

Правовое регулирование налогообложения поставок в рамках государств-участников Евразийского экономического союза

23 декабря 2014 года главы государств Кыргызской Республики, Российской Федерации, Республики Беларусь и Республики Казахстан подписали Договор о присоединении Кыргызской Республики к Договору о Евразийском экономическом союзе от 29 мая 2014 года. Данный договор должен пройти внутригосударственные процедуры для вступления в силу, после чего Кыргызская Республика станет участником Евразийского экономического союза (далее – Союз), являющегося следующей ступенью интеграции государств Таможенного союза.

Евразийский экономический союз представляет собой организацию региональной экономической интеграции, в рамках которой предусмотрено обеспечение свободы движения товаров, работ, услуг, капитала и рабочей силы, проведение скоординированной, согласованной или единой политики в определенных отраслях экономики, в том числе создание единой таможенной территории в границах объединившихся стран, с применением единого таможенного тарифа и общих мер нетарифного регулирования.

По общим правилам при пересечении товаров через таможенную границу уплачиваются таможенные платежи, которые состоят из таможенных пошлин, сборов и налогов, уплачиваемых при импорте (таможенные налоги). Поскольку в пределах единой таможенной территории Союза внутренние таможенные границы перенесены на внешние контуры границ государств-участников Союза, для нас представляют интерес особенности налогообложения импортных и экспортных поставок между государствами-участниками.

Порядок налогообложения поставок товаров, работ и услуг в Союзе регулируется Разделом XVII «Налоги и налогообложение» Договора о Евразийском экономическом союзе (далее – Договор) и Приложением №18 к Договору «Протокол о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ и оказании услуг» (далее – Протокол).

Раздел XVII «Налоги и налогообложение» Договора устанавливает основные принципы взимания косвенных налогов в государствах-участниках Союза.

Так, согласно статье 71 Договора государства-участники в налогообложении взаимной торговли товарами применяют национальный режим, т.е. взимают налоги, иные сборы и платежи таким образом, чтобы налогообложение в государстве-участнике, на территории которого осуществляется реализация товаров других государств-участников, было не менее благоприятным, чем налогообложение при тех же обстоятельствах в отношении аналогичных товаров, происходящих с территории этого государства-участника.

П.1 статьи 72 Договора предусмотрено, что взимание косвенных налогов во взаимной торговле товарами осуществляется по принципу страны назначения, предусматривающему применение нулевой ставки НДС и (или) освобождение от уплаты акцизов при экспорте товаров, а также их налогообложение косвенными налогами при импорте.

В соответствии с Протоколом для целей налогообложения под экспортом товаров понимается вывоз товаров, реализуемых налогоплательщиками (плательщиками), с территории одного государства-участника Союза на территорию другого государства-участника Союза, под импортом – ввоз товаров на территорию одного государства-участника Союза с территории другого государства-участника Союза. Под косвенными налогами подразумеваются налог на добавленную стоимость (далее – НДС) и акцизы (акцизный налог или акцизный сбор). Согласно терминологии Протокола товарами являются реализуемые или предназначенные для реализации любое движимое и недвижимое имущество, все виды энергии.

При импорте товаров с территории одного государства-участника на территорию другого государства-участника Союза косвенные налоги взимаются налоговыми органами государства-импортера, если иное не установлено законодательством этого государства в части товаров, подлежащих маркировке акцизными марками (учетно-контрольными марками, знаками).

Ставки косвенных налогов на импортируемые товары во взаимной торговле не должны превышать ставки косвенных налогов, которыми облагаются аналогичные товары при их реализации на территории этого государства-участника.

Косвенные налоги не взимаются при импорте на территорию государства-участника:

1) товаров, которые в соответствии с законодательством этого государства не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) при ввозе на его территорию;

2) товаров, которые ввозятся на территорию государства физическими лицами не в целях предпринимательской деятельности;

3) товаров, импорт которых на территорию государства с территории другого государства-участника осуществляется в связи с их передачей в пределах одного юридического лица (законодательством государства-участника может быть установлено обязательство по уведомлению налоговых органов о ввозе (вывозе) таких товаров).

Порядок взимания косвенных налогов и механизм контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, при выполнении работ и оказании услуг регламентируется Протоколом, разработанным в соответствии со статьями 71 и 72 Договора.

Согласно п. 3 Протокола при экспорте товаров с территории одного государства-участника налогоплательщик в соответствии с применяемой нулевой ставкой имеет право на налоговые вычеты (зачеты) в порядке, аналогичном предусмотренному законодательством государства-участника в отношении товаров, экспортированных с территории этого государства-участника за пределы Союза.

Место реализации товаров определяется в соответствии с законодательством государств-членов Союза. Исключение составляют случаи реализации товара налогоплательщиком одного государства-члена налогоплательщику другого государства-члена, когда перевозка (транспортировка) товара начата за пределами Союза и завершена в другом

государстве–члене, в таких случаях местом реализации товара признается территория государства–члена, на территории которого товар помещается под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления.

Согласно Налоговому кодексу КР местом поставки товаров считается место, где поставщик передал товар, или же если поставка включает транспортировку, то местом поставки товара является местонахождение товара в момент начала транспортировки. Такие же правила определения места поставки товаров установлены налоговым законодательством Российской Федерации, Республики Казахстан и Республики Беларусь.

Для подтверждения обоснованности применения нулевой ставки НДС и (или) освобождения от уплаты акцизов налогоплательщиком государства–члена Союза, с территории которого вывезены товары, в налоговый орган одновременно с налоговой декларацией представляются следующие документы (их копии):

1) договоры (контракты), на основании которых осуществляется экспорт товаров;

2) выписка банка или копии приходных кассовых ордеров, подтверждающие фактическое поступление выручки от реализации экспортированных товаров на счет налогоплательщика-экспортера, если иное не предусмотрено законодательством государства–члена Союза;

3) заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов, составленное по установленной форме, с отметкой налогового органа государства–члена Союза, на территорию которого импортированы товары, об уплате косвенных налогов (освобождении или ином порядке исполнения налоговых обязательств);

4) транспортные (товаросопроводительные) документы, предусмотренные законодательством государства–члена Союза, подтверждающие перемещение товаров с территории одного государства–члена Союза на территорию другого государства–члена Союза. Указанные документы не представляются в случае, если для отдельных видов перемещения товаров оформление таких документов не предусмотрено законодательством государства–члена Союза;

5) иные документы, подтверждающие обоснованность применения нулевой ставки НДС и (или) освобождения от уплаты акцизов, предусмотренные законодательством государства–члена Союза, с территории которого экспортированы товары.

Как установлено п.13 Протокола, если товары приобретаются на основании договора (контракта) между налогоплательщиком одного государства–члена союза и налогоплательщиком другого государства–члена Союза, уплата косвенных налогов осуществляется налогоплательщиком государства–члена Союза, на территорию которого импортированы товары, – собственником товаров, либо, если это предусмотрено законодательством государства–члена Союза, комиссионером, поверенным или агентом. Если товары приобретаются на основании договора (контракта) между налогоплательщиками одного государства – члена Союза и другого государства – члена Союза и при этом товары импортируются с территории третьего государства–члена Союза, косвенные налоги уплачиваются налогоплательщиком государства–члена Союза, на территорию которого импортированы товары, – собственником товаров.

Для целей Протокола собственником товаров признается лицо, которое обладает правом собственности на товары или к которому переход права собственности на товары предусматривается договором (контрактом).

Косвенные налоги, за исключением акцизов по маркируемым подакцизным товарам, уплачиваются не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем принятия на учет импортированных товаров, или срока платежа, предусмотренного договором (контрактом) лизинга. Уплата акцизов по маркируемым подакцизным товарам производится в сроки, установленные законодательством государства-члена Союза.

Суммы косвенных налогов, уплаченные (зачтенные) по товарам, импортированным на территорию одного государства-члена Союза с территории другого государства-члена Союза, подлежат вычетам (зачетам) в порядке, предусмотренном законодательством государства-члена Союза, на территорию которого импортированы товары.

Анализ договорной базы Союза в части налогообложения поставок товаров между государствами-участниками объединения показывает, что в целом правовой режим налогообложения экспортных и импортных поставок в Кыргызстане аналогичен режиму налогообложения таких поставок в Союзе. В Кыргызстане также используется принцип страны назначения, предусматривающий освобождение экспортных поставок товаров от НДС (нулевая ставка) и акцизного налога (возмещение уплаченной суммы), и налогообложение импорта товаров по ставкам налогов, не превышающим ставки для внутренних поставок. Основное изменение налогообложения экспортных и импортных поставок при вхождении в Союз касается изменения органа, администрирующего уплату косвенных налогов в случае осуществления таких поставок. Так, при импорте товаров с территории одного государства-участника на территорию другого-государства участника администрирование косвенных налогов и взаимодействие по поводу их уплаты, подтверждения, зачета и возмещения осуществляют налоговые органы двух государств.

В соответствии с п.2 статьи 72 Договора и п.28 Протокола взимание косвенных налогов при выполнении работ, оказании услуг осуществляется в государстве-члене Союза, территория которого признается местом реализации работ, услуг (за исключением реализации работ по переработке давальческого сырья). Налоговая база, ставки косвенных налогов, порядок их взимания и налоговые льготы (освобождение от налогообложения) при выполнении работ, оказании услуг определяются в соответствии с законодательством государства-члена Союза, территория которого признается местом реализации работ, услуг.

Как установлено Протоколом, для целей налогообложения под работой понимается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей юридических и (или) физических лиц, под услугой – деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности, а также передача, предоставление патентов, лицензий, торговых марок, авторских прав или иных прав.

Поскольку работы и услуги сами по себе нематериальны, и при их поставках не происходит пересечения границ, зачастую трудно определить реальное место реализации работ и услуг. Для определения места реализации работ и услуг в

Протоколе содержатся отдельные презумпции, т.е., правила определения места реализации работ, услуг, которые являются определенной формой баланса между налоговыми юрисдикциями стран-участниц.

Согласно п.29 Протокола местом реализации работ, услуг признается территория государства–члена Союза, если:

1) работы, услуги связаны непосредственно с недвижимым имуществом, находящимся на территории этого государства.

Положения данного подпункта применяются также в отношении услуг по аренде, найму и предоставлению в пользование на иных основаниях недвижимого имущества;

2) работы, услуги связаны непосредственно с движимым имуществом, транспортными средствами, находящимися на территории этого государства;

3) услуги в сфере культуры, искусства, обучения (образования), физической культуры, туризма, отдыха и спорта оказаны на территории этого государства;

4) налогоплательщиком (плательщиком) этого государства приобретаются:

консультационные, юридические, бухгалтерские, аудиторские, инжиниринговые, рекламные, дизайнерские, маркетинговые услуги, услуги по обработке информации, а также научно-исследовательские, опытно-конструкторские и опытно-технологические (технологические) работы;

работы, услуги по разработке программ для ЭВМ и баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), их адаптации и модификации, сопровождению таких программ и баз данных;

услуги по предоставлению персонала в случае, если персонал работает в месте деятельности покупателя.

Положения данного подпункта применяются также при:

передаче, предоставлении, уступке патентов, лицензий, иных документов, удостоверяющих права на охраняемые государством объекты промышленной собственности, торговых марок, товарных знаков, фирменных наименований, знаков обслуживания, авторских, смежных прав или иных аналогичных прав;

аренде, лизинге и предоставлении в пользование на иных основаниях движимого имущества, за исключением аренды, лизинга и предоставления в пользование на иных основаниях транспортных средств;

оказании услуг лицом, привлекающим от имени основного участника договора (контракта) другое лицо для выполнения работ, услуг, предусмотренных данным подпунктом;

5) налогоплательщиком (плательщиком) этого государства выполняются иные работы и оказываются иные услуги, не предусмотренные подпунктами 1 – 4 пункта 1 данной статьи.

Положения данного подпункта применяются также при аренде, лизинге и предоставлении в пользование на иных основаниях транспортных средств.

Документами, подтверждающими место реализации работ, услуг, являются:

- договор на выполнение работ, оказание услуг, заключенный налогоплательщиками государств-членов;

- документы, подтверждающие место реализации работ, оказания услуг;
- иные документы, предусмотренные законодательством государств-членов.

Таким образом, Протокол содержит 5 презумпций места реализации работ и услуг:

- 1) местонахождение недвижимого имущества, с которым непосредственно связаны работы, услуги;
- 2) местонахождение движимого имущества, транспортных средств, с которыми непосредственно связаны работы, услуги;
- 3) место оказания услуг в сфере культуры, искусства, обучения, физической культуры, туризма и т.д.;
- 4) резидентство покупателя (приобретателя) услуг, имеющих интеллектуальный характер (консультационные, юридические, бухгалтерские, дизайнерские и т.д.);
- 5) резидентство поставщика (исполнителя) других работ и услуг, не указанных в пунктах 1-4 данного перечня.

Если сравнивать с перечнем презумпций места поставки работ и услуг, установленных Налоговым кодексом КР (статья 236), особых различий с перечнем презумпций Союза нет. Единственное заметное различие: Налоговый кодекс КР не определяет местом реализации работ и услуг местонахождение движимого имущества, транспортных средств, с которыми непосредственно связаны работы, услуги, а устанавливает, что местом поставки таких работ, услуг является местонахождение поставщика (исполнителя) работ и услуг.

Как видно из данных презумпций, для определения места поставки работ и услуг важное значение имеет местонахождение покупателя или продавца работ и услуг. Исходя из положений гражданского законодательства КР, местом нахождения юридического лица является место государственной регистрации юридического лица, которое определяет также место налоговой регистрации юридического лица (статья 96 НК КР).

При поставке работ по переработке давальческого сырья, ввезенного с территории одного государства-участника с территории другого государства с последующим вывозом продуктов переработки на территорию другого государства, порядок взимания НДС и обеспечение контроля за его уплатой осуществляются в порядке, установленном для налогообложения поставок товаров.

Протокол определяет лишь налоговую юрисдикцию государств-участников Союза по обложению косвенными налогами поставок работ, услуг и не устанавливает порядок освобождения экспорта работ, услуг. Соответственно, порядок освобождения экспорта работ и услуг в государстве регулируется национальным налоговым законодательством каждого государства-участника Союза.

Так, Налоговым кодексом КР (статья 260) определено, что экспорт работ и услуг является освобожденной поставкой, при этом правовой режим освобожденных поставок не предусматривает возврата (возмещения) НДС, уплаченного за приобретенные материальные ресурсы. Следовательно, после вхождения Кыргызстана в Союз, порядок освобождения экспортных поставок

работ и услуг в Кыргызстане не изменится, так как нормативной базой Союза такие вопросы отнесены к сфере регулирования национального законодательства государства-участника.

В целях дальнейшей экономической интеграции и гармонизации косвенного налогообложения государства-участники договорились определять направления, а также формы и порядок гармонизации законодательства в отношении налогов, которые оказывают влияние на взаимную торговлю, чтобы не нарушить условия конкуренции и не препятствовать свободному перемещению товаров, работ и услуг на национальном уровне или на уровне Союза, включая:

1) гармонизацию (сближение) ставок акцизов по наиболее чувствительным подакцизным товарам;

2) дальнейшее совершенствование системы взимания НДС во взаимной торговле (в том числе с применением информационных технологий).

В соответствии с п.3 статьи 72 Договора обмен между налоговыми органами государств-участников информацией, необходимой для обеспечения полноты уплаты косвенных налогов, осуществляется в соответствии с отдельным международным межведомственным договором, которым в том числе устанавливаются порядок обмена информацией, форма заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов, правила его заполнения и требования к формату обмена. В настоящее время обмен информацией между налоговыми органами государств-участников регулируется Протоколом об обмене информацией в электронном виде между налоговыми органами государств-членов таможенного союза об уплаченных суммах косвенных налогов от 1 июля 2010 года. Данный Протокол входил в нормативную базу Таможенного союза, но в связи с подписанием государствами-участниками Договора о Евразийском экономическом союзе от 29 мая 2014 года не утратил силу, а был включен в нормативную базу Евразийского экономического союза.

Таким образом, анализ нормативной базы Союза позволяет сделать вывод, что, в целом, законодательство Кыргызской Республики о косвенных налогах гармонизировано с нормативной базой Союза, основные принципы налогообложения экспортно-импортных поставок товаров, работ и услуг между Кыргызстаном и государствами-участниками Союза с интеграцией Кыргызстана не изменятся, а изменения будут касаться, в основном, процесса администрирования и порядка уплаты косвенных налогов.

К.ю.н., руководитель юридического отдела ЗАО «Альфа Телеком»

Б.Карабаев