«Актуальные вопросы возмещения НДС из бюджета по внешнеэкономической деятельности»

1. Особенности исчисления и уплаты НДС при ввозе товаров из стран ЕАЭС и импорте из других стран;
2. Применение ставки 0 процентов при экспорте товаров, работ (услуг);
3. Перечень документов, представляемых налогоплательщиками в налоговые органы в подтверждение применения ставки 0 процентов по НДС при экспорте товаров, работ, услуг;
4. Новые формы и форматы реестров, предусмотренных пунктом 15 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации, представляемых налогоплательщиками в подтверждение обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов по НДС в налоговые органы в электронной форме;
5. Внедрение национальной системы прослеживаемости товаров.

1. Особенности исчисления и уплаты НДС при ввозе товаров из стран ЕАЭС и импорте из других стран

НДС у покупателя при импорте товара

Товар, который в момент начала отгрузки и транспортировки не находится на территории РФ (и иных территориях, находящихся под ее юрисдикцией), не признается реализованным на ее территории. Соответственно, покупатель, оплачивающий такие товары, не является налоговым агентом по НДС и не обязан удерживать НДС из суммы, перечисляемой продавцу. Такой вывод следует из совокупности норм статей 146, 147 и 161 НК РФ *(пп. 1 п. 1 ст. 146, пп. 2 п. 1 ст. 147, п. п. 1, 2 ст. 161 НК РФ).*

Ввоз товаров на территорию РФ (и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией) признается объектом налогообложения по НДС *(пп. 4 п. 1 ст. 146 НК РФ).* При ввозе товаров уплачивается налог в порядке, определенном пунктом 1 статьи 151 НК РФ. Исключением являются случаи, которые перечислены в пункте 4 статьи 54 Таможенного кодекса Евразийского экономического союза *(далее - ТК ЕАЭС)* и статьи 150 НК РФ.

Плательщиком НДС выступает декларант - лицо, которое декларирует или от имени которого декларируется ввозимый товар *(пп. 7 п. 1 ст. 2, ст. 50 ТК ЕАЭС).* При этом налог должны уплачивать также лица, освобожденные от исполнения обязанностей плательщика НДС *(п. 3 ст. 145, п. 1 ст. 145.1 НК РФ)*, лица, применяющие УСН *(п. 2 ст. 346.11 НК РФ),* плательщики ЕНВД *(п. 4 ст. 346.26 НК РФ).*

Налог уплачивается по ставке 20 (или 10) процентов в зависимости от вида ввозимого товара *(п. п. 2, 3, 5 ст. 164 НК РФ)*. Налоговая база определяется как сумма таможенной стоимости товара, таможенной пошлины и акцизов *(п. 1 ст. 160 НК РФ).*

Налог, уплаченный при ввозе товаров на территорию РФ (и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией), принимается к вычету плательщиками НДС после принятия на учет приобретенных товаров при условии, что данные товары предназначены для использования в облагаемых НДС операциях. НДС принимается к вычету на основании документов, подтверждающих фактическую уплату налога *(пп. 1 п. 2 ст. 171, п. 1 ст. 172 НК РФ).* В книге покупок указываются реквизиты этих документов, а также регистрационный номер таможенной декларации либо регистрационные номера таможенных деклараций через разделительный знак *";"* (точка с запятой) на ввозимые товары *(пп. "е", "к" п. 6 Правил ведения книги покупок, применяемой при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 N 1137).* Таким образом, для применения вычета счет-фактура не нужен.

НДС, уплаченный при ввозе товаров лицами, которые не являются плательщиками НДС, а также лицами, освобожденными от исполнения обязанностей плательщика НДС, включается в стоимость приобретенного товара *(пп. 3 п. 2 ст. 170 НК РФ).*

При импорте товаров из государств - членов ЕАЭС действуют иные правила.

НДС у покупателя при ввозе товара из Белоруссии, Казахстана, Армении, Киргизии (государств - членов ЕАЭС)

При ввозе товаров на территорию РФ с территорий государств - членов ЕАЭС, НДС уплачивается налоговому органу по месту постановки на учет налогоплательщиков - собственников товаров. Уплачивать НДС обязаны также лица, освобожденные от исполнения обязанностей плательщика НДС *(п. 3 ст. 145, п. 1 ст. 145.1 НК РФ)*, лица, применяющие УСН *(п. 2 ст. 346.11 НК РФ),* плательщики ЕНВД *(п. 4 ст. 346.26 НК РФ).* Вывод о таком порядке уплаты следует из пункта 4 статьи 72 Договора о Евразийском экономическом союзе *(подписан в г. Астане 29.05.2014) (далее - Договор о ЕАЭС),* п. 13 Протокола о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг (Приложение N 18 к Договору о ЕАЭС).

Исключение составляют случаи ввоза на территорию РФ товаров, указанных в пункте 6 статьи 72 Договора о ЕАЭС. Согласно пп. 1 данной нормы ими, в частности, являются товары, перечень которых установлен ст. 150 НК РФ.

Если товары, импортируемые в Российскую Федерацию с территории государств - членов ЕАЭС, приобретаются на основании договора между двумя российскими организациями, НДС в отношении таких товаров в Российской Федерации не уплачивается. Такой вывод следует из Письма Минфина России от 26.02.2016 N 03-07-13/1/10895.

Сумма НДС, которая подлежит уплате за товары, импортированные на территорию РФ, исчисляется по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 2, 3 ст. 164 НК РФ, на основании п. 17 Протокола о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг (Приложение N 18 к Договору о ЕАЭС), п. 5 ст. 164 НК РФ.

Налоговая база в общем случае определяется на дату принятия на учет товаров на основе стоимости приобретенных товаров, которой является цена сделки, подлежащая уплате поставщику за товары согласно условиям договора (контракта). Если стоимость товаров выражена в иностранной валюте, то она пересчитывается в рубли по курсу Банка России на дату принятия товаров к учету *(абз. 1, 2, 4 п. 14 Протокола о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг (Приложение N 18 к Договору о ЕАЭС)).*

НДС уплачивается не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем принятия на учет импортированных товаров (п. 19 Протокола *о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг (Приложение N 18 к Договору о ЕАЭС)).*

В этот же срок налогоплательщик обязан представить в налоговый орган соответствующую налоговую декларацию (п. 20 Протокола *о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг (Приложение N 18 к Договору о ЕАЭС)).* Вместе с ней представляются документы, предусмотренные пунктом 20 Протокола *о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг (Приложение N 18 к Договору о ЕАЭС)*.

НДС, уплаченный при ввозе товаров из государств - членов ЕАЭС на территорию РФ, на основании п. 26 Протокола *о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг (Приложение N 18 к Договору о ЕАЭС)* подлежит вычету в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом РФ.

Так, налог, который уплачен при ввозе товаров, перемещаемых через границу РФ без таможенного оформления, принимается к вычету плательщиками НДС после принятия на учет приобретенных товаров, если они предназначены для использования в облагаемых НДС операциях и имеются документы, подтверждающие фактическую уплату налога *(пп. 1 п. 2 ст. 171, п. 1 ст. 172 НК РФ).* В книге покупок указываются реквизиты этих документов, а также номер и дата заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов с отметками налоговых органов об уплате НДС *(пп. "е", "к" п. 6 Правил ведения книги покупок, применяемой при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 N 1137).*

Право на вычет НДС по ввезенным товарам возникает не ранее периода, в котором налог по таким товарам уплачен и отражен в соответствующей налоговой декларации и заявлении *(см., например, Письмо Минфина от 02.07.2015 N 03-07-13/1/38180).*

НДС, уплаченный при ввозе товаров лицами, которые не являются плательщиками НДС, а также лицами, освобожденными от исполнения обязанностей плательщика НДС, включается в стоимость приобретенного товара *(пп. 3 п. 2 ст. 170 НК РФ).*

Рассмотрим ситуацию: Допустим 20.09. организация подала за август 4 заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов, в тот же день уплачена вся сумма в бюджет.

Отметка на заявлениях проставлена 01.10.

Вопрос: Каковы же риски организации, если она взяла НДС к вычету в 3-м квартале при отметке на заявлении "01.10"?

Ответ: В отношении вычета уплаченного "ввозного" НДС до проставления на Заявлении отметки об уплате косвенных налогов следует помнить, что такой вычет налоговые органы и суды признают незаконным, ссылаясь на положения Постановления Правительства РФ от 26.12.2011 N 1137 "О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость", которым утверждены Форма книги покупок, применяемой при расчетах по НДС, и Правила ее ведения (приложение N 4).

Так, в Письмах Минфина России (например) от 15.02.2017 N 03-07-13/1/8409*, от 02.07.2015 N 03-07-13/1/38180* указано, что для целей принятия к вычету сумм НДС, уплаченных налогоплательщиком по товарам, ввезенным на территорию РФ с территории государств - членов ЕАЭС, документами, подтверждающими право на вычет указанных сумм налога, являются не только документы, подтверждающие фактическую уплату налога в бюджет, но и заявление с отметкой налогового органа, подтверждающей исполнение налогоплательщиком обязанности по уплате налога. В связи с этим право на вычет сумм НДС по ввезенным товарам возникает у налогоплательщика **не ранее периода, в котором налог по таким товарам уплачен и отражен в соответствующей налоговой декларации и заявлении**.

Суды указывают, что поскольку налоговая декларация по НДС составляется на основании книги покупок, содержащей сведения **о заявлении о ввозе товаров и уплате**

косвенных налогов с отметками налоговых органов *(подпункт "е" пункта 6 Правил ведения книги покупок),* то Общество может отражать указанное заявление в книге покупок и налоговой декларации по НДС **только при наличии на нем отметки** налогового органа об уплате косвенных налогов.

Такой вывод отражен и в Постановлениях АС *ЗСО от 14.08.2017 N Ф04-1792/2017 по делу N А45-20959/2016, от 02.08.2018 N Ф04-2928/2018 по делу N А45-31009/2017, АС МО от 29.01.2018 N Ф05-20236/2017 по делу N А40-58746/2017,* от 30.01.2019 N Ф05-23617/2018 по делу N А40-90345/2018.

2. Применение ставки 0 процентов при экспорте товаров, работ (услуг)

Операции, по которым применяется ставка НДС 0%, условно можно разделить на несколько групп *(п. 1 ст. 164 НК РФ):*

- продажа товаров, вывозимых из РФ;
- работы (услуги) по перевозке или транспортировке товаров, пассажиров и багажа;
- работы (услуги), связанные с перевозкой (транспортировкой) товаров;
- операции с углеводородным сырьем;
- отдельные операции.

Общим условием применения ставки НДС 0% является наличие подтверждающих документов. Их перечень указан в ст. 165 НК РФ.

Экспортеры могут отказаться от применения ставки НДС 0%, подав в инспекцию соответствующее заявление. Это надо сделать не позднее 1-го числа квартала, с которого планируется отказ от нулевой ставки. В таком случае в "отказном" периоде по экспортным операциям продавец должен начислять НДС по ставке 20% или 10%. Разумеется, если такая реализация вообще облагается налогом на добавленную стоимость.

Причем отказаться от нулевой ставки можно только:

- не менее чем на 12 месяцев подряд;

- в отношении всех экспортных операций, по которым возможен подобный отказ. Нельзя применять нулевую или обычную ставку НДС в зависимости от того, кто покупатель товаров (работ, услуг), каковы условия сделки и т.п.

При экспорте товаров из Российской Федерации в государства - члены ЕАЭС отказаться от применения нулевой ставки НДС нельзя. Указанная ставка предусмотрена Договором о ЕАЭС и п. 3 Протокола о порядке взимания косвенных налогов, а эти документы превалируют над национальным законодательством.

Таким образом, при экспорте товаров в страны ЕАЭС, как и прежде, надо применять ставку 0%. Причем нужно подтверждать обоснованность ее применения, представляя в свою инспекцию пакет документов, в который входят:

- договор на поставку товаров, заключенный с контрагентом из ЕАЭС;

- транспортные и/или товаросопроводительные документы (при наличии);

- заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов, составленное вашим иностранным покупателем, с отметкой его налогового органа.

С 1 июля 2019 г. экспортерам работ (услуг) (за исключением поименованных в ст. 149 НК РФ) предоставляется право на вычет «входного» НДС вместо уменьшения на него доходов. То есть если местом реализации работ (услуг) не признается Российская Федерация, то «входной» НДС можно принять к вычету *(подп. 3 п. 2 ст. 171 НК РФ введен Федеральным законом от 15.04.2019 № 63-ФЗ).*

Как же действует данная норма при выполнении работ (оказании услуг) в государствах— членах ЕАЭС?

В соответствии с введенным Федеральным законом от 15.04.2019 № 63-ФЗ подп. 3 п. 2 ст. 171 НК РФ организация вправе принять к вычету НДС со стоимости работ (услуг), а также имущественных прав, приобретаемых для осуществления операций по реализации работ (услуг), местом реализации которых территория Российской Федерации не признается. Исключением являются операции, предусмотренные ст. 149 НК РФ. При этом порядок определения места реализации работ (услуг) в целях применения НДС установлен ст. 148 НК РФ. При выполнении работ (оказании услуг) в государствах—членах ЕАЭС следует руководствоваться положениями, установленными Протоколом о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг (приложение № 18 к Договору о Евразийском экономическом союзе *(подписан в Астане 29.05.2014)) (далее — Протокол).* На основании положений п. 28 Протокола взимание косвенных налогов при выполнении работ (оказании услуг) (т. е. определение налоговой базы, ставок косвенных налогов, порядок их взимания и налоговые льготы (освобождение от налогообложения)) производится в соответствии с законодательством государства—члена ЕАЭС, территория которого признается местом реализации работ (услуг). При этом место реализации работ (услуг) в зоне ЕАЭС определяется в соответствии с п. 29 Протокола (где поименован перечень этих работ и услуг).

3. Перечень документов, представляемых налогоплательщиками в налоговые органы в подтверждение применения ставки 0 процентов по НДС при экспорте товаров, работ, услуг

Состав документов для подтверждения нулевой ставки НДС зависит от того, куда вывозится товар *(ст. 165 НК РФ).*

При экспорте товаров за пределы ЕАЭС необходимо представить в налоговые органы следующие документы:

- **контракт** на поставку товаров иностранной организации или представительству российской организации, расположенному за пределами ЕАЭС.

  Повторно представлять контракт не нужно, если вы уже передавали его в налоговый орган, чтобы подтвердить нулевую ставку. Достаточно подать уведомление, указав реквизиты документа, вместе с которым ранее представлен контракт, и наименование налогового органа, в который он был представлен *(п. 10 ст. 165 НК РФ);*
- **таможенную декларацию** (ее копию) с отметками российских таможенных органов. В ней должны быть отметки о выпуске товаров в процедуре экспорта и вывозе товара с территории РФ.

  Вместо копий таможенных деклараций можно представить реестр в электронной форме *(об этом я скажу чуть позже)*.

Документы, подтверждающие вывоз товара, не требуется представлять одновременно с декларацией. Однако, если налоговый орган обнаружит несоответствие

сведений в декларации данным таможенных органов, налогоплательщик должен в течение 30 календарных дней с даты получения требования представить копии документов, подтверждающих вывоз товаров *(п. п. 1.2, 17 ст. 165 НК РФ).*

При экспорте товаров на территорию ЕАЭС в налоговые органы представляются следующие документы:

- **договор** (контракт).

Повторно представлять договор не нужно, если вы уже передавали его в налоговый орган, чтобы подтвердить нулевую ставку *или обосновать освобождение от уплаты акциза.* Достаточно подать уведомление, указав реквизиты документа, вместе с которым ранее представлен контракт, и наименование налогового органа, в который он был представлен *(п. 10 ст. 165 НК РФ);*

- **заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов**. В заявлении нужна отметка налогового органа государства - члена ЕАЭС, на территорию которого импортированы товары.

Форма заявления приведена в Приложении 1 к Протоколу от 11.12.2009 об обмене информацией между налоговыми органами стран ЕАЭС. Заявление в электронном виде представляется по Формату, утвержденному Приказом ФНС России от 13.12.2019 N ММВ-7-6/634@.

Копии документов, подтверждающих вывоз, подавать не требуется (это следует из письма Минфина России от 03.02.2020 N 03-07-08/6326). Ведомство сослалось на то, что копии товаросопроводительных, транспортных, иных документов о перемещении товара не представляются, когда их подача не предусмотрена внутренним законодательством страны - члена ЕАЭС, из которой экспортируется товар. То есть, без их подачи можно обойтись при условии, что в налоговый орган представлен в электронной форме перечень заявлений о ввозе товаров и уплате косвенных налогов *(п. 1.3 ст. 165 НК РФ).*

При камеральной проверке в течение 30 календарных дней с даты получения требования налогового органа нужно представить документы, подтверждающие вывоз товаров на территорию ЕАЭС, или их копии.

При отсутствии подтверждения факта вывоза товаров из таможенных органов на запрос налоговых органов налоговая ставка 0 процентов (в соответствующей части) будет считаться неподтвержденной.

Таким образом, для подтверждения факта вывоза товаров за пределы территории ЕАЭС в случае, предусмотренном абзацем восемнадцатым пункта 15 статьи 165 Кодекса, налогоплательщиком в налоговый орган могут быть представлены любые документы, содержащие сведения, которые подтверждают (свидетельствуют) вывоз товаров.

4. Новые формы и форматы реестров, предусмотренных пунктом 15 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации, представляемых налогоплательщиками в подтверждение обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов по НДС в налоговые органы в электронной форме

При экспорте, реэкспорте и в других случаях, когда для подтверждения нулевой ставки требуется представить таможенную декларацию, вместо нее налогоплательщик может подать реестр таможенных деклараций.

Форму реестра налогоплательщик выбирает в зависимости от операции, по которой подтверждается нулевая ставка, и от состава подтверждающих документов (это и реестры таможенных деклараций (полных таможенных деклараций), транспортных,

товаросопроводительных и (или) иных документов, реестры перевозочных документов и другие) *(п. 15 ст. 165 НК РФ).* Заполнение реестра, как правило, не вызывает затруднений.

Если за один квартал совершено несколько операций, облагаемых по нулевой ставке, то по каждой из них нужно заполнить отдельный реестр.

Реестр подается в электронной форме вместе с декларацией по НДС, и именно за тот квартал, в котором подтверждается нулевая ставка *(п. п. 10, 15 ст. 165 НК РФ).*

Формы, форматы, порядок заполнения и представления реестров утверждены Приказом ФНС России от 30.09.2015 N ММВ-7-15/427 *(п. 15 ст. 165 НК РФ).* Реестры заполняются по формам, рекомендованным Письмом ФНС России от 15.05.2020 N ЕА-4-15/8011@. В нем также есть порядок заполнения реестров и форматы их представления в электронной форме. С 1 сентября 2020 г. следует применять форматы, приведенные в приложениях к Письму ФНС России от 06.08.2020 N ЕА-4-15/12656@.

Налоговый орган при проведении камеральной проверки декларации по НДС, проверяет и реестр. При проверке налоговый орган может потребовать документы, указанные в реестре. Копии этих документов нужно представить в течение 30 календарных дней с даты получения требования. Иначе нулевая ставка не будет подтверждена *(п. 15 ст. 165 НК РФ).*

При выявлении несоответствий инспекция вправе запросить пояснения и дополнительные документы. Представить документы нужно в течение 10 рабочих дней с даты получения требования, а пояснения - в течение пяти рабочих дней *(п. 6 ст. 6.1, п. п. 3, 8, 8.1 ст. 88, п. 3 ст. 93 НК РФ).*

Если документы уже направлялись в налоговые органы, подавать их снова не нужно. Вместо этого в установленный для представления документов (информации) срок в налоговый орган надо направить уведомление по форме, утвержденной Приказом ФНС России от 24.04.2019 N ММВ-7-2/204@.

При проверке обоснованности применения нулевой ставки инспекция также использует сведения, полученные от таможенных органов *(п. п. 17, 18 ст. 165 НК РФ, Соглашение о сотрудничестве Федеральной таможенной службы и Федеральной налоговой службы (заключено 21.01.2010 N 01-69/1, N ММ-27-2/1)).*

Рассмотрим вопрос об отметках таможенных органов на таможенных декларациях при представлении налогоплательщиком реестра сведений.

Налогоплательщик для подтверждения обоснованности применения нулевой ставки НДС представляет реестр таможенных деклараций и транспортных документов (реестр № 5 - КНД 1155111). При запросе документов налоговым органом, налогоплательщик должен представить декларацию на товары с отметками российского таможенного органа места убытия, через который они были вывезены с территории РФ, как это прописано в подп. 3 п. 1 ст. 165 НК РФ.

Таможенное декларирование осуществляется в электронной форме *(п. 3 ст. 104 ТК ЕАЭС).* Приказом ФТС России от 17.09.2013 № 1761 утвержден Порядок использования Единой автоматизированной информационной системы таможенных органов *при таможенном декларировании и выпуске (отказе в выпуске) товаров в электронной форме, после выпуска таких товаров, а также при осуществлении в отношении них таможенного контроля (далее — ЕАИС, Порядок).* Взаимодействие декларантов с таможенными органами при таможенном декларировании и выпуске товаров осуществляется посредством электронного способа обмена информацией *(п. 2 Порядка).*

После выпуска *(условного выпуска) или отказа в выпуске* товаров декларанту с использованием ЕАИС направляется авторизованное сообщение о принятом таможенным

органом решении по декларации на товары, поданной в виде электронного документа *(далее — ЭДТ),* а также ЭДТ с соответствующими таможенными отметками *(п. 26 Порядка).* По обращению декларанта в порядке, определенном правилами ведения делопроизводства, таможенные органы распечатывают копии этих электронных документов, в том числе ЭДТ, авторизованные сообщения и протоколы информационного взаимодействия на бумажном носителе *(подп. «а» п. 39 Порядка).* При распечатывании на бумажном носителе ЭДТ производится внесение (проставление) отметок, предусмотренных таможенным законодательством ЕАЭС и законодательством РФ о таможенном деле. Представление в налоговый орган распечатанной в соответствии с положениями Порядка на бумажном носителе электронной копии декларации на товары при наличии на этой копии соответствующих отметок таможенного органа не препятствует подтверждению налогоплательщиком обоснованности применения нулевой ставки НДС (письмо Минфина России от 18.11.2019 № 03-09-11/88889 и другие, *23.04.2015 № 03-07-08/23264, № 03-07-08/23277, 12.03.2015 № 03-07-08/12941, 11.03.2015 № 03-0708/12854).* Кроме того, согласно разъяснениям ФНС России, данным в письме от 31.07.2018 № СД-4-3/14795@, при таможенном декларировании и выпуске товаров в электронной форме налогоплательщик для целей подтверждения обоснованности применения нулевой ставки НДС при реализации товаров, вывезенных в таможенной процедуре экспорта, либо при истребовании налоговым органом декларации на товары может представить в налоговый орган распечатанную на бумажном носителе и заверенную налогоплательщиком копию электронной декларации на товары (из личного кабинета участника ВЭД либо с помощью программных средств, имеющих доступ к ЕАИС), содержащую сведения, свидетельствующие о выпуске товаров в соответствии с таможенной процедурой экспорта, без отметки таможенного органа места убытия, через который товар был вывезен.

5. Внедрение национальной системы прослеживаемости товаров.

Соглашение о механизме прослеживаемости товаров, ввезенных на таможенную территорию Евразийского экономического союза *(далее — Соглашение),* было заключено в Нур-Султане 29.05.2019 и ратифицировано Федеральным законом от 02.12.2019 № 386-ФЗ. В целях реализации обязательств нашей страны по созданию национальной системы прослеживаемости товаров, ввозимых в Российскую Федерацию, предусмотренных Соглашением, разработан законопроект «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (о создании национальной системы прослеживаемости товаров)». В настоящее время он размещен на федеральном портале проектов нормативных правовых актов по адресу https://www.regulation.gov.ru/ (ID проекта: 02/04/0619/00092613).

Планируемый срок внедрения — 01.01.2021, при этом предусматривается переходный период — 1 год. Согласно постановлению Правительства РФ от 25.06.2019 № 807 (в редакции постановления Правительства РФ от 06.01.2020 № 2) *(далее — постановление № 807)* с 1 июля 2019 г. по 30 июня 2020 г. проводится эксперимент по прослеживаемости товаров, выпущенных на территории Российской Федерации в соответствии с таможенной процедурой выпуска для внутреннего потребления. На ФНС России возложены обязанности оператора информационной системы в рамках эксперимента.

Перечень товаров, подлежащих прослеживаемости, утвержден этим же постановлением. В него включены промышленная техника, мониторы и проекторы, холодильники, машины стиральные, посудомоечные машины, коляски детские, детские кресла для автомобилей,

компьютерные платы интегральные *(письмо Минфина России от 24.07.2019 № 03-09-10/55238).* Предполагается, что указанный перечень товаров сохранится и после принятия соответствующего федерального закона. Всю информацию о национальной системе прослеживаемости товаров можно найти на сайте ФНС России. Также на сайте опубликованы интерактивные сервисы, которые предназначены для получения участниками эксперимента расширенной информации по товарам, подлежащим прослеживаемости, в частности, сервисы «Проверь идентификатор прослеживаемости» и «Прослеживается ли мой товар?».

Назову три основных новации, на которые стоит обратить особое внимание.

Во-первых, определены участники оборота прослеживаемых товаров. Такими участниками являются любые компании и индивидуальные предприниматели, если они торгуют товарами, подлежащими прослеживаемости, а также таможенные и налоговые органы.

Во-вторых, в отношении товаров, подлежащих прослеживаемости, должен использоваться полномасштабный ЭДО, что подразумевает возможность приема и генерации электронных документов у продавца, а также их передачи в электронном виде последующему покупателю.

В-третьих, в дополнение к имеющимся видам налоговых проверок добавится еще один — контроль движения товаров, подлежащих прослеживаемости.

Новый вид контроля по своей сути максимально приближен к порядку и процедурам, используемым при проведении камеральной налоговой проверки. Он будет осуществляться на основе налоговой декларации по НДС, в которой отражены сведения об операциях по реализации и приобретению товаров, подлежащих прослеживаемости; отчета об операциях с товарами, подлежащими прослеживаемости; иных документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа; документов, содержащих реквизиты товаров, подлежащих прослеживаемости. В случае выявления несоответствий налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика эти документы и пояснения в порядке, установленном НК РФ. То есть дополнительные процедуры при осуществлении данного вида налогового контроля в законодательстве РФ о налогах и сборах не появятся. Налоговые органы будут использовать те мероприятия, которые предусмотрены главой 14 «Налоговый контроль» НК РФ.

Алгоритм прослеживаемости состоит в следующем. Налогоплательщик обязан указать ID товара и дополнительные реквизиты, в отгрузочных документах, счетах-фактурах (УПД), книге покупок и книге продаж, налоговой декларации по НДС, а также обеспечить введение раздельного учета прослеживаемых и непрослеживаемых товаров. Законопроектом о создании национальной системы прослеживаемости товаров предусмотрено раздельное выставление счетов-фактур в отношении прослеживаемых и непрослеживаемых товаров. Это необходимо для того, чтобы не происходило путаницы и ошибок в данных книги продаж, книги покупок и, как следствие, в налоговой декларации по НДС, а налоговые органы не идентифицировали расхождения, которых реально нет. Кроме того, алгоритм прослеживаемости предполагает проведение сверок с данными из ЕАИС ФТС России (номера декларации на товары; указанной стоимости; наименования и характеристики товаров).

Допустим, импортный товар ввезен на территорию России и была оформлена декларация на товары. Таможенный орган передаст в ФНС России сведения о том, что товар задекларирован и процедура выпуска для внутреннего потребления завершена. В результате

прослеживаемый товар выйдет на внутренний рынок. При дальнейшей перепродаже этот идентификатор будет указываться в выставляемых счетах-фактурах. И уже такую информацию мы (налоговые органы) получим с помощью налоговых деклараций по НДС, поскольку именно в них содержатся все сведения об операциях купли-продажи прослеживаемого товара между налогоплательщиками.

В случае ввоза импортных товаров, подлежащих прослеживаемости, из государств—членов ЕАЭС предполагается подача соответствующего уведомления.

Цель введения уведомления о ввозе товаров, подлежащих прослеживаемости, с территории другого государства—члена ЕАЭС на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, — информирование ФНС России о том, что прослеживаемый товар был ввезен и оприходован. В квитанции о приеме указанного уведомления будет содержаться унифицированный идентификатор, сформированный уже ФНС России (а не налогоплательщиком) по данным, полученным из таможенного органа. Этот идентификатор налогоплательщик будет указывать при последующем оформлении отгрузочных документов при реализации товара, учитывая, что в ЕАЭС отсутствует таможенный контроль и декларирование товаров при взаимной торговле.

Предусматривается, что счета-фактуры на товары, подлежащие прослеживаемости, будут выставляться отдельно от счетов-фактур на товары, не подлежащие прослеживаемости, а также от счетов-фактур на работы, услуги, имущественные права. Кроме того, вводится обязанность по обеспечению электронного документооборота между участниками системы прослеживаемости и налоговыми органами, а также выставление счетов-фактур и направление документов об отгрузке в рамках операций с товарами, подлежащими прослеживаемости, в электронном виде через операторов электронного документооборота. Действующий формат счета-фактуры уже предусматривает позиции для реквизитов системы прослеживаемости.

Если товар закупается исключительно для собственных нужд, то его можно не вводить в систему прослеживаемости. В случае если организация планирует сама использовать товар, ей необходимо подать отчет об операциях с товарами, подлежащими прослеживаемости, указав в нем, что товар (с таким-то регистрационным номером партии товара *(РНПТ))* принят к учету в качестве основного средства для собственных нужд. Когда же у организации возникнет необходимость продать данный товар, ей нужно будет подать уведомление о том, что товар вновь стал прослеживаемым, а в счете-фактуре указать регистрационный номер партии товара *(РНПТ).* В рамках прослеживаемости фиксируется факт смены собственника товара, в случае если товар был передан на переработку, то выбытие из системы прослеживаемости осуществляется собственником товара в момент возврата из переработки.

Рассмотрим ситуацию:

Компания импортирует наборы сверл, а после разукомплектования продает их поштучно. Возможны ли проблемы в части создаваемой системы прослеживаемости, т.к. при импорте в декларации на товары будет указан комплект — 1 шт., а при продаже — несколько единиц товара вне комплекта?

Если произведено разукомплектование товара и код товара по справочнику ТН ВЭД изменился, то товар выбывает из системы прослеживаемости. Составляется отчет о том, что товар выбыл в связи с переработкой, и дальше учитывать его в целях прослеживаемости не требуется. Если в результате разукомплектования код товара не изменился, то в зависимости

от того, как компания будет осуществлять продажу (т. е. в каких единицах измерения — упаковке, коробке или поштучно), для целей прослеживаемости потребуется учитывать, какое количество сверл в единицах измерения, указанных в декларации на товары, входит в собственную единицу измерения, например 0,3 упаковки.

В чем отличие систем маркировки и системы прослеживаемости?

Маркировка и прослеживаемость схожи по своим целям, но в части реализации они имеют отличия, в частности:

-система маркировки базируется на физическом нанесении специального знака на товар, а система прослеживаемости — на документарной идентификации товара;

-система маркировки отслеживает каждую единицу товара, а система прослеживаемости — товарные партии;

-система маркировки требует изменения складской логистики, а система прослеживаемости нет.

При этом система прослеживаемости не распространяется на товары, произведенные на территории РФ. Поскольку перечни товаров, подлежащих учету в указанных системах, утверждаются Правительством РФ, возможность дублирования исключена.

Прослеживаемые импортные товары не нужно маркировать, каждой партии присваивается регистрационный номер. Эти номера указываются в счетах-фактурах и налоговой декларации по НДС. При имеющихся отличиях указанных систем концептуально они имеют схожие цели и задачи — отслеживание движения товаров, в том числе для обеспечения законности оборота товаров в рамках ЕАЭС, а также защиты прав и законных интересов потребителей.