

# НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ В СИСТЕМЕ ТАМОЖЕННЫХ ПЛАТЕЖЕЙ

Чернова В.В., Свинухов В.Г.\* (Россия, г. Москва)

*Аннотация.* В работе рассмотрены вопросы уплаты налога на добавленную стоимость при перемещении товаров через таможенную границу. Выявленные особенности позволяют утверждать, что НДС и акцизы представляют собой обособленную группу таможенных платежей, носящих налоговый характер, осуществляющих фискальную и регулирующую функции, взимаемых в соответствии с требованиями налогового и таможенного законодательства.

В соответствии со ст. 70 Таможенного кодекса ТС при ввозе товаров и транспортных средств на таможенную территорию таможенные органы обязаны взимать налог на добавленную стоимость. Согласно ст. 8 Налогового кодекса РФ под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований. Налог на добавленную стоимость относится к числу федеральных налогов и в связи с этим подлежит уплате на всей территории РФ. Изменения в порядке установления, взимания, в отношении плательщиков налога на добавленную стоимость, а также иные изменения, связанные с уплатой и исчислением налога на добавленную стоимость, могут быть предусмотрены только на уровне федерального законодательства. Органы государственной власти субъектов РФ и органы местного самоуправления не вправе издавать законодательные акты о налоге на добавленную стоимость.

НДС получил широкое распространение, несмотря на то, что является одним из самых молодых налогов. Налог был введен во Франции в 1958 году по предложению французского экономиста М. Лоре. НДС часто «называют «европейским» налогом, отдавая должное его роли в становлении и развитии западно-европейского интеграционного процесса» и используют в 43 странах мира [2]. Как и акцизы, НДС взимается при ввозе товаров в Россию, что с одной стороны способствует защите внутреннего рынка путем удорожания импортных товаров, а с другой - увеличивает приток денежных средств в государственную казну. Таможенные налоги составляют крупную часть доходов, получаемых от внешнеэкономической деятельности. Правовое регулирование таможенных налогов осуществляется путем одновременного применения норм налогового и таможенного законодательства. В отличие от них, таможенная пошлина взимается в соответствии с таможенными нормами, в то время как при взимании НДС и акцизов более четко проявляются нормы налогового законодательства. Особое положение таможенных налогов заключается в принадлежности их к двум законодательно закрепленным системам обязательных фискальных платежей. С одной стороны, они относятся к таможенным платежам и в их числе представляют собой группу налоговых таможенных платежей, а с другой – являются составной частью действующей в РФ системы налогов и сборов и причислены к группе федеральных налогов. Характерно то, что правовая природа НДС и акцизов не подвергается сомнению. Данные платежи являются налогами, т.е. представляют собой обязательные индивидуально безвозмездные платежи, взимаемые с налогоплательщиков в денежной форме в установленные сроки и в определенном размере и служащие Источником финансирования государственных нужд [1]. Пункт 18 статьи 4 ТК ТС, определяя налоги, указывает на НДС и акцизы, взимаемые таможенными органами в связи с перемещением товаров через таможенную границу. При этом они четко отграничиваются от внутренних налогов, к которым относят НДС и акциз, взимаемые при обороте товаров на территории РФ. Являясь частью системы таможенных платежей, НДС и акцизы взимаются при ввозе товаров на территорию России. Они полностью зачисляются на счета федерального бюджета и используются на общегосударственные нужды без возмещения таможенным органам затрат, связанных с их взиманием и перечислением в бюджет. Этим они отлича-

---

\* Чернова Валентина Владимировна, Свинухов Владимир Геннадьевич, Профессор кафедры таможенного дела и Евразийской интеграции РЭУ имени Г.В. Плеханова, ФГБОУ ВО «РЭУ им. Г.В. Плеханова».

ются от таможенных сборов, целью взимания которых является компенсация издержек, обусловленных совершением действий по производству таможенного оформления, сопровождения и хранения товаров.

Основная функциональная нагрузка таможенных налогов состоит в обеспечении доходной части федерального бюджета денежными средствами, необходимыми государству для покрытия расходов, связанных с выполнением задач, определенных направлениями внутренней и внешней политики государства. В тоже время, являясь пограничными уравнительными налогами, они способствуют созданию равных конкурентных условий для отечественных и импортных товаров.

В зависимости от формы возложения налогового бремени налоги делятся на прямые и косвенные. В основе такого деления находится возможность перенесения фактической налоговой нагрузки с законно установленного (юридического) налогоплательщика на потребителя. Прямые налоги обращены непосредственно к налогоплательщику (налог на доходы физических лиц, налог на прибыль организаций и другие). В отличие от них косвенные налоги устанавливаются в виде надбавки к цене товаров и фактически уплачиваются покупателем. НДС и акцизы являются самыми известными косвенными налогами. Однако налогообложение НДС и акцизами импорта товаров, в отличие от операций внутри страны, имеет специфику, производную от избранной процедуры, поскольку налоги уплачиваются не во всех таможенных процедурах. Тем не менее, эти налоги остаются косвенными налогами с различных точек зрения (ст. 168, 198 НК РФ). НДС и акцизы не имеют целевого предназначения. Они зачисляются в федеральный бюджет как общий денежный фонд и используются для покрытия общегосударственных расходов.

Федеральные налоги и сборы устанавливаются и отменяются НК РФ и обязательны к уплате на всей территории РФ. При их установлении определяются налогоплательщики и основные элементы налогообложения, закрепленные в статье 17 НК РФ: объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога.

Налогоплательщиками таможенных налогов являются лица признаваемые налогоплательщиками НДС и акциза в связи с перемещением товаров через границу РФ, определяемые в соответствии с ТК ТС. При этом в соответствии со статьей 186 ТК ТС, плательщиками налогов являются декларанты и иные лица, на которых возложена обязанность по их уплате. По общему правилу, таким лицом является декларант. Однако если декларирование производится таможенным представителем, то он является ответственным за уплату налогов. В ряде случаев прямо предусмотренных ТК ТС, плательщиком является владелец склада временного хранения, владелец таможенного склада, перевозчик, экспедитор, лица, на которые возложена обязанность по соблюдению таможенной процедуры.

Одним из основных элементов налога является объект налогообложения. Данное понятие закреплено в статье 38 НК РФ, согласно которой объектами налогообложения являются операции по реализации товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) либо иной объект, имеющий стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которого у налогоплательщика законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности по уплате налога. Каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения, определяемый в соответствии с частью 2 НК РФ.

ТК ТС не содержит подобной дефиниции, но в статье 75 ТК ТС указывает, что объектом обложения налогами являются товары, перемещаемые через таможенную границу. НК РФ по-иному определяет объекты таможенных налогов. Согласно статье 146 НК РФ объектом налогообложения НДС признаются операции, в том числе ввоз товаров на территорию РФ. Понятие ввоза или операций по ввозу налоговое законодательство не содержит. Но оно дано в пункте 3 статье 4 ТК ТС: ввоз товаров и (или) транспортных средств на территорию РФ – совершение действий, связанных с пересечением таможенной границы, в результате которых товары прибыли на таможенную территорию таможенного союза любым способом, включая пересылку в международных почтовых отправлениях, использование трубопроводного транспорта и линий электропередачи, до их выпуска таможенными органами.

При этом законодательством установлено два порядка налогообложения при перемещении товаров через таможенную границу, имеющие особенности, обусловленные наличием либо отсутствием тамо-

женного контроля. При их наличии налогообложение производится в соответствии с требованиями статьи 151 НК РФ и зависит от избранной таможенной процедуры. НДС может быть уплачен в полном объеме, частично, а также возможно освобождение от уплаты данного налога. При помещении товаров под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления НДС уплачивается в полном объеме за исключением операций, не подлежащих налогообложению. В соответствии со статьей 150 НК РФ от налогообложения НДС освобождается ввоз:

- товаров (за исключением подакцизных товаров), ввозимых в качестве безвозмездной помощи (содействия) РФ, в порядке, устанавливаемом Правительством РФ в соответствии с Федеральным законом «О безвозмездной помощи (содействии) Российской Федерации и внесении изменений и дополнений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и об установлении льгот по платежам в государственные внебюджетные фонды в связи с осуществлением безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации»;
- товаров, указанных в подпункте 1 пункта 2 статьи 149 НК РФ, а именно важнейшей и жизненно необходимой медицинской техники, протезно-ортопедических изделий, очков и других, а также сырья и комплектующих изделий для их производства;
- материалов для изготовления медицинских иммунобиологических препаратов для диагностики, профилактики и (или) лечения инфекционных заболеваний (по перечню, утверждаемому Правительством РФ);
- культурных ценностей, приобретаемых государственными или муниципальными учреждениями, передаваемых в качестве дара учреждениям, отнесенным в соответствии с законодательством РФ к особо ценным объектам культурного и национального наследия народов России;
- всех видов печатных изданий, получаемых государственными и муниципальными библиотеками и музеями по международному книгообмену, а также произведений кинематографии, ввозимых специализированными государственными организациями в целях осуществления международных некоммерческих обменов;
- товаров, произведенных в результате хозяйственной деятельности российских организаций на земельных участках, являющихся территорией иностранного государства с правом землепользования Российской Федерации на основании международного договора;
- технологического оборудования, комплектующих и запасных частей к нему, ввозимых в качестве вклада в уставные (складочные) капиталы организаций;
- необработанных природных алмазов;
- товаров, предназначенных для официального пользования иностранных дипломатических и приравненных к ним представительств, а также для личного пользования дипломатического и административно-технического персонала этих представительств, включая членов их семей, проживающих вместе с ними;
- валюты Российской Федерации и иностранной валюты, банкнот, являющихся законными средствами платежа (за исключением предназначенных для коллекционирования), а также ценных бумаг – акций, облигаций, сертификатов, векселей;
- продукции морского промысла, выловленной и (или) переработанной рыбопромышленными предприятиями (организациями) Российской Федерации.
- судов, подлежащих регистрации в Российском международном реестре судов;
- товаров, за исключением подакцизных, по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации, перемещаемых в рамках международного сотрудничества Российской Федерации в области исследования и использования космического пространства, а также соглашений об услугах по запуску космических аппаратов;

- незарегистрированных лекарственных средств, предназначенных для оказания медицинской помощи по жизненным показаниям конкретных пациентов, и стволовых клеток и костного мозга для проведения неродственной трансплантации.

Особенности налогообложения при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, и вывозе товаров с территории Российской Федерации устанавливает ст. 151 НК РФ.

При ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, в зависимости от избранной таможенной процедуры налогообложение производится в следующем порядке [2]:

- при помещении товаров под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления налог уплачивается в полном объеме;
- при помещении товаров под таможенную процедуру реимпорта налогоплательщиком уплачиваются суммы налога, от уплаты которых он был освобожден, либо суммы, которые были ему возвращены в связи с экспортом товаров в соответствии с ТК ТС, в порядке, предусмотренном таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле;
- при помещении товаров под таможенные процедуры транзита, таможенного склада, реэкспорта, беспошлинной торговли, свободной таможенной зоны, свободного склада, уничтожения, отказа в пользу государства и специальную таможенную процедуру, а также при таможенном декларировании припасов налог не уплачивается;
- при помещении товаров под таможенную процедуру переработки на таможенной территории налог не уплачивается при условии вывоза продуктов переработки с таможенной территории Таможенного союза в определенный срок;
- при помещении товаров под таможенную процедуру временного ввоза применяется полное или частичное освобождение от уплаты налога в порядке, предусмотренном таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле;
- при ввозе продуктов переработки товаров, помещенных под таможенную процедуру переработки вне таможенной территории, применяется полное или частичное освобождение от уплаты налога в порядке, предусмотренном таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле;
- при помещении товаров под таможенную процедуру переработки для внутреннего потребления налог уплачивается в полном объеме.

Дифференцированные требования законодателя к порядку уплаты НДС в зависимости от избранной таможенной процедуры являются вполне обоснованными. Они не ставят участников внешнеэкономической деятельности в неравные условия, не ущемляют их законных прав в этой области, но способствуют более гибкому воздействию на них посредством экономических рычагов, в частности налогов.

Статья 151 НК РФ содержит пункт 2, регулирующий порядок уплаты НДС при вывозе товаров с территории РФ. Вывоз товаров не является объектом обложения НДС. В тоже время согласно указанной норме при вывозе товаров с территории РФ налогообложение производится в следующем порядке:

1. При вывозе товаров с территории Российской Федерации в таможенной процедуре экспорта налог не уплачивается.

Указанный порядок налогообложения применяется также при помещении товаров под таможенную процедуру таможенного склада в целях последующего вывоза этих товаров в соответствии с таможенной процедурой экспорта, а также при помещении товаров под таможенную процедуру свободной таможенной зоны.

2. При вывозе товаров за пределы территории Российской Федерации и иных территорий, находящихся под ее юрисдикцией, в таможенной процедуре реэкспорта налог не уплачивается, а уплаченные при

ввозе на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, суммы налога возвращаются налогоплательщику в порядке, предусмотренном таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле.

3. При вывозе с территории Российской Федерации припасов, а также товаров в целях завершения специальной таможенной процедуры налог не уплачивается.

При перемещении физическими лицами товаров, предназначенных для личных, семейных, домашних и иных не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности нужд, порядок уплаты налога, подлежащего уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу, определяется таможенным законодательством Таможенного союза. Такие товары подлежат таможенному контролю [1, 3].

С объектом налогообложения наиболее тесно связан следующий элемент налогообложения – налоговая база, представляющая собой стоимостную, физическую или иную характеристики объекта налогообложения. При ввозе товаров на территорию РФ налоговая база определяется налогоплательщиком в соответствии с требованиями, установленными налоговым и таможенным законодательством. Согласно статье 75 ТК ТС базой для исчисления таможенных пошлин в зависимости от вида товаров и применяемых видов ставок является таможенная стоимость товаров и (или) их физическая характеристика в натуральном выражении (количество, масса с учетом его первичной упаковки, которая неотделима от товара до его потребления и в которой товар представляется для розничной продажи, объем или иная характеристика).

Налоговая база для исчисления налогов определяется в соответствии с законодательством государств – членов таможенного союза.

По общему правилу, установленному статьей 160 НК РФ, налоговая база таможенного НДС определяется как сумма: таможенной стоимости этих товаров; подлежащей уплате таможенной пошлины; подлежащих уплате акцизов (по подакцизным товарам).

При ввозе на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, продуктов переработки товаров, ранее вывезенных с нее для переработки вне таможенной территории в соответствии с таможенной процедурой переработки вне таможенной территории, налоговая база определяется как стоимость такой переработки.

Налоговая база определяется отдельно по каждой группе товаров одного наименования, вида и марки, ввозимой на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией.

Налоговая база при ввозе российских товаров, помещенных под таможенную процедуру свободной таможенной зоны, на остальную часть территории Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, либо при передаче их на территории особой экономической зоны лицам, не являющимся резидентами такой зоны, определяется в соответствии с учетом особенностей, предусмотренных таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле [4].

Налоговый кодекс РФ устанавливает правила применения ставок налога на добавленную стоимость, подлежащих уплате в отношении товаров, перемещаемых через границу РФ. В ст. 3 НК РФ в качестве основных начал законодательства о налогах и сборах провозглашается принцип равенства: налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев. Не допускается также устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов, налоговые льготы в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала. Однако допускается установление особых видов пошлин либо дифференцированных ставок ввозных таможенных пошлин в зависимости от страны происхождения товара в соответствии с НК РФ и таможенным законодательством РФ.

Взимание налога на добавленную стоимость в отношении товаров, перемещаемых через границу РФ, невозможно без установления всех элементов налога. Согласно ст. 17 Налогового кодекса РФ одним

из обязательных элементов налога названа налоговая ставка. Налоговая ставка представляет собой величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы. Налоговая база – это стоимостная, физическая либо иная характеристика объекта налогообложения. Налоговая база и порядок ее определения, а также налоговые ставки по федеральным налогам (а именно к таким налогам относятся налог на добавленную стоимость и акциз, уплачиваемые в отношении перевозимых через границу РФ товаров) устанавливаются Налоговым кодексом РФ.

При применении налогоплательщиками при реализации (передаче, выполнении, оказании для собственных нужд) товаров (работ, услуг) различных налоговых ставок налоговая база определяется отдельно по каждому виду товаров (работ, услуг), облагаемых по разным ставкам. При применении одинаковых ставок налога налоговая база определяется суммарно по всем видам операций, облагаемых по этой ставке.

При исчислении налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате при перемещении товаров через границу РФ, могут быть применены налоговые ставки, равные 0%, 10% или 18% в зависимости от классификационного кода перемещаемого товара.

## Список литературы

- [1] *Сенотрусова С.В.* Таможенный контроль в Российской Федерации: монография. – М.: РГТЭУ, 2009. – 163 с.
- [2] *Свинухов В.Г.* Налогообложение участников внешнеэкономической деятельности: учебник. – М.: Магис, 2010. – 447 с.
- [3] *Сенотрусова С.В.* Таможенный контроль: учебное пособие. – М.: ИНФРА-М, 2013. – 142 с.
- [4] *Свинухов В.Г., Сенотрусова С.В.* Таможенное право: учебник. – М.: ИНФРА-М, 2013. – 447 с.