

ТАМОЖЕННЫЕ НАЛОГИ В ТАМОЖЕННОМ СОЮЗЕ В РАМКАХ ЕВРАЗЭС: ОБЩИЕ ВОПРОСЫ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ¹

Еременко Е.А.

Трошкина Т.Н., к.ю.н., к.э.н., доцент

Научный и практический интерес к вопросам налогообложения в таможенной сфере не прекращается. Совершенствование налогового и таможенного законодательства обусловлено необходимостью создания условий для осуществления внешнеэкономической деятельности. В этой связи представляется актуальным рассмотрение общих вопросов правового регулирования таможенных налогов в государствах-членах Таможенного союза в рамках ЕврАзЭС (далее по тексту – Таможенный союз). Рассмотрение этой тематики преследует цель формирования научной основы системы налогообложения в Таможенном союзе.

Под таможенными налогами мы предлагаем понимать налоги, входящие в систему таможенных платежей. На сегодняшний день в Таможенном союзе такими налогами являются налог на добавленную стоимость (НДС) и акцизы. Таможенные налоги обладают всеми признаками, присущими налогам: обязательность платежа, которым обременяются организации и физические лица; индивидуальная безвозмездность платежа; отчуждение принадлежащего на праве собственности (или ином вещном праве) имущества (денежных средств) в пользу публичного субъекта; денежная форма налога; целью указанных обязательных платежей является финансовое обеспечение деятельности государства [5, с.10-11].

Таможенное обложение налогами имеет свои особенности. Вместе с тем таможенные налоги как собственно налоги входят в системы налогов и сборов государств-членов Таможенного союза, и вопросы их исчисления и уплаты регулируются национальным налоговым законодательством каждого государства. В связи с этим требует отдельного рассмотрения вопрос о возникновении обязанности по уплате таможенных налогов в связи с разграничением национального налогового законодательства и законодательства Таможенного союза по вопросу исчисления и уплаты таможенных налогов.

На единой территории Таможенного союза действует таможенное законодательство, которое в соответствии со ст. 1 Таможенного кодекса Таможенного союза (далее по тексту – ТК ТС) состоит из: 1) ТК ТС; 2) международных договоров государств - членов Таможенного Союза, регулирующих таможенные правоотношения в таможенном союзе; 3) решений Комиссии Таможенного союза, регулирующих таможенные правоотношения в таможенном союзе, принимаемых в соответствии с ТК ТС и международными договорами государств - членов Таможенного союза.

При рассмотрении вопроса о возникновении обязанности по уплате таможенных налогов и всех последующих вопросов необходимо исходить из того, что все государства-члены Таможенного союза являются участниками Международной конвенции об упрощении и гармонизации таможенных процедур (Киото, 18 мая 1973 года) (далее по тексту – Киотская конвенция). Стандартом 4.1. Генерального приложения к Киотской конвенции определено, что условия возникновения обязательств по уплате таможенных налогов определяются в национальном законодательстве.

В Таможенном союзе обязанность по уплате таможенных налогов может наступить в соответствии с ТК ТС, международными договорами государств - членов Таможенного союза и (или) законодательством государств - членов Таможенного союза (ст. 79 ТК ТС). Вместе с тем нормы налогового законодательства государств-членов Таможенного союза применяются только на территории соответствующего государства и только в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза (п. 2 ст. 3 ТК ТС).

¹ Исследование выполнено при поддержке Программы «Научный фонд НИУ ВШЭ» в 2014 г. (проект №14-05-0039 «Унификация правовых основ экономических инструментов государственного регулирования внешнеторговой деятельности в государствах – членах Таможенного союза ЕврАзЭС»)

Таким образом, существует необходимость разграничения национального налогового законодательства и законодательства Таможенного союза по вопросу исчисления и уплаты таможенных налогов. В настоящее время разграничение налогового и таможенного обложения содержится только в Налоговом кодексе Российской Федерации (далее по тексту – НК РФ). Такое разграничение определено ст. 2 НК РФ. Налоговые законы Республики Беларусь и Республики Казахстан не содержат общего разграничения налогового и таможенного обложения, поэтому исходя из норм общей части налоговых законов данных государств, приоритет таможенного законодательства Таможенного союза при исчислении таможенных налогов не очевиден. Поскольку возникновение обязанности по уплате таможенных налогов должно быть определено национальным налоговым законодательством, то разграничение в общей части национального законодательства налогового и таможенного обложения будет способствовать большей определенности в этом вопросе.

Налогоплательщиком всегда является лицо, на которое возложена законная обязанность по уплате налога. Плательщиками таможенных налогов являются декларант или иные лица, на которых возложена обязанность по уплате таможенных налогов (ст. 79 ТК ТС). Одним словом плательщиками таможенных налогов являются лица, которые перемещают товары через таможенную границу Таможенного союза.

Объект налогообложения это обстоятельство, порождающее возникновение налоговой обязанности. Объектом обложения таможенными налогами являются товары, перемещаемые через таможенную границу (п. 1 ст. 75 ТК ТС).

Необходимо обратить внимание, что нормы национального налогового законодательства государств-членов Таможенного союза содержат отличные определения объектов налогообложения косвенных налогов, уплачиваемых при пересечении таможенной границы Таможенного союза. Здесь можно выделить следующие подходы к определению понятия «объект налогообложения». Первый подход является самым узким и состоит в том, что в качестве объекта налогообложения указаны операции по ввозу товаров на территорию государства. Этот подход использован в НК РФ, где в качестве объектов налогообложения НДС и акцизами названы операции по ввозу товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией (пп. 4 п. 1 ст. 146 НК РФ и пп. 13 п. 1 ст. 182 НК РФ).

Второй подход является более широким и заключается во включении в определение объекта налогообложения не только операций по ввозу товаров на территорию государства, но иных обстоятельств, с наличием которых национальное законодательство, таможенное законодательство Таможенного союза, международные договоры, регулирующие взимание косвенных налогов в Таможенном союзе, связывают возникновение обязанности по уплате налога (пп. 1.2. п. 1 ст. 92 НК РФ и пп. 1.2. п. 1 ст. 113 Налогового кодекса Республики Беларусь).

Третий подход основан на разделении объекта налогообложения НДС на два крупных блока операций: оборот и импорт. При этом термин «оборот» включает операции по реализации товаров, работ, услуг и по приобретению работ, услуг от нерезидента, не являющегося плательщиком налога и не осуществляющего деятельность через филиал, представительство. Данный подход реализован в ст. 229 Кодекса Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс). При определении облагаемого импорта указаны товары, ввозимые или ввезенные на территорию Таможенного союза (за исключением освобожденных от налога), подлежащие декларированию в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза и (или) таможенным законодательством Республики Казахстан (ст. 246 Кодекса Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс)).

Для определения объекта налогообложения акцизами в Кодексе Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс) использован узкий подход. В соответствии с пп. 6 п. 1 ст. 281 Кодекса Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс) одним из объектов

налогообложения акцизами является импорт подакцизных товаров на территорию Республики Казахстан.

Проведенный анализ позволяет признать, что ни один из обозначенных подходов не представляется наиболее удачным. Так во всех случаях выявлены несогласованные в национальном законодательстве с законодательством Таможенного союза определения объекта обложения «товары, ввозимые или ввезенные» и «ввоз товаров». Таким образом, объектом обложения таможенными налогами являются товары, перемещаемые через таможенную границу, а не операции по их перемещению. Следует отметить целесообразность приведения норм национального законодательства к единому знаменателю в части определения объекта обложения косвенных налогов, уплачиваемых при пересечении таможенной границы Таможенного союза.

Поскольку налоговая база является неотъемлемой характеристикой объекта налогообложения, вопрос регулирования определения налоговой базы, как и объекта налогообложения, находится в рамках Стандарта 4.1. Генерального приложения к Киотской конвенции. Определение налоговой базы осуществляется в соответствии с национальным законодательством (п. 3 ст. 75 ТК ТС).

Анализ норм национального законодательства государств-членов Таможенного союза показал, что налоговые нормы в части определения налоговой базы таможенных налогов в Республике Беларусь и Республике Казахстан в целом практически унифицированы. Так, в Российской Федерации и Республике Беларусь налоговой базой по НДС в отношении перемещаемых товаров является сумма, состоящая из таможенной стоимости товаров, таможенных пошлин и сумм акцизов (по подакцизным товарам) (п. 1 ст. 153 и п. 1 ст. 160 НК РФ; п. 1 ст. 99 Налогового кодекса Республики Беларусь). Налоговой базой по аналогичным операциям в Республике Казахстан является таможенная стоимость импортируемых товаров, а также суммы налогов и таможенных платежей, подлежащих уплате в бюджет при импорте товаров в Республику Казахстан, за исключением НДС на импорт (ст. 247 Кодекса Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс)).

Налоговая база по акцизам определяется в зависимости от вида ставок акцизов. По товарам, в отношении которых установлены твердые (специфические) ставки акцизов, налоговая база определяется как объем подакцизных товаров в натуральном выражении. По товарам, в отношении которых установлены процентные (адвалорные) ставки акцизов, налоговая база определяется как таможенная стоимость подакцизных товаров, увеличенная на суммы таможенных пошлин. По товарам, в отношении которых установлены комбинированные налоговые ставки, состоящие из твердой (специфической) и адвалорной (в процентах) налоговых ставок, налоговая база определяется как объем подакцизных товаров в натуральном выражении для исчисления акциза при применении твердой (специфической) налоговой ставки и как расчетная стоимость товаров, исчисляемая исходя из максимальных розничных цен, для исчисления акциза при применении адвалорной (в процентах) налоговой ставки.

Данный общий для исчисления акцизов подход реализован в нормах национального налогового законодательства всех государств-членов Таможенного союза (ст. 191 НК РФ; ст. 297 Кодекса Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс); ст. 117 Налогового кодекса Республики Беларусь).

В таможенных налогах такой элемент налога как налоговый период представляет особый интерес. Дело в том, что в ТК ТС не раскрывается понятие налогового периода в отношении таможенных налогов. На наш взгляд, это связано с особенностями таможенного обложения налогами в части определения сроков уплаты таможенных налогов. Таможенные налоги подлежат уплате в сроки, установленные в рамках правового регулирования таможенных процедур (ст. 82 ТК ТС). В связи с этим декларация по таможенным налогам представляется за каждый месяц, в котором у налогоплательщика возникла налоговая база

(п. 8 ст. 2 Протокола от 11.12.2009 «О порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров в таможенном союзе»).

Поскольку декларация по таможенным налогам представляется по итогам отчетного периода, коим в данном случае является месяц, то можно предположить, что в случае с таможенными налогами налоговый период совпадает с отчетным периодом, хотя эти понятия и не тождественны.

Налоговые ставки таможенных налогов определяются в соответствии с законодательством государства - члена Таможенного союза, на территории которого товары помещаются под таможенную процедуру либо на территории которого выявлен факт незаконного перемещения товаров через таможенную границу (ч. 3 п. 2 ст. 77 ТК ТС). Как и все нормы ТК ТС в части определения начисления и уплаты таможенных налогов данная норма согласуется со стандартами Киотской конвенции.

В Российской Федерации налоговые ставки НДС утверждены ст. 164 НК РФ. В соответствии с п. 3 ст. 164 НК РФ стандартная налоговая ставка НДС составляет 18 процентов. Ставки акцизов определены в ст. 193 НК РФ. Ставки акцизов указанные в п. 1 данной статьи применяются с 1 января 2014 г. по 31 декабря 2016 г., этилового спирта – с 1 января по 31 июля 2014 г. включительно и с 1 августа 2014 г. по 31 декабря 2016 г. включительно. Временные интервалы установления ставок по акцизам связаны с их постоянным (от года к году) изменением. По справедливому замечанию Н. И. Малис ставки акцизов хорошо иллюстрируют регулируемую функцию, которую выполняют акцизы [7, с.73]. Подход к установлению ставок акцизов с учетом временных интервалов прослеживается и в Налоговом кодексе Республики Беларусь, где в приложении №1 к Налоговому Кодексу Республики Беларусь установлены ставки акцизов с учетом квартальных интервалов. Вместе с тем, ставки акцизов в ст. 280 Кодекса Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс) установлены без временных интервалов.

По общему правилу таможенные налоги исчисляются налогоплательщиками самостоятельно. Поскольку в таможенных налогах сохраняет свое действие признак индивидуальной безэквивалентности, то налоговая обязанность не может перелagаться либо иным образом отчуждаться. Это в свою очередь не означает, что налоги могут исчисляться и уплачиваться исключительно самим налогоплательщиком. В отдельных случаях ТК ТС предусмотрено исчисление сумм таможенных налогов иными лицами. Таможенные налоги уплачиваются в государстве – члене Таможенного союза, таможенным органом которого производится выпуск товаров (п. 1 ст. 84 ТК ТС). Исключение составляют случаи выпуска товаров в процедуре таможенного транзита или выявления факта незаконного перемещения товаров через таможенную границу. Согласно п. 1 ст. 82 ТК ТС сроки уплаты таможенных налогов зависят от таможенной процедуры, под которую помещаются товары. Изменение сроков уплаты таможенных налогов осуществляется в соответствии с национальным законодательством государств - членов Таможенного союза. Характерно отметить, что в отличие от Российской Федерации и Республики Казахстан, национальное законодательство Республики Беларусь в общем случае не допускает возможности изменения сроков уплаты таможенных налогов (ст. 45 Налогового кодекса Республики Беларусь).

Список литературы:

1. Аронов А.В., Кашин В.А. Налоговая политика и налоговое администрирование: учеб. пособие. М.: Магистр, ИНФРА-М, 2013.
2. Дюмулен И. И. Международная торговля. Тарифное и нетарифное регулирование: Учебник. М., 2011.
3. Орлов М.Ю. Десять лекций о налоговом праве России: Учебное пособие. М., 2009.
4. Теория и практика налогообложения: учебник / под ред. Н.И. Малис. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2013.
5. Трошкина Т.Н. Порядок исчисления таможенных пошлин и налогов по таможенному законодательству Таможенного союза ЕврАзЭС // Финансовое право. 2011. № 5.