



Санкт-Петербургский государственный университет
ЮРИДИЧЕСКИЙ ФАКУЛЬТЕТ

Трансграничное налогообложение в контексте таможенных отношений и правил ВТО: постановка проблемы

*Вильгельмина Шавшина, доцент, к.ю.н.,
руководитель практики внешнеторгового
регулирования DLA Piper*

07 июня 2012 года



Введение: Постановка проблемы

- Принципы резидентства при декларировании иностранного товара
- Национальное урегулирование института уполномоченного экономического оператора
- Полярные тенденции в практической реализации законодательства о транспортном ценообразовании и формировании таможенной стоимости ввозимого в ТС товара



Этапы формирования таможенного союза





Таможенный союз: основные аспекты перемещения товаров

- **Определение вида торговли**
 - торговля с третьими странами
 - взаимная торговля стран Таможенного союза

- **Статус товаров и его подтверждение**
 - товар Таможенного союза
 - иностранный товар

- **Таможенное оформление и таможенный контроль**
 - Принцип резидентства - определение таможенного органа, в который подается декларация на товары
 - Изъятия из единой таможенной территории



Изъятия из единой таможенной территории

Протокол об отдельных временных изъятиях из режима функционирования единой таможенной территории Таможенного союза от 5 июля 2010 года:

- автомобили для личного пользования
- товары, в отношении которых законодательством страны ввоза установлены специальные защитные, антидемпинговые, компенсационные и ответные меры
- товары, подпадающие под неунифицированные изъятия из режимов свободной торговли, установленные для третьих стран
- товары, в отношении которых Казахстаном применяются иные ставки ввозных пошлин (Решение КТС от 27.11.2009 № 130)

В отношении таких товаров проводится таможенный контроль и таможенное оформление с уплатой причитающихся таможенных платежей и применением соответствующих мер



Статус товаров

- **Товар Таможенного союза**

(а) товар, полностью произведенный на территории ТС

(б) товар, ввезенный на территорию ТС, в отношении которого уплачены все таможенные платежи

(в) товары, изготовленные из товаров (а) и (б)

Последствия: таможенный контроль и декларирование не осуществляются, таможенные платежи не уплачиваются

! Таможенный контроль смещается на этап «пост-контроля»

- **Иностранный товар**

это товар, который не упомянут выше (в том числе статус которого в качестве товара ТС документально не подтвержден)

Последствия: таможенный контроль и декларирование осуществляются, таможенные платежи уплачиваются



Подтверждение статуса товаров

Статус товаров ТС подтверждается:

- декларацией происхождения / сертификатом происхождения формы СТ-1 (для товаров, происходящих с территории ТС)*
- оригиналом или заверенной копией ГТД, оформленной при выпуске товаров в свободное обращение (для товаров, ввезенных на территорию ТС)
- **вышеуказанными документами (в отношении товаров, изготовляемых из товаров, происходящих с территории ТС или выпущенных для внутреннего потребления на территории ТС)**

* Письмо ФТС России от 17 августа 2011 г. N 04-27/39485



Поставка иностранного товара в страны ТС

Торговля с третьими странами



- таможенное оформление в стране назначения
- таможенный контроль на внешней границе ТС товара (принцип "резидентства")
- применение соответствующей таможенной процедуры
- уплата таможенных платежей / освобождение
- применение / не применение мер нетарифного регулирования



Принцип резидентства

- **Принцип резидентства** (п. 1 ст. 368 Таможенного кодекса ТС) – декларация на товары подается в таможенный орган той страны Таможенного союза, в котором компания-декларант (импортер) создана (зарегистрирована)
- Принцип резидентства **применяется до вступления в силу международного договора***, заключенного между странами Таможенного союза, допускающего подачу декларации на товары любому таможенному органу на таможенной территории таможенного союза

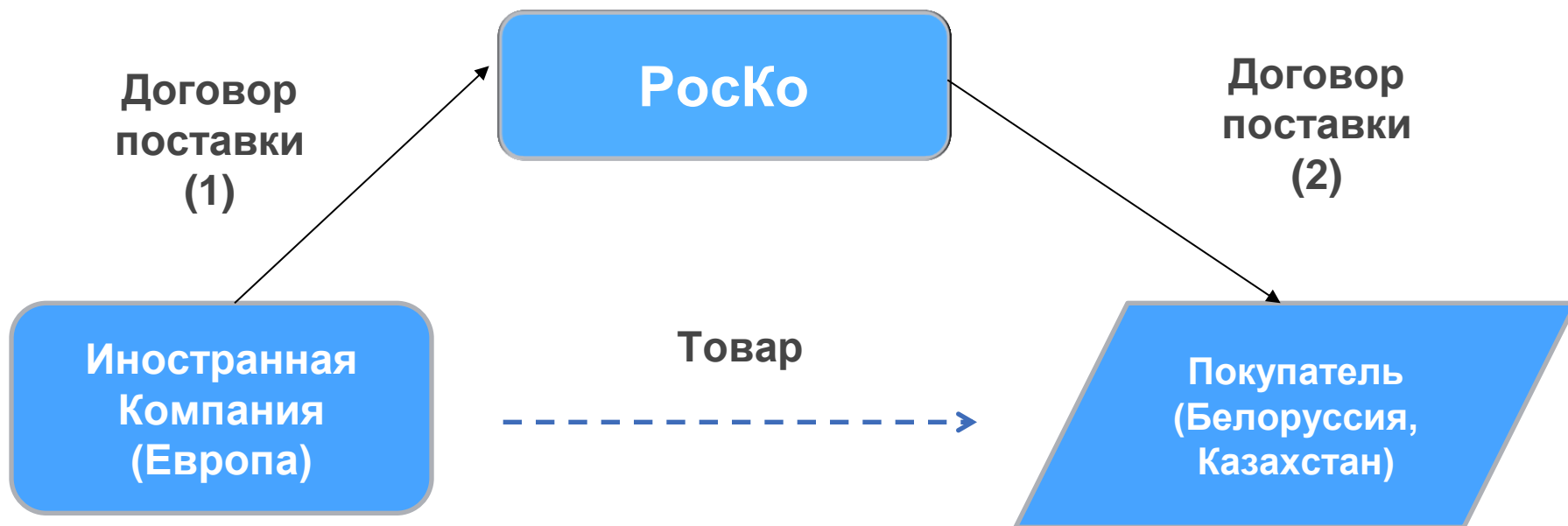
* В настоящее время соответствующий международный договор **не принят**



Поставка иностранного товара

РосКо закупает иностранный товар в Европе и продает его без завоза на территорию РФ (со склада поставщика в Европе)

Компании в Белоруссии / Казахстане





Поставка иностранного товара

Особенности валютного контроля (1)

- Договор поставки между РосКо и иностранной компаний (Европа) / РосКо и Покупателем является **сделкой между резидентом и нерезидентом**
- Данные сделки являются **предметом валютного контроля**
- Агент валютного контроля со стороны России – **уполномоченный банк РосКо**
- Особенность валютного контроля – **паспорт сделки не оформляется**, поскольку приобретение товара не связано с его ввозом (вывозом) в Россию
- Данные сделки рассматриваются органами валютного контроля как **«сомнительные операции»**, которые подпадают **под внутренний банковский мониторинг**, порядок проведения которого определен ФЗ от 07.08.2001 N 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма»



Поставка иностранного товара. Особенности валютного контроля (2)

- **Уполномоченный банк может отказать РосКо в проведении платежа на счет иностранной компании, пока РосКо не будут предоставлены документы, подтверждающие реализацию товара за пределами России**

Возможные подтверждающие документы:

- (i) договор поставки между РосКо и Покупателем
 - (ii) акт приема-передачи товара
 - (iii) транспортные документы, подтверждающие поставку товара
- **Уполномоченный банк не вправе отказать в принятии платежа, поступившего по сделке между РосКо и Покупателем**

Рекомендация: проведение предварительных переговоров между РосКо и уполномоченным банком в части особенностей проведения платежей за товары, фактически не поставляемые на территорию / с территории России



Поставка иностранного товара. Налоговые аспекты

В рассматриваемом примере:

- РосКо оплачивает Поставщику цену товара плюс сумму европейского "входящего" НДС
- Право собственности на товар переходит к Покупателю на складе в Европе
- Товар экспортируется за пределы ЕС: европейского "исходящего" НДС у РосКо не возникает (при выполнении определенных условий)
- Сумма европейского "входящего" НДС может (потенциально!) быть возмещена РосКо (при выполнении определенных условий)
- Нет российского НДС (ст. 146 НК РФ)!
- Суммы "входящего" российского НДС (если есть) учитываются в стоимости товара (ст. 170 НК РФ)
- Доход от реализации товара облагается у РосКо налогом на прибыль в общем порядке



Поставка товара ТС из России в страны ТС

Взаимная торговля стран ТС



(!) В зависимости от статуса товара и применимых к перемещаемому товару изъятий, таможенное оформление и таможенный контроль применяются / не применяются



НДС - правила для импортера

- Взимание косвенных налогов **при импорте товаров** по принципу "страны-назначения": косвенные налоги уплачиваются налогоплательщиком:
 - (1) на территорию которого импортированы товары, (2) собственником товаров;
 - комиссионером, поверенным или агентом (если это предусмотрено локальным законодательством);
 - косвенные налоги не взимаются при импорте товаров, которые по законодательству импортера не подлежат налогообложению при ввозе.
- Налоговая база по НДС = цена сделки согласно условиям договора (без сопутствующих расходов)
- Если "цена сделки" непосредственно не включает в себя *расходы на доставку, транспортировку, страховку* и пр., то такие расходы в налоговую базу по НДС не включаются
- Налоговые ставки устанавливаются в соответствии с национальным законодательством государства-члена, на территорию которого ввозятся товары: Белоруссия – 20%; Казахстан - 12%
- БелКо/КазахКо - импортер - уплачивает "импортный" НДС в налоговые органы Белоруссии/Казахстана; Передает РосКо Заявления с отметкой своего налогового органа, подтверждающей факт уплаты НДС



НДС - правила для экспортера (1)

- Применяет ставку НДС 0% *при условии документального подтверждения*
- Подает налоговую декларацию по НДС не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом, в котором собран полный пакет подтверждающих документов (п. 5 ст. 174 НК РФ)
 - момент определения налоговой базы - последнее число квартала, в котором собран полный пакет подтверждающих документов (п. 9 ст. 167 НК РФ)
- Вместе с декларацией предоставляет подтверждающие документы согласно списку; срок для представления документов - 180 дней с даты отгрузки
- Вычеты входного НДС *на момент определения налоговой базы*
- При непредставлении документов в установленный срок уплачивает суммы НДС по ставке 18% за тот налоговый (отчетный) период, на который приходится дата отгрузки товаров
- При не подтверждении ставки НДС 0% уплата НДС по ставке 18% и вычет сумм входного НДС производится не ранее истечения установленного срока на сбор документов (не ранее 180 календарных дней со дня отгрузки товаров) (*письмо УФНС по г. Москве от 31.01.2011 № 16-15/008879@*)
- РосКо - экспортер: декларирует ставку НДС 0% и принимает "входящий" НДС к вычету, при условии документального подтверждения



НДС - правила для экспортера (2)

Возможная ситуация для РосКо: товар изначально был приобретен РосКо для реализации на внутреннем рынке; входящий НДС принят к вычету. Затем товар был отгружен на экспорт - продан БелКо/КазахКо

Надо ли восстанавливать ранее принятый "входящий" внутренний НДС? Если да, то в какой момент?

Позиция ФНС РФ и Минфина РФ: НДС нужно восстановить не позднее периода, в котором товары отгружаются на экспорт (*письмо Минфина РФ от 05.05.2011 № 03-07-13/01-15 и др.*)

Альтернативная позиция: НДС нужно восстановить в периоде подачи экспортной декларации (*Определение ВАС РФ от 19.11.2008 № 12536/08, Определение ВАС РФ от 07.04.2009 № 4027/09, Постановление ФАС ВВО от 17.09.2007 № А79-160/2007 и др.*)

**Изменения в НК РФ в 2011 году (245-ФЗ от 19 июля 2011 года):
НДС необходимо восстановить в периоде отгрузки товаров на экспорт!**



Практичные вопросы для экспортера

- Сбор подтверждающих документов (в т.ч. Заявления)
- Наличие информации об уплате налогов импортером в электронной базе налогового органа!
- Вычет входящего НДС
- Создание в Белоруссии/Казахстане компании группы РосКо ???
 - доп. административная нагрузка
 - ставка налога на прибыль в Белоруссии - 24%!
 - трансфертное ценообразование!
 - но возможность "контролировать" сбор документов для целей применения ставки НДС 0% / вычета "входящего" НДС в РФ
 - возможность контролировать рынок в ТС, контролировать ввоз брендованной продукции
 - борьба с параллельным импортом?



ВИЛЬГЕЛЬМИНА ШАВШИНА

Доцент СПбГУ, к.ю.н.

**Руководитель практики внешнеторгового регулирования
DLA Piper**

E: wilhelmina.shavshina@dlapiper.com

T: +7 921 940 2261

**Кафедра государственного и
административного права**

T: +7 812 329 2840

DLA Piper в Москве

T: +7 495 221 4400

Ф: +7 495 221 4401

DLA Piper в Санкт-Петербурге

T: +7 812 448 7200

Ф: +7 812 448 7201

www.dlapiper.com