

УДК 336.2

## НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ЭКСПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ: ПРОБЛЕМЫ И ПУТИ РЕШЕНИЯ

Тимофеева В.В., студент гр. БА-20, III курс

Мотина А.И студент гр. БА-20, III курс

Научный руководитель: Тропова Ирина Владимировна, к.э.н., доцент

Уральский государственный экономический университет

г. Екатеринбург

Любая деятельность хозяйствующего субъекта может осуществляться по нескольким направлениям. В частности, можно рассмотреть импортные операции - деятельность, которая непосредственно связана с приобретением у продавца из другой страны товаров, услуг, технологий с последующим ввозом в страну приобретателя и их дальнейшей реализацией на внутреннем рынке покупателя; а также экспортные операции- деятельность, которая непосредственно связана с продажей иностранному контрагенту товаров, услуг, технологий с последующим вывозом в страну приобретателя. В данной статье речь пойдет о внешнеэкономических операциях. В частности, о проблемах, которые возникают при накладывании налога на экспортные операции.

Актуальность данной статьи подтверждается тем, что на сегодняшний день до сих пор остаётся открытым вопрос относительно сохранения права на вычет по экспортной деятельности при смене самого режима налогообложения и др.

Как известно, налог на добавленную стоимость, исходя из своей экономико-правовой природы, относится к налогам косвенным, взимание которого осуществляется на каждой из стадий экономического процесса (производства, реализации хозяйствующими субъектами до передачи конечному потребителю), при этом подтверждение данных выводов содержится в судебных решениях, как Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ [1], так и Конституционного суда РФ [2]. В связи с чем, можно заметить, что расходы по уплате налога в бюджет переходят на приобретателя-контрагента, то есть покупателя, который при реализации принятого товара как поставщик, получает соответствующую компенсацию. При этом от последующего покупателя, данная взаимосвязанная цепочка по переложению налога оканчивается исключительно реализацией их потребителю, на которого по факту и возлагается бремя НДС.

При этом стоит отметить, что налогообложение экспорта выполняется по принципу страны назначения, то есть взимание налога происходит в том государстве, где будет их конечное потребление без всякой взаимосвязи с местом самого производства. Однако существует интересная

действительность, поскольку на конечного потребителя, который находится в иностранном государстве, невозможно переложить бремя по уплате налога, который был собран в РФ при реализации экспорттированных товаров, услуг либо же работ, то порождается правовая фикция налогообложения, в связи с чем предполагается необходимость применения налоговой ставки равной 0%, данные выводы также содержатся в Постановлении Конституционного суда РФ [3].

В связи с этим, использование ставки НДС равной 0% в рамках экспортных операций, обусловлено экономико-правовой природой налога, что, по сути, носит следующие цели – избежать наложение налога в двукратном размере; поддержать конкурентоспособность товаров, услуг, а также работ, подвергшихся экспорту.

Прежде чем разговаривать о проблемах, которые могут возникнуть при налогообложении экспортных операций, стоит сперва разобраться с перечнем документов, необходимых для подтверждения права на применение НДС, равному 0%.

При анализе «налогового массива информации» можно обнаружить, что в среднем к перечню документов экспортёра относят следующие из них:

1. контракт на поставку товара, заключённый с иностранным лицом, где необходимо определить основные условия сделки, к которым, в частности, относятся наименование товара, стоимость, сроки поставки, ответственность сторон, а также иное;

2. таможенная декларация (копия) с отметками таможенного органа РФ, который осуществил выпуск товаров в одной из стадий экспортной операции, а также российского таможенного органа места убытия, через который был осуществлён вывоз товара с территории РФ, однако стоит отметить, что законодатель разрешил предоставлять вместо копии таможенной декларации налоговый реестр;

3. копии товаросопроводительных, транспортных, а также иных документов с обязательной отметкой таможенного органа места убытия, подтверждающего вывод товара в иностранное государство и др. [4, п. 15 ст. 165].

Однако стоит сразу отметить, что какое-либо единство необходимых для предоставления документов отсутствует, дело в том, что конкретный перечень документов определяется в зависимости от самих условий экспортного контракта, условий перевозки, видов товаров, подвергшихся экспорту, а также др.

Субъекты хозяйственной деятельности сталкиваются с определенными проблемами.

Как известно из норм Налогового кодекса РФ, чтобы собрать в полном объёме вышеперечисленные документы субъекту хозяйственной деятельности даётся на это 180 дней [4, п. 9 ст. 165]. За такой период времени налогоплательщик с лёгкостью может сменить режим налогообложения, перейдя на упрощённую систему налогообложения, и уже с этого момента

возникают проблемы. Дело в том, что НК РФ не содержит разъяснений о том, в каком порядке экспортёр вправе возместить НДС, если им был изменён режим налогообложения после проведения экспортной операции, а пакет необходимых документов, которые подтверждают экспорт и возможность применения налоговой ставки равной 0%, был собран после «налогового перехода».

В данной ситуации возникает неопределенность, ведь, с одной стороны, субъект хозяйственной деятельности перестал относиться к плательщикам НДС, с другой же стороны, экспортная операция, вычет по которой запрашивается, произошла именно в тот период, когда налоговый режим возлагал обязанность по уплате НДС.

Если обращаться к научным трудам Гусарова Д.Ю., то он ясно даёт понять, что хоть субъекты хозяйственной деятельности и перешли в процессе своей деятельности на УСНО, в связи с чем по общему правилу не вправе заявлять НДС к вычету, имеются исключения [5].

В частности, автор считает, что налогоплательщик вправе заявлять НДС к вычету по товарам, услугам, а также работам, которые были оплачены и тем более приняты на учёт в последнем квартале, предшествующем смене режима налогообложения, даже при том условии, что счёт-фактура поступит уже после перехода на «упрощёнку», однако при условии, что документ был выписан до даты перехода на специальный режим, а также был получен до того момента, пока не истёк крайний срок подачи декларации по НДС за IV квартал. Однако, если все те же самые манипуляции были произведены уже после перехода на специальный режим, а получение было осуществлено с большим опозданием, то заявлять НДС к вычету будет соответствующим риском, поскольку принять НДС к вычету возможно лишь в том периоде, когда выполнены все условия для этого.

Также, по мнению Павловой К.С. и Алгазеевой А.М., ещё одной из проблем, которая непосредственна связана с НДС, выступает ситуация, в рамках которой налоговые органы отказывают в возврате уплаченного налога [6]. В большинстве случаев возврат НДС из бюджета возможно получить только при помощи судебных органов, не смотря на предъявление экспортёром необходимых документов. Зачастую, причинами такого отказа могут служить следующие обстоятельства:

1. Наличие ошибок в документах, а также в налоговых декларациях;
2. Наличие ошибок, которые связаны с принятием на учёт экспортируемых товаров;
3. Наличие формального документооборота и др.

Исходя из всего вышесказанного, можно наблюдать, что налогообложение экспортных операций имеется ряд недочётов, для исправления которым можно предложить следующие пути решения:

1. унификация налога на добавленную стоимость, к примеру, в пределах ЕАЭС, приблизившись постепенно к созданию единой налоговой системы, регулирующей как ставки налогообложения, так и механизм

взимания, что поможет приблизить процедуру продажи товаров, услуг, работ между странами ко внутренней реализации без какой-либо «налоговой волокиты», возникающей по сегодняшний день в рамках заявительного возмещения НДС;

2. стимулирование развития субъектов хозяйственной деятельности, для которых экспорт входит в приоритетное направление экономической деятельности, с последующей переквалификацией на единственный вид, что поможет вести налоговый учёт, облегчить проверку, а также поможет ускорить проверку заявлений данного рода организаций.

#### **Список литературы:**

1. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ от 25.01.2021 N 309-ЭС20-17277. – URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/2a38fd20-45a9-4e29-8a28-1c31ddbe10a7> (дата обращения: 17.03.2023).
2. Определение Конституционного Суда РФ от 19.10.2021 N 2134-О.
3. Постановление Конституционного Суда РФ от 30.06.2020 N 31-П.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ // Собрание законодательства. – 2000. – № 32. – ст. 3340.
5. Гусаров, Д.Ю. О праве на возмещение НДС в рамках УСНО / Д.Ю. Гусаров // Упрощенная система налогообложения: бухгалтерский учёт и налогообложение. – 2021. – №11. – С. 17–20.
6. Павлова, К. С. Применение нулевой ставки по НДС при экспортных операциях российских организаций / К. С. Павлова, А. М. Алгазеева // Наука XXI века: актуальные направления развития. – 2021. – № 1-1. – С. 478-482.