и российский экспортер не может подтвердить нулевую ставку налога. Получается, один и тот же вывоз в рамках одних и тех же договоров, но с нерезидентом ведет к разным налоговым последствиям⁴.

Проблемы при импорте. В соответствии с Соглашением и Протоколом о косвенных налогах при ввозе должны облагаться налогом те товары, которые на территории Белоруссии и Казахстана выпущены в свободное обращение, и этот товар хозяйствующий субъект государства – члена ТС по договору купли-продажи продается российскому импортеру. В данном случае налог уплачивается налоговому органу. В случаях, когда товар не выпущен в свободное обращение на территории ТС, а провозится транзитом через территорию Белоруссии и Казахстана и попадает на территорию РФ, налог уплачивается таможенным органам.

Определение налоговой базы при импорте регулируется не национальным законодательством, а Протоколом о взимании косвенных налогов. Так, согласно Протоколу для целей уплаты НДС налоговая база определяется на дату принятия на учет у налогоплательщика импортируемых товаров на основе их стоимости, являющейся ценой сделки, подлежащей уплате поставщику товаров согласно условиям договора или контракта.

Налоговой базой для обложения акцизами является объем, то есть количество подакцизных товаров подвергающихся импорту в натуральном выражении, по отношению к которым установлены твердые (специфические)

⁴ Цибизова О. Одинаковые поставки – разные налоговые последствия./ Таможенное регулирование. Таможенный контроль. №3 -2012г., с.5-8.

ставки акцизов, или в случае с адвалорными ставками акцизов - стоимость ввезенных подакцизных товаров. Налоговая база для исчисления акцизов определяется в момент принятия налогоплательщиком на учет импортированных подакцизных товаров.

Ранее, например, при ввозе белорусских товаров на территорию РФ налоговая база, исходя из контракта, определялась как стоимость товара, и она в обязательном порядке увеличивалась на стоимость как минимум транспортировки товаров от продавца к покупателю. В трехстороннем Соглашении такой нормы об обязательном включении и увеличении стоимости товаров по контракту на стоимость транспортировки этого товара нет. В цену товара может войти почти все: стоимость самого товара, стоимость его производства, стоимость его транспортировки, и российский импортер транспортировку может оплачивать уже в цене этого товара. В ином договоре может быть отдельно указана цена товара и отдельно стоимость транспортировки, которая подлежит уплате также продавцу ввозимого товара. Если же поставщик поставляет товар, а стоимость транспортировки оплачивается третьему лицу, то налоговую базу на стоимость перевозки увеличивать не надо.

Еще один момент. Сумма налога на добавленную стоимость, которую налогоплательщик уплатил при ввозе, подлежит вычету, если эти товары используются в операциях, подлежащих налогообложению на территории РФ. При этом имеются в виду суммы налога, уплаченные как таможенными органами, так и налоговыми органами при ввозе товаров с территории государств – членов ТС. В соответствии с нормами ст. 171 Налогового кодекса РФ НДС подлежит вычету, когда он фактически уплачен. Но для налоговых органов уплатой налога считается не только его фактическая уплата в бюджет, но и отражение суммы этого налога в налоговой декларации. Именно поэтому по товарам, ввезенным с территории и Казахстана, и Белоруссии, налог, уплаченный при ввозе, принимается к вычету в налоговом периоде, следующим за тем налоговым периодом, когда товар ввезен и когда по нему была подана налоговая декларация.

Есть ряд особенностей, касающихся одновременно и импорта, и экспорта. Допустим, с территории одного государства – члена Таможенного союза российский покупатель может приобрести товары, предположим в Белоруссии, ввезти на территорию России и продать затем в Казахстан. При этом соблюдается следующий порядок налогообложения. При ввозе со всей стоимости товаров нужно уплатить НДС налоговым органам, при реализации в другое государство ТС эти суммы будут возмещаться после подтверждения нулевой ставки НДС по экспорту товаров. Следует помнить, что в случае импорта товара и потом экспорта на территорию другой страны ТС налог, уплаченный по ввозимым товарам, не уменьшается, никаких уточненных деклараций по ввозимым товарам не подается налоговым органам, а сумма налога подлежит возврату после подтверждения нулевой ставки.

Нулевая ставка НДС применяется только в том случае, если продукты переработки вывозятся с территории РФ. Если они вывозятся на территорию

страны – члена ТС, документом, подтверждающим нулевую ставку, является заявление от резидента Белоруссии и Казахстана. Если продукты переработки вывозятся в третью страну, нулевая ставка подтверждается с представлением в налоговые органы таможенной декларации. Когда продукт переработки не вывозится с территории РФ и продается третьему российскому лицу, то услуги по переработке будут облагаться по ставке НДС 18%, то есть одни и те же услуги облагаются налогом по-разному.

По товарам, которые маркируются акцизными марками, взимание акцизов производится таможенными органами государства-участника ТС (в том случае, если это предусмотрено законодательством государства-участника ТС)

Взимания акциза при импорте подакцизных товаров из ТС регулируется ст. 186 НК РФ. Прежде чем переходить к нормам данной статьи, заглянем в международные договоры, формирующие договорно-правовую базу Таможенного союза в части взимания косвенных налогов (НДС и акциза) при импорте товаров.

Принцип взимания косвенных налогов при импорте товаров установлен ст. 3 Соглашения между Правительством Российской Федерации, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 25 января 2008г. «О принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в таможенном союзе».

В случае ввоза товаров на территорию одного государства – участника ТС с территории другого государства –члена Таможенного союза косвенные налоги взимаются налоговыми органами государства-импортера. При этом законодательством последнего может быть установлено иное в отношении товаров, которые подлежат маркировке акцизными марками (знаками, учетно-контрольными марками). Кроме того, если в государстве-члене Таможенного союза товар (в соответствии с законодательством) не подлежит налогообложению при ввозе на его территорию, то косвенные налоги при импорте не взимаются. Еще одним важным условием является то, что ставка косвенных налогов при импорте товаров во взаимной торговле не должна превышать ставки налогов, которыми облагаются товары внутреннего производства аналогичные по составу и назначению.

Порядок взимания акциза по подакцизным товарам Таможенного союза, ввозимым на территорию РФ с территории государства – участника ТС, зависит от того, подлежит ли маркировке акцизными марками ввозимый товар. Подтверждение этому теперь можно найти и в Налоговом кодексе. При ввозе на территорию России с территории государства –участника ТС подакцизных товаров Таможенного союза акцизы взимаются налоговыми органами при условии, что эти товары не подлежат маркировке акцизными марками в соответствии с законодательством Российской Федерации, так как в этом случае взимание акцизов по ним – обязанность таможенных органов.

Подакцизные товары, подлежащие маркировке

В соответствии с законодательством РФ маркировке акцизными марками подлежит табачная и алкогольная продукция. На основании п. 2 ст. 4 Федерального закона от 22.12.2008г. № 268-ФЗ "Технический регламент на табачную продукцию" табачная продукция подлежит маркировке специальными (акцизными) марками, исключающими возможность их подделки и повторного использования. При этом табачная продукция иностранного производства, ввозимая на территорию РФ с целью ее реализации, подлежит обязательной маркировке акцизными марками, изготовление которых осуществляется в соответствии с образцами, утвержденными ФТС по согласованию с Минфином с учетом Требований, установленных Постановлением Правительства РФ от 20.02.2010г. № 76. Акцизные марки приобретаются импортерами в таможенных органах, уполномоченных на обеспечение ими импортеров, по месту государственной регистрации.

Обязательной маркировке акцизными марками при ввозе на территорию России подлежит и алкогольная продукция с содержанием этилового спирта в объеме готовой продукции более 9%. Маркировка иной алкогольной продукции, а также маркировка иными марками, не предусмотренными Федеральным законом от 22.11.1995г. № 171-ФЗ «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции», не допускается. Требования к образцам акцизных марок для маркировки импортируемой алкогольной продукции установлены Постановлением Правительства РФ от 21.12.2005г. № 786. Как и в случае с табачными акцизными марками, марки на алкоголь приобретаются в уполномоченных на это таможенных органах организациями, которые осуществляют импорт алкогольной продукции.

Уплата акцизов по маркируемым подакцизным товарам должна быть произведена в сроки, которые установлены законодательством государства – участника ТС. В Налоговом кодексе эти сроки определены ст. 186.1: обязанность по уплате акцизов по маркированным товарам Таможенного союза, ввозимым на территорию Российской Федерации с территории государства – члена ТС, возникает со дня ввоза таких товаров на территорию России. При этом акциз должен быть перечислен на счет Федерального казначейства в течение 5 рабочих дней со дня принятия на учет ввезенных маркированных товаров. Сумму акциза налогоплательщик исчисляет самостоятельно, по налоговым ставкам, действующим на день уплаты акциза. Налоговая база определяется на дату принятия налогоплательщиком на учет импортируемых подакцизных товаров, но не позднее даты подачи статистической декларации на маркированные товары, если такое декларирование по этим маркированным товарам предусмотрено таможенным законодательством ТС и законодательством Российской Федерации о таможенном деле.

В целях уплаты акциза по маркированным товарам ТС в таможенный орган нужно представить документы (их копии, заверенные в установленном порядке) по списку. Во-первых, необходимо предоставить заявление на бумажном носителе и в электронном виде по форме, утвержденной федераль-

ным органом исполнительной власти, уполномоченным в области таможенного дела. Количество экземпляров так же определяется федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области таможенного дела. Федеральная таможенная служба в Письме от 13.01.2011г. № 01-11/256 прокомментировала, что пока форма заявления не утверждена, допускается принимать заявления об уплате акциза по маркированным товарам Таможенного союза в произвольной форме с обязательным указанием в них расчета суммы акциза, подлежащей уплате.

В отношении этих товаров налоговая база для исчисления акцизов определяется на дату принятия на учет налогоплательщиком ввезенных подакцизных товаров. Сумма акциза исчисляется по налоговым ставкам, установленным законодательством государства – члена ТС, на территорию которого данные товары импортированы, и подлежит уплате не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем принятия на учет ввезенных товаров. В этот же срок в налоговый орган необходимо представить налоговую декларацию по косвенным налогам (в настоящее время используется форма декларации, утвержденная Приказом Минфина России от 07.07.2010г. № 69). Одновременно с декларацией в налоговый орган подаются документы, заверенные в установленном законодательством РФ порядке.

Импорт подакцизных товаров

При импорте товаров на территорию одного государства – участника ТС с территории другого государства – члена ТС косвенные налоги взимаются налоговыми органами государства-импортера. Правда, законодательством последнего в отношении товаров, подлежащих маркировке акцизными марками (учетно-контрольными марками, знаками), может быть установлено иное.

При ввозе товаров на территорию государства – участника Таможенного союза косвенные налоги вообще не взимаются, если эти товары на основании законодательства данного государства не подлежат налогообложению при импорте на его территорию.

Законодатели внесли изменения в п. 1 ст. 186 НК РФ, согласно которому теперь акциз по подакцизным товарам ТС, ввозимым на территорию России с территории государства – участника ТС, взимается налоговыми органами. Исключение из этого правила распространяется на ввозимые на территорию РФ из стран – членов ТС подакцизные товары Таможенного союза, подлежащие маркировке акцизными марками в соответствии с законодательством РФ. В этом случае акциз взимается таможенными органами в порядке, установленном ст. 186.1 НК РФ. Согласно законодательству РФ такой маркировке подлежит табачная и алкогольная продукция с содержанием этилового спирта более 9% объема готовой продукции.

Если импортные товары не подлежат маркировке, то сумма акциза должна быть уплачена в налоговый орган не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем принятия на учет ввезенных товаров. Помимо этого, налогоплательщик обязан представить в налоговый орган налоговую декла-

рацию по установленной законодательством государства – участника ТС форме, на территорию которого ввезены товары, не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем принятия на учет импортированных товаров (исключение - предметы лизинга). Декларация представляется за месяц, в котором импортированные товары приняты на учет у налогоплательщика. Если в отчетном месяце налогоплательщик не принял на учет импортированные товары, декларация в налоговый орган по месту постановки на учет налогоплательщика не представляется.

Суммы акциза, уплаченные при ввозе на территорию подакцизных товаров, использованных в дальнейшем в качестве сырья для производства таких же товаров, по-прежнему можно предъявить к вычету. При этом сейчас ограничение по вычету установлено только в отношении алкогольной продукции с объемной долей этилового спирта свыше 9%, при изготовлении которой был использован ввезенный подакцизный товар. Вычет производится в пределах суммы акциза, исчисленной по подакцизным товарам, которые были использованы в качестве сырья, исходя из ставки акциза на этиловый спирт, установленной на дату приобретения данного подакцизного товара.

С июля 2011г. такое ограничение распространяется на алкогольную и подакцизную спиртосодержащую продукцию. Налоговые вычеты производятся в пределах суммы акциза, исчисленной исходя из объема использованных товаров (в литрах безводного этилового спирта) и ставки акциза, установленной п. 1 ст. 193 НК РФ в отношении этилового и коньячного спирта, реализуемых организациям, которые не уплачивают авансовый платеж акциза.

Экспорт подакцизных товаров

В России при вывозе товаров применяется нулевая ставка налога на добавленную стоимость и происходит освобождение от уплаты, то есть возмещается уплаченная сумма акцизов (если документально подтвержден факт экспорта). При экспорте подакцизных товаров с территории Российской Федерации на территорию государств – участников Таможенного союза порядок подтверждения права на освобождение от уплаты акциза устанавливается Правительством РФ. При этом учитываются положения международных договоров государств – членов Таможенного союза, заключенных с правительствами таких государств. Пока не появится документ от Правительства РФ, следует руководствоваться положениями Протокола. В нем приведен список документов, которые необходимо представить одновременно с налоговой декларацией для подтверждения обоснованности применения НДС 0% и освобождения от уплаты акцизов. Документы должны поступить в налоговый орган в течение 6 месяцев (180 календ. дней) от даты отгрузки (передачи) товаров. Если срок нарушен или документы вовсе не поступили в налоговый орган, то суммы акцизов подлежат уплате в бюджет за тот налоговый период, на который приходится день отгрузки (передачи) подакцизных товаров в государства – члены Таможенного союза.

Если необходимые документы будут представлены одновременно с налоговой декларацией по НДС, документы вместе с налоговой декларацией по акцизам представлять не надо (если иное не установлено законодательством государства – участника ТС). Право налогоплательщика на освобождение от уплаты акциза по операциям реализации подакцизных товаров на экспорт не связано с обязанностью представления им в налоговый орган документов, подтверждающих обоснованность этого освобождения, одновременно с налоговой декларацией по акцизам. Кроме того, если налогоплательщик в установленный срок представит в налоговый орган документы, подтверждающие факт экспорта подакцизных товаров с территории РФ в государства – члены Таможенного союза, данные по экспорту не отражаются в налоговой декларации по акцизам на подакцизные товары (за исключением табачных изделий) до утверждения новой формы декларации. В настоящее время применяется форма декларации, утвержденная Приказом Минфина России от 14.11.2006г. № 146н. Если же пакет документов будет представлен позднее установленного срока, налогоплательщик должен представить в налоговый орган уточненную налоговую декларацию по акцизам за тот налоговый период, на который приходится день отгрузки (передачи) товаров в государства – члены Таможенного союза. При представлении впоследствии в налоговые органы документов, подтверждающих правомерность применения освобождения от уплаты акцизов, уплаченные суммы акциза, подлежащие возмещению, также должны быть отражены в декларации по акцизам, но уже за тот налоговый период, в котором представлены указанные документы.

Новые условия, в которых находится современная Россия, будут определяться требованиями, диктуемыми экономическими сообществами – Таможенным союзом и ВТО, в том числе и совершенствованием разнообразных механизмов не только в сфере регулирования косвенных налогов, но и в том, что касается самого перемещаемого товара, его характеристик.

Литература:

1. Адамов Н.А. Сарибекян В.Л. Правовое регулирование и основы налогообложения // Налоговое планирование. 2007. № 3. С. 3.
2. Адамов Н.А. Сваталова Ю.С. Модели финансового управления холдингом // Все о налогах. 2009. № 1. С. 21.
3. Адамов Н.А., Козенкова Т.А. Направления, этапы и элементы оптимизации системы налогообложения // Все о налогах, 2007, №12. Стр. 21.
4. Адамов Н.А., Козенкова Т.А. Планирование и контроль налоговых баз // Все о налогах, 2007, №7. Стр. 9.
5. Баянова Л.И. Контролируемые сделки: источники информации о рыночных ценах // Налог на прибыль: учет доходов и расходов, № 9, 2012
6. Данченков В., Адамов Н. Оптимизация доходной части бюджета путем взаимодействия налоговых и таможенных инструментов //

- РИСК: Ресурсы, информация, снабжение, конкуренция. 2012. № 3-1. С. 105-109.
7. Данченков В.И., Адамов Н.А. Перспективы развития взаимодействия налоговых и таможенных органов в рамках таможенного союза // РИСК: Ресурсы, информация, снабжение, конкуренция, 2012, №4. Стр.346-348.
 8. Манасуев А.В., Гондусов В.В. Европейская конвенция об устранении двойного налогообложения в связи с корректировкой прибыли ассоциированных предприятий // Законодательство, № 8, 9, 2001.
 9. Налоги и налогообложение. Под ред. М. Романовского, О. Врублевской. – СПб.: Питер, 2010.
 10. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс».
 11. Пансков В.Г. Налоговый контроль: проблемы решаются, вопросы остаются // Международный бухгалтерский учет, № 16, 2012.
 12. Письмо Федеральной таможенной службы и Федеральной налоговой службы от 17 июля 2012 г. № 01-11/35687, № ММВ-22-2/55@ "О направлении типового положения о Координационном совете"
 13. Попова Л.А., Пантелеев А.А. Развитие системы взаимодействия таможенных и налоговых органов при контроле взимания и возмещения налога на добавленную стоимость: монография /Л.А. Попова, А.А. Пантелеев. М.: Изд-во Российской таможенной академии.
 14. Концепция создания системы контроля вывоза товаров с таможенной территории Российской Федерации и контроля правомерности применения ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость при экспорте
 15. Мальцев А. Пресечение «серых» схем как фактор пополнения бюджета. Таможенное
 16. Цибизова О. Одинаковые поставки – разные налоговые последствия./ Таможенное регулирование. Таможенный контроль. №3 -2012г., с.5-8.