

И.И. Огородникова

МЕТОДИЧЕСКОЕ ПОСОБИЕ
ОСОБЕННОСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ
ЭКСПОРТНЫХ И ИМПОРТНЫХ
ОПЕРАЦИЙ. МИНИМИЗАЦИЯ РИСКОВ
И ОШИБОК СО СТОРОНЫ СУБЪЕКТОВ
ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

**Разработано в рамках реализации
Государственной программы Ханты-Мансийского
автономного округа – Югры «Социально-экономическое
развитие, инвестиции и инновации Ханты-Мансийского
автономного округа – Югры на 2014 – 2020 годы»**

**г. Ханты-Мансийск
2015**

УДК 658.14/.17:336.22
ББК 65.261.411.1
О-39

Огородникова И.И.

Методическое пособие для экспортно-ориентированных субъектов малого и среднего предпринимательства ХМАО – Югры: «Особенности налогообложения экспортных и импортных операций. Минимизация рисков и ошибок со стороны субъектов внешнеэкономической деятельности»
Екатеринбург: ООО «Пресс групп», 2015, 40 с.

Представленное методическое пособие разработано с учётом действующего нормативного регулирования внешнеэкономической деятельности. Целью пособия является краткое изложение для экспортно-ориентированных субъектов малого и среднего предпринимательства ХМАО – Югры особенностей налогообложения при перемещении товаров через границу Российской Федерации в наглядной форме с осуществлением расчётов налоговых платежей и таможенных пошлин.

Рекомендуется для субъектов малого и среднего предпринимательства ХМАО – Югры.

Автор:

Огородникова И.И., кандидат социологических наук, доцент кафедры финансов, денежного обращения и кредита Финансово-экономического института Тюменского государственного университета

Рецензенты:

Д.В. Лазутина, кандидат экономических наук, директор Финансово-экономического института, Тюменский государственный университет
А.А. Малецкий, кандидат экономических наук, генеральный директор ООО «Центр налоговой помощи»

УДК 658.14/.17:336.22
ББК 65.261.411.1

© И. И. Огородникова
2015

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение 4

Раздел 1.

Теоретические основы экспортно-импортных операций..... 6

1.1. Роль и значение экспортных операций в экономике 6

1.2. Нормативно-правовое регулирование проведения экспортно-импортных сделок: законодательная основа 7

Раздел 2.

Специфика налогообложения внешнеторговой деятельности.... 14

2.1. Особенности налогообложения экспортных операций..... 14

2.2. Особенности налогообложения импортных операций..... 19

Раздел 3.

Минимизация рисков и ошибок со стороны субъектов внешнеэкономической деятельности 23

3.1. Виды налоговых рисков предпринимательской деятельности 23

3.2. Налоговые риски при осуществлении внешнеторговой деятельности: предпосылки возникновения и методы управления 24

Список литературы..... 27

Приложения 29

1. Типовые ситуации..... 29

2. Примерные варианты расчёта налоговых платежей..... 32

3. Справочно: Таможенное декларирование товара..... 33

4. Арбитражная практика..... 34



Введение

С учетом изменений, происходящих в мировой экономике, и для возможности участия отечественным хозяйствующим субъектам на внешнем рынке, Россия корректирует свою внешнеторговую политику. Рост внешнеторговых оборотов свидетельствует о построении взаимовыгодных отношений с иностранными партнерами и о правильности выбранного курса внешней политики России. Ханты-Мансийский автономный округ – Югра (далее – ХМАО-Югра) – экспортно-ориентированный регион, и в общем объеме внешнеторгового оборота на долю экспорта приходится – 95,8%, на долю импорта – 4,2 %. Импорт товаров и услуг в регион за последний год сократился на 25,5 %.

Руководство региона стремится создать благоприятные условия для продвижения произведённой в округе продукции на внешний рынок товаров и услуг. При этом особое внимание уделяется хозяйствующим субъектам малого и среднего бизнеса.

На территории имеется значительный потенциал для увеличения и расширения номенклатуры экспортной продукции, в том числе за счет вовлечения субъектов малого и среднего предпринимательства ХМАО – Югры.

Среди приоритетных направлений, интересных для предприятий малого и среднего бизнеса и имеющих большое будущее, выделяют следующие направления деятельности:

- Сбор, переработка, хранение и реализация «Дикоросов».
- Производство продукции деревопереработки.
- Рыбное хозяйство и заготовка рыб ценных пород.
- Производство сувенирной продукции и традиционного народного промысла.
- Этнографический и событийный туризм.

Цель данного методического пособия – оказать методическую помощь субъектам малого и среднего бизнеса Ханты-Мансийского автономного округа - Югры при осуществлении налогообложения экспортно-импортных операций.

Пособие позволит предпринимателям:

- Использовать налоговые льготы при проведении экспортных операций;
- определить наиболее выгодные условия применения налоговых режимов в соответствии с действующим налоговым законодательством при осуществлении экспортно-импортных операций;
- минимизировать налоговые риски внешнеторговых сделок.

Список литературы содержит перечень источников литературы, освещающий особенности налогообложения внешнеэкономической деятельности малых и средних предприятий, а также нормативные документы, регламентирующие проведение экспортных операций.



Раздел 1. Теоретические основы экспортно-импортных операций

1.1. Роль и значение экспортных операций в экономике

Основными направлениями в развитии внешнеэкономической деятельности являются внешняя торговля, привлечение иностранных инвестиций. Россия экспортирует в основном углеводородное сырьё, металлургическую и химическую продукцию, машины и оборудование, вооружения, продовольствие. Экспорт России в 2014 году составил \$496,7 млрд. и по сравнению с 2013 годом упал на 5,1 %. Внешнеторговый оборот ХМАО-Югры в 2012 году составил 22 487 млн. долл. США. На страны дальнего зарубежья пришлось 99,7% общего объема товарооборота округа, на страны СНГ – 0,3 %. В настоящее время на территории автономного округа осуществляют деятельность более 50 предприятий лесопромышленного комплекса (далее - ЛПК). Их продукция имеет большой экспортный потенциал. Согласно данным Росстата, ХМАО-Югра занимает пятое место среди регионов России по общим запасам древесины (3280.0 млн. куб. м).

В автономном округе ежегодно производится более 60 тысяч тонн ягод (клюква – 19,5 тыс. тонн, черника – 10,6 тыс. тонн, брусника – 32,1 тыс. тонн), 40 тысяч тонн грибов. Также на его территории находится 70% запасов кедровых орехов УрФО (2111,4 тонн). В настоящее время более 40 предприятий автономного округа занимаются сбором и переработкой дикоросов. Приоритетным

ОТРАСЛЕВАЯ СТРУКТУРА ПОДДЕРЖКИ ЭКСПОРТА, %

Источник: ВЭБ



Рис. 1 Отраслевая структура государственной поддержки экспорта

направлением в развитии торгового сотрудничества по линии «ди-коросов» являются Азиатский рынок и рынок Европы. Население этих регионов высоко ценит натуральные продукты, имеющие полезные свойства. Ханты-Мансийский автономный округ – Югра это регион с богатейшими запасами природных ресурсов. В водоемах округа обитают 29 видов рыб, восемнадцать из которых имеют промысловое значение. Кроме того, Югра – территория проживания коренных малочисленных народов севера ханты и манси. Сувенирная продукция этих народов уже сейчас пользуется большой популярностью за пределами РФ.

По данным таможенной статистики внешней торговли в 2014 году 175 юридических лиц ХМАО-Югры осуществляли внешнеэкономические операции. Внешнеторговый оборот Ханты-Мансийского автономного округа в 2014 году составил 20717.3 млн. дол. США. Импорт составил 6.0% от внешнеторгового оборота (1242.1 млн. долл. США), соответственно на экспортные поставки пришлось 94.0% от всего товарооборота (19475.2 млн. долл. США).

1.2. Нормативно-правовое регулирование проведения экспортно-импортных сделок: законодательная основа

Рыночная экономика создала широкие возможности для осуществления внешнеэкономической деятельности предприятий и организаций всех форм собственности. Любая организация, любой гражданин получили право непосредственного налаживания связей с зарубежными партнерами для получения от перенятого опыта прибыли и различных методов хозяйствования и контроля. Создание прибыльного производства, отвечающего самым современным организационным и техническим требованиям, которое было организовано лишь с опорой на собственный опыт – очень проблематично, а зачастую невозможно. Экономические и политические события, происходящие сейчас в мире, свидетельствуют о новых подходах к экономическим отношениям между странами.

Экспортно-импортные отношения являются формой связи между товаропроизводителями разных стран, возникающей на основе международного разделения труда, и выражают их взаимную экономическую зависимость. Структурные сдвиги, происходящие в экономике стран под влиянием мировых политических событий, научно-технического прогресса, специализация и кооперирование производства усиливают взаимодействие национальных хозяйств. Это способствует активизации международной торговли.



Основой для бухгалтерского учета экспортно-импортных операций является контракт на поставку экспортной или импортной продукции (выполнение работ, оказание услуг). Поэтому в учете должны найти отражение все моменты исполнения контракта.

Российская организация-поставщик является одной из сторон контракта – экспортёром (продавцом). Такой контракт с иностранным партнером заключает она сама, либо это делает от ее имени посредник по договору поручения, заключенному между ними. И в том, и в другом случае, как поставку экспортной продукции, так и расчеты с иностранным покупателем осуществляет поставщик.

В стоимость товарного экспорта и импорта включаются:

- стоимость поставок комплектного оборудования и материалов, включая стоимость технических услуг;
- лицензионные отчисления;
- стоимость товаров, предоставляемых в аренду иностранному контрагенту и перемещаемых через таможенную границу (учитывается и публикуется отдельно).

Таможенный тариф является важнейшим инструментом регулирования торговых потоков. Он используется для этих целей практически во всех странах мира. Таможенный тариф содержит систематизированный перечень товаров, большая часть которых облагается пошлинами при пересечении границы.

Главным ограничением импорта на территорию РФ является указ Президента России от 6 августа 2014 года «О применении отдельных специальных экономических мер в целях обеспечения безопасности Российской Федерации». Запрет ввоза импортной продукции стимулирует российских производителей на увеличение мощностей производства для удовлетворения потребностей населения, в свою очередь, положительно влияя на экономику страны.

С 1 января 2015 года функционирует Евразийский экономический союз, договор о создании которого Россия, Белоруссия и Казахстан подписали в мае 2014 года в Астане. Армения подписала договор о вступлении в Евразийский экономический союз в октябре 2014 года. Этот факт является дополнительным стимулом для предприятий малого бизнеса, что связано с упрощением определённого набора процедур таможенного и налогового оформления внешнеэкономических сделок.

Таблица 1. Структура экспорта России, млн. долл. США

Наименование товарной отрасли	За рубеж	СНГ	Всего	Доля экспорта
ВСЕГО:	106 229.6	16 460.7	122 690.3	100%
Продовольственные товары и сельскохозяйственное сырье	2 950.8	1 045.2	3 996.2	3,26%
Минеральные продукты	80 785.1	9 217.6	90 002.6	0,97%
Топливо- энергетические товары	79 861.7	8 956.9	88 818.7	72,39%
Продукция химической промышленности, каучук	5 280.2	1 603.2	6 883.4	5,61%
Кожевенное сырье, пушнина и изделия из них	100.7	12. 9	113.7	0,09%
Древесина и целлюлозно-бумажные изделия	2 221.9	589.9	2 811.8	2,29%
Текстиль, текстильные изделия и обувь	54.6	150. 5	205.2	0,17%
Драгоценные камни, драгоценные металлы и изделия из них	3 493.1	64.5	3 557.7	2,90%
Металлы и изделия из них	7 804.9	1 410.3	9 215.3	7,51%
Машины, оборудование и транспортные средства	2 833.4	2 010 292,5	4 843.7	3,95%
Другие товары	704.6	356.3	1 060.9	0,86%

Экономика России, структура её экспорта и рынки сбыта, безусловно, нуждаются в диверсификации. Профицит внешней торговли, приток иностранной валюты обеспечивается исключительно за счёт продажи углеводородов. В ближайшем будущем развитие и развивающиеся рынки, прежде всего, экономики Китая, США, Японии, Бразилии и т. д., безусловно, будут демонстрировать рост спроса на энергоресурсы, но экономика Российской Федерации имеет множество конкурентоспособных отраслей, которые до сегодняшнего дня имеют совершенно нереализованный потен-



циал. Именно в реализации потенциала нереализованных отраслей лежит диверсификация и будущая мощь экономики России. На что особое внимание обращается в Ханты-Мансийском автономном округе - Югре.

Учитывая последние тенденции развития мировой экономики в условиях геополитического кризиса, Правительством РФ утверждены первоочередные меры антикризисного реагирования в 2015 году.

Ключевые направления действия Правительства РФ, касающиеся внешнеэкономической деятельности России, в течение ближайших месяцев будут включать в себя:

- поддержку импортозамещения и экспорта по широкой номенклатуре не сырьевых, в том числе, высокотехнологичных товаров;
- содействие развитию малого и среднего предпринимательства за счет снижения финансовых и административных издержек;
- создание возможностей для привлечения оборотных и инвестиционных ресурсов с приемлемой стоимостью в наиболее значимых секторах экономики.



Рис. 2 Динамика экспорта и импорта за период января 2014-2015 гг.

Поскольку государство на данный момент активно применяет различные способы стимулирования экспорта, включая сокращение налоговой нагрузки, внешнеэкономическая деятельность становится привлекательной для инвесторов, и, возможно, объёмы

поставок российских организаций при расширении рынков сбыта на экспорт будут со временем только увеличиваться.

Экспортная деятельность даёт важные преимущества для субъектов хозяйствования малого и среднего предпринимательства. Это выражается в расширении конкурентных преимуществ, выравнивании сезонности спроса на продукцию, в частности, сельскохозяйственного производителя. В свою очередь, наличие ошибок при отражении в учете экспортных операций, при расчёте налоговых платежей и таможенных пошлин могут привести к серьёзным последствиям для участников внешнеэкономической деятельности, в частности, субъектов малого и среднего предпринимательства.

Основными приемлемыми формами внешних экономических связей выступают внешняя торговля, научно-техническое сотрудничество, экономическое сотрудничество, кооперирование.

Источниками, регулирующими внешнеэкономическую деятельность в Российской Федерации, являются:

- нормы международного права, соответствующие им принципы, а также международные договоры России с другими странами, торговые обычаи при заключении внешнеэкономических сделок;

- национальные нормы права, представленные в Конституции Российской Федерации, кодексах, законах, подзаконных нормативных правовых актах Российской Федерации и ее субъектов.

Развитие внешнеэкономических связей сопровождается необходимостью соблюдения установленных норм, правил, соглашений и договоренностей, в частности, решений Всемирной торговой организации, членом которой Россия стала в августе 2012 г.

Внеэкономические сделки, как правовая форма внешнеэкономической деятельности, регулируются нормами международного частного права.

Важную роль в организации учета экспортных операций играют и условия поставки товаров, регулируемые международным нормативным документом «Международные правила толкования торговых терминов «Инкотермс 2010». Данный документ регламентирует: распределение между продавцом и покупателем транспортных расходов по доставке товара; момент перехода от продавца к покупателю рисков повреждения, утраты или случайной гибели груза; дату поставки товара.

В соответствии с Инструкцией Банка России «О порядке представления резидентами и нерезидентами уполномоченным банкам документов и информации, связанных с проведением валютных операций, порядке оформления паспортов сделок, а также



порядке учета уполномоченными банками валютных операций и контроля за их проведением» от 04.06.2012 г. № 138-И [15] по контрактам (кредитным договорам), сумма обязательств по которым равна или превышает в эквиваленте 50 тыс. долларов США, необходимо оформлять в банке паспорт сделки.

В этом случае при осуществлении операций в рамках внешнеторгового контракта, по которому оформлен паспорт сделки, в банк подается Справка о подтверждающих документах, к которой прикладываются заверенные копии документов, подтверждающие факт совершения операций по контракту (накладные на отгрузку товаров, счета-фактуры и т. д.). При зачислении иностранной валюты на валютный счет компании в рамках внешнеторгового контракта в банк представляется Справка о валютных операциях.

Таким образом, будущему российскому экспортеру, предполагающему осуществлять внешнеторговые сделки, необходимо ознакомиться с рядом документов, регулирующих внешнеэкономическую деятельность. Рекомендуются пособия, ранее выпущенные НО Фондом «Центр координации поддержки экспортно-ориентированных субъектов малого и среднего предпринимательства Югры» в рамках реализации целевой программы Ханты-Мансийского автономного округа – Югры «Социально-экономическое развитие, инвестиции и инновации Ханты-Мансийского округа – Югры на 2014 – 2020 годы», а именно: методические рекомендации для субъектов малого и среднего предпринимательства ХМАО-Югры по разработке бизнес-плана с целью выхода на внешние рынки (15), валютному контролю внешнеторговых операций для субъектов малого и среднего предпринимательства (16), основам внешнеэкономической деятельности в малых и средних предприятиях (17), правовому управлению рисками по внешнеторговым контрактам (18), системе контроля и качества продукции (19, 20) и др., дающие базовые основы для грамотного подхода к осуществлению внешнеэкономической деятельности.

Согласно положениям пункта 1 статьи 2 Гражданского кодекса Российской Федерации все правила, установленные гражданским законодательством, применяются к отношениям с участием иностранных граждан, лиц без гражданства и иностранных юридических лиц, если иное не предусмотрено федеральным законом.

Существенное влияние на условия внешнеторговых контрактов оказывают требования таможенного и налогового законодательства, Федеральных законов от 18.07.1999 №183-ФЗ «Об экспортном

контроле», от 10.12.2003 № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле», от 08.12.2003 N 164-ФЗ «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности» и др.

Статьей 10 Федерального закона «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности» установлено, что любые российские и иностранные лица обладают правом осуществления внешнеторговой деятельности. Это право может быть ограничено только в случаях, предусмотренных международными договорами Российской Федерации или федеральными законами.

Важное значение для осуществления торговых операций для субъектов малого и среднего предпринимательства является развитие отношений между странами Евразийского экономического союза, что закреплено решением от 16 июля 2012 года № 54 «Об утверждении единой товарной номенклатуры внешнеэкономической деятельности Евразийского экономического союза и единого таможенного тарифа Евразийского экономического союза».

Для Ханты-Мансийского автономного округа-Югры насыщение рынка в рамках Евразийского экономического союза товарами собственного производства (дикоросы, рыба, деревообработка, меха и изделия из них, народный промысел), этнотуризм становится достижимым фактором и залогом успешного развития территории.



Раздел 2. Специфика налогообложения внешнеторговой деятельности

2.1. Особенности налогообложения экспортных операций

Российским субъектам малого и среднего предпринимательства, осуществляющим внешнеэкономическую деятельность, при изучении порядка налогообложения экспортных операций необходимо учитывать:

- выбор способа выхода на международные рынки: прямой (самостоятельно) или косвенный (через посредника);
- необходимость в параллельном отражении экспортных операций, как минимум, в двух валютах (национальной и иностранных), что приводит к образованию курсовых разниц (как отрицательных, так и положительных);
- необходимость соблюдения валютного законодательства РФ;
- использование различных форм расчётов в зависимости от соглашений с иностранными контрагентами;
- применение различных условий поставки товаров;
- осуществление поэтапного мониторинга движения товаров, в том числе, и за пределами таможенной территории страны;
- необходимость ведения отдельного учёта НДС.

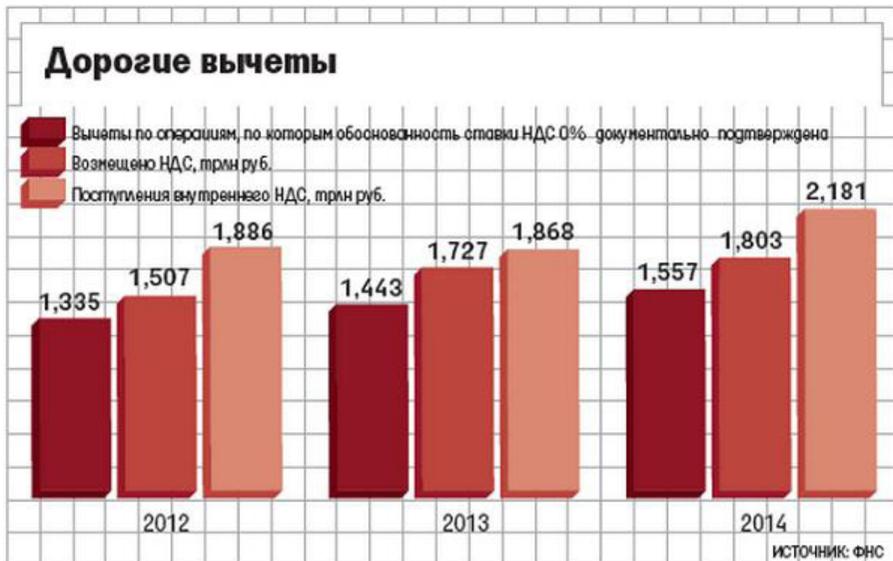


Рис. 3. Динамика налоговых вычетов по НДС в части применения нулевой ставки за период 2012-2014 гг.

Экспортно-ориентированные организации малого бизнеса не освобождаются от уплаты налогов на территории РФ, но могут иметь существенные налоговые преференции в виде нулевой ставки по налогу на добавленную стоимость. Все остальные налоги, уплачиваемые на территории Российской Федерации, подлежат своевременной уплате в бюджет. Но если организации малого и среднего предпринимательства применяют упрощённую систему налогообложения, то в данном случае наличие данной налоговой льготы не повлияет на уровень их налоговой нагрузки.

При реализации товаров, вывезенных в таможенной процедуре экспорта, налогообложение НДС производится по налоговой ставке 0 процентов при условии представления в налоговый орган документов, предусмотренных статьей 165 Налогового кодекса Российской Федерации. Это положение установлено нормой подпункта 1 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса.

В целях подтверждения обоснованности применения нулевой ставки НДС в случае вывоза товаров за пределы таможенной территории, одновременно с налоговой декларацией по НДС (форма декларации, порядок заполнения и формат представления налоговой декларации по НДС в электронной форме утверждены приказом ФНС России от 29.10.2014 № ММВ-7-3/558@) представляются документы, предусмотренные пунктом 1 статьи 165 Налогового кодекса (в случае реализации товаров через комиссионера, поверенного или агента по договору комиссии, договору поручения либо агентскому договору, - документы, предусмотренные пунктом 2 статьи 165 Налогового кодекса), в том числе:

- контракт (его копия) налогоплательщика с иностранным лицом на поставку товара за пределы таможенной территории Таможенного союза;

- таможенная декларация (ее копия) с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в процедуре экспорта, и российского таможенного органа места убытия, через который товар был вывезен с территории Российской Федерации.

При вывозе товаров в таможенной процедуре экспорта через границу Российской Федерации с государством – членом Таможенного союза, на которой таможенное оформление отменено, в третьи страны представляется таможенная декларация (ее копия) с отметками таможенного органа РФ, производившего таможенное оформление указанного вывоза товаров.

Вместо копий указанных деклараций экспортёр вправе представить



– реестры таможенных деклараций с указанием в них регистрационных номеров соответствующих деклараций;

копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов с отметками таможенных органов мест убытия, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории РФ с учетом особенностей, предусмотренных подпунктом 4 пункта 1 статьи 165 Налогового кодекса.



Рис. 4. Примерная схема экспортной сделки

Скрупулезное оформление документации является важным при подтверждении нулевой ставки по налогу на добавленную стоимость.

Следует отметить, что налоговый орган, проводящий камеральную налоговую проверку, вправе истребовать у налогоплательщика документы, сведения из которых включены в указанные реестры (пункт 15 статьи 165 Налогового кодекса).

Документы, подтверждающие обоснованность применения нулевой ставки НДС, представляются в срок не позднее 180 календарных дней, считая с даты помещения товаров под таможенную процедуру экспорта.

Если по истечении 180 календарных дней налогоплательщик не представил указанные документы (их копии), операции по реализации товаров на экспорт подлежат налогообложению по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 2 и 3 статьи 164 Налогового кодекса (в размере 10 и 18 процентов). Если впоследствии налогоплательщик представляет в налоговые органы документы (их копии), обосновывающие применение налоговой ставки в размере 0 процентов, уплаченные суммы налога подлежат возврату налогоплательщику в порядке и на условиях, которые предусмотрены статьями 176 и 176.1 Налогового кодекса.

Применение НДС при реализации товаров в Таможенном союзе осуществляется в соответствии с Протоколом о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг, данным в приложении № 18 к Договору о Евразийском экономическом союзе от 29.05.2014 (далее – Протокол).

В настоящее время государствами – членами Евразийского экономического союза (далее - ЕАЭС), помимо Российской Федерации, являются Республика Беларусь, Республика Казахстан, Республика Армения и Кыргызская Республика (с 01.05.2015 года).

В целях применения положений Протокола, под экспортом товаров понимается вывоз товаров, реализуемых налогоплательщиком, с территории одного государства-члена ЕАЭС на территорию другого государства-члена ЕАЭС (пункту 2 раздела I Протокола).

В соответствии с пунктом 3 раздела II Протокола при экспорте товаров применяется нулевая ставка НДС при представлении в налоговый орган документов, предусмотренных пунктом 4 Протокола.

Для подтверждения обоснованности применения нулевой ставки НДС, экспортёру одновременно с налоговой декларацией по НДС (форма декларации, порядок заполнения и формат представления налоговой декларации по НДС в электронной форме утверждены приказом ФНС России от 29.10.2014 № ММВ-7-3/558@) следует представить в налоговый орган документы, предусмотренные пунктом 4 раздела II Протокола, в том числе:

- договоры (контракты), заключенные с налогоплательщиком другого государства-члена ЕАЭС или с налогоплательщиком государства, не являющегося членом ЕАЭС, на основании которых осуществляется экспорт товаров;

- заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов с отметкой налогового органа государства-члена ЕАЭС, на территорию которо-



го импортированы товары, об уплате косвенных налогов (освобождении или ином порядке исполнения налоговых обязательств) либо перечень Заявлений (на бумажном носителе или в электронном виде с электронной [электронно-цифровой] подписью налогоплательщика). Указанное Заявление российскому экспортёру представляет налогоплательщик государства-члена ЕАЭС, на территорию которого импортированы товары – собственник ввезённых товаров. Форма Заявления и правила его заполнения утверждены Протоколом «Об обмене информацией в электронном виде между налоговыми органами государств-членов Евразийского экономического союза об уплаченных суммах косвенных налогов» от 11.12.2009 года;

- транспортные (товаросопроводительные) и (или) иные документы, предусмотренные законодательством государства-члена ЕАЭС, подтверждающие перемещение товаров с территории одного государства-члена ЕАЭС на территорию другого государства-члена ЕАЭС.

Указанные документы представляются в налоговый орган в течение 180 календарных дней с даты отгрузки (передачи) товаров.

При непредставлении этих документов в установленный срок сумма НДС подлежит уплате в бюджет за налоговый период, на который приходится дата отгрузки товаров. В случае представления налогоплательщиком документов, предусмотренных пунктом 4 Протокола, по истечении 180 дневного срока, уплаченная сумма налога подлежит возврату налогоплательщику в порядке и на условиях, предусмотренных статьями 176 и 176.1 Налогового кодекса.

С 01.01.2015 у налогоплательщика появился выбор — представить оригинал или копию заявления на бумажном носителе либо перечень заявлений на бумажном носителе или в электронном виде с электронной подписью налогоплательщика.

Такое правило представления заявлений по своей сути подобно правилу представления вместо копий таможенных деклараций или копий таможенных деклараций и транспортных (товаросопроводительных) документов соответственно реестров таможенных деклараций или реестров таможенных деклараций и транспортных (товаросопроводительных) документов при экспорте товаров в третьи страны, которые предусмотрены п. 15 ст. 165 НК РФ и будут применяться с 01.10.2015.

Законодатели сохранили за компаниями право представлять информацию на бумажных носителях, что может быть выгодно предприятиям малого и среднего бизнеса с незначительными объемами внешнеторговых сделок. Закон 452-ФЗ уполномочил ФНС



Рис. 5 Порядок формирования книги покупок и книги продаж при расчёте НДС

России разработать формат реестра и порядок его представления (п. 11 ст. 1 Закона 452-ФЗ). Кроме того, вводится электронный обмен сведениями о вывозе и ввозе товаров между ФТС и ФНС. Это позволит в кратчайшие сроки контролировать правомерность применения ставки НДС 0%. Поэтому бизнес может рассчитывать на более оперативное возмещение налога, что важно, в частности, субъектам малого и среднего предпринимательства с минимальным наличием собственных средств.

Налоговый орган проверяет обоснованность применения нулевой ставки НДС и (или) освобождения от уплаты акцизов, налоговых вычетов (зачетов) по указанным налогам, а также принимает (выносит) соответствующее решение согласно законодательству государства-члена, с территории которого экспортированы товары.

2.2. Особенности налогообложения импортных операций

Импортом является ввоз товаров на таможенную территорию российского государства без наличия обязательств об их обратном вывозе (п. 10 ст. 2 Федерального закона № 164-ФЗ). Ввоз (импорт) товаров на территорию РФ является одним из объектов налогообложения по НДС (п. 2 ст. 11, подп. 4 п. 1 ст. 146 НК РФ). При этом под товаром понимается любое имущество, перемещаемое через границу РФ (п. 3 ст. 38 НК РФ, подп. 35 п. 1 ст. 4 ТК ТС,



подп. 7 п. 1 ст. 5 Федерального закона от 27.11.2010 г. № 311-ФЗ). При ввозе НДС исчисляется по ставке 10 или 18% в зависимости от вида ввозимого товара (п. 5 ст. 164 НК РФ), и затем принимается к вычету в общеустановленном порядке (п. 2 ст. 171 НК РФ). Порядок таможенного оформления ввозимых товаров регулируется Таможенным кодексом и зависит от таможенного режима, в котором ввозится товар. Предприятия малого и среднего бизнеса, приобретающая товар через Интернет, в обязательном порядке также будет проводить его таможенное оформление и должно будет заплатить ввозные таможенные пошлины и таможенный НДС. Применение УСН не имеет значения для уплаты импортного (ввозного) НДС. Обязанность по оплате «таможенного» налога имеется, а вычета НДС субъект на УСН не получает.

Отличительной особенностью импортных операций является тот факт, что налог на добавленную стоимость уплачивается не в налоговый орган, а на таможенном посту вместе с иными сборами, пошлинами и акцизами. Исключением являются следующие материальные ценности:

- продукция, что ввозится на безвозмездной основе, либо в качестве гуманитарной помощи;
- лекарственные средства и медицинское оборудование (согласно утвержденному Правительством России перечню);
- культурные ценности, которые получают финансирование за счет средств федерального бюджета и ценности, что получены в дар культурными учреждениями;
- печатная продукция, полученная библиотеками либо музеями в результате проведения некоммерческих операций (например, международного обмена) и т.п.

Полный перечень товаров, что получили освобождение от уплаты данного налога на таможне, приведен в ст. 150 НК РФ. В зависимости от вида ввозимых материальных ценностей, согласно ст. 164 НК РФ, налоговая ставка может составить либо 10 % (продовольственные товары, медицинские препараты и оборудование, импортных товаров для детей, книжной печатной продукции и периодических изданий и т.п.) либо 18 % на всё остальное.

Применение специальных налоговых режимов (УСН, ЕСХН, ЕНВД, патентной системы), а также освобождения от обязанностей налогоплательщика НДС, связанных с исчислением и уплатой налога, предусмотренные статьями 145 и 145.1 НК РФ, не освобождает от обязанности уплачивать косвенные налоги при ввозе товаров и от исполнения обязанностей налогового агента по НДС

при приобретении работ, услуг, местом реализации которых признается территория Российской Федерации.

Налоговая база по НДС определяется в общем случае на основе стоимости приобретенных товаров. Стоимость приобретенных товаров, в том числе товаров, являющихся результатом выполнения работ по договору (контракту) об их изготовлении, является цена сделки, подлежащая уплате поставщику за товары (работы, услуги), согласно условиям договора (контракта). Сумма акцизов, подлежащих уплате по подакцизным товарам, включается в налоговую базу по НДС.



Налоговая база при реализации (передаче) или получении подакцизных товаров определяется как:

- объем реализованных (переданных) подакцизных товаров в натуральном выражении для исчисления акциза при применении твердой (специфической) налоговой ставки;

- расчетная стоимость реализованных (переданных) подакцизных товаров, исчисляемая исходя из максимальных розничных цен для исчисления акциза при применении адвалорной (в процентах) налоговой ставки - по подакцизным товарам, в отношении которых установлены;

- комбинированные налоговые ставки, состоящие из твердой (специфической) и адвалорной (в процентах) налоговых ставок.

Справочно: По общему правилу сумма налога, которую необходимо уплатить на таможне, определяется по следующей формуле (п. 5 ст. 166, абз. 3 п. 1 ст. 153, п. 1 ст. 160 НК РФ):

$\text{НДС} = (\text{ТС} + \text{ТП} + \text{А}) \times \text{С},$

где (ТС + ТП + А) – налоговая база, в расчете которой участвуют:

ТС – таможенная стоимость ввозимого товара;

ТП – сумма ввозной таможенной пошлины;

А – сумма акциза;

С – ставка НДС в процентах (10 или 18%).

Минпромторг внес изменения в перечень технологического оборудования, аналоги которого не производятся в России. Сейчас ввоз такого оборудования облагается НДС, что увеличивает расходы предприятий на модернизацию производств.

Утвержденное постановление расширяет список оборудования, которое будет ввозиться без НДС на 12 позиций. Среди них оборудование для нефтедобывающей, металлургической, горно-обогатительной отраслей.

Освобождение оборудования от НДС позволит снизить затраты на техпереоснащение предприятий, в частности, малого и среднего предпринимательства, что актуально в сложившихся экономических условиях и для ХМАО-Югры.

Возможность ввоза без НДС оборудования, аналогов которого нет в РФ, предусмотрена не только при импорте для собственных нужд, но и при импорте в целом, что закреплено в пункте 7 ст. 150 НК РФ.

Раздел 3. Минимизация рисков и ошибок со стороны субъектов внешнеэкономической деятельности

3.1. Виды налоговых рисков предпринимательской деятельности

Современный малый бизнес немыслим без риска, так как успех зависит не только от правильности и обоснованности выбранной стратегии предпринимательской деятельности, но и от учета вероятности критических ситуаций. Чтобы выжить в условиях рыночных отношений, нужно решаться на внедрение технических новшеств и на смелые, решающие действия, а это усиливает риск.

Налоговый риск связан с возможными изменениями налоговой политики (появление новых налогов, ликвидация или сокращение налоговых льгот и т.п.), а также изменением величины налоговых ставок. Кроме того, если партнёры не выполняют своих обязательств по оплате полученной продукции, товаров, работ, услуг, то для субъектов малого и среднего предпринимательства возникает дополнительный риск, связанный с несвоевременной уплатой налоговых платежей.

Говоря о налоговых рисках, предприниматели в большинстве случаев думают о недоплаченных налогах. Однако налоговые риски состоят еще и в том, что могут быть упущены возможности грамотного построения сделки с использованием легитимных методов налогового планирования, что позволит в рамках действующего налогового законодательства уплатить меньшую сумму налогов. Но невозможно проводить агрессивную рыночную политику и одновременно добиться снижения налоговых рисков до минимума.

Субъекты малого и среднего предпринимательства, активно развивающие бизнес, как правило, создают налоговые риски, и обычно их меньше всего волнует, каково будет налоговое последствие того или иного действия. Многие руководители данных организаций используют услуги аутсорсинговых компаний, которые осуществляют бухгалтерский и налоговый учёт и несут ответственность уже в рамках своей профессиональной деятельности.

Налоговые риски изначально можно разделить на следующие группы.

1. Риски, связанные с проведением конкретной сделки. Каждая сделка имеет налоговые последствия, если в данном случае речь идёт об операциях, которые не освобождаются от налогообложения.
2. Риск неоднозначного толкования закона налогоплательщи-



ком и налоговым органом. Это типичный риск для России. Но, как отмечает министр финансов А. Силуанов, количество налоговых споров в судебных инстанциях в 2014 году снизилось на 18 %. Опыт показывает, что налоговые риски сопутствуют как раз тем сделкам, которые проведены для того, чтобы добиться благоприятных налоговых последствий для предприятия.

3. Риски могут возникнуть в результате управленческих и даже арифметических ошибок, а также неверного толкования отдельных норм Налогового кодекса РФ.

4. Операционные риски возникают в повседневной деятельности компании: одни сделки несут большие риски, чем другие. По опасности наступления налоговых рисков нельзя сравнить обычную поставку товаров внутри страны и внешнеторговую сделку.

5. Внешние риски включают изменения в законодательстве не только внутри страны, но и на уровне международных стандартов. Создание новых международных объединений, Интернет-торговли, бизнес-технологий, не знающих границ, требует со стороны участников внешнеторговых операций постоянного информационного участия в процессе.

3.2. Налоговые риски при осуществлении внешнеторговой деятельности: предпосылки возникновения и методы управления

Поиск решений проблем налогового, как и любого другого вида риска, может быть поставлен на профессиональную основу, то есть риск может быть профессионально управляем.

Управление налоговым риском характеризуется как совокупность методов, приемов и мероприятий, позволяющих в определенной степени прогнозировать наступление рискованных событий и принимать меры к исключению или снижению отрицательных последствий наступления таких событий.

Управление рисками представляет собой специфическую сферу экономической деятельности, требующую глубоких знаний в области налогового, гражданского, административного и уголовного права, анализа хозяйственной деятельности, методов оптимизации хозяйственных решений и многого другого.

Основная задача предпринимателя малого и среднего бизнеса в этой сфере - найти вариант действий, обеспечивающий оптимальное для данного проекта сочетание риска и дохода,

исходя из того, что чем прибыльнее проект, тем выше степень риска при его реализации.

Основными принципами управления риском можно назвать следующие:

- нельзя рисковать больше, чем это может позволить собственный капитал;
- необходимо думать о последствиях риска;
- нельзя рисковать многим ради малого.

Избежание риска означает отказ от реализации мероприятия (проекта), связанного с риском. Это решение принимается при случае несоответствия указанным выше принципам. Если, например, уровень возможных потерь выше уровня ожидаемой прибыли. Этот принцип позволяет полностью избежать неопределенности и возможных потерь и, вместе с тем, означает полный отказ от прибыли. Кроме того, отказ от одного вида риска может привести к возникновению других.

Снижение степени риска предполагает сокращение вероятности и объема потерь.

Принятие риска означает принятие ответственности. В этом случае предприниматель принимает решение о покрытии возможных потерь собственными средствами.

Однако любая компания должна точно оценить, сколько будет стоить качественное управление налоговыми рисками. Главное - понять, как компания планирует управлять рисками. Возможно, она будет использовать только те приемы, при которых риски не возникают. Либо фирма предпочтет перекладывать риски на других путем включения в контракты оговорок, не разрешенных у нас налоговым законодательством, но разрешенных Гражданским кодексом РФ, или требуя гарантий от своих контрагентов.

Другой вариант – использование налогового планирования, проведение одних видов сделок вместо других (например, лизинг вместо покупки оборудования). При этом необходимо провести соответствующие расчёты, позволяющие точно просчитать наличие или отсутствие какой-либо экономии. В данном случае можно рассчитывать на собственные силы или привлекать специалистов со стороны (аудиторские, консалтинговые компании и т.п.).

Соккрытие информации от налоговых органов не является приемлемой практикой. И также является неоправданным налоговым риском. В этом случае оптимизацию налоговых платежей следует отличать от ухода (уклонения) от налогов. Законно-



го способа ухода от налогов не существует. Уход (уклонение) от налогов связан с противоправными действиями. При этом способы уклонения при всем их многообразии делятся на криминальные и некриминальные. Некриминальные действия налогоплательщиков связаны с уклонением от налогов путем нарушения гражданско-правового и налогового законодательства: неправильное отражение операций в бухгалтерском и налоговом учете, заключение фиктивных договоров, переформирование договоров и изменение их содержания после их исполнения, занижение стоимости ввозимых через таможенную границу товаров, ошибки исполнителей при исчислении налоговых платежей. Криминальные действия связаны с нарушением норм налогового и уголовного права.

В соответствии со ст.199 Уголовного кодекса РФ, сокрытие объекта налогообложения, совершенное в крупном размере, наказывается лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до пяти лет, либо арестом на срок от четырех до шести месяцев, либо лишением свободы на срок до трех лет.

Определение оптимизации налогообложения вытекает из принципов, на которых строятся взаимоотношения между налогоплательщиками и налоговыми органами:

- необходимо платить налоги в соответствии с действующим законодательством,
- необходимо платить минимум налогов, не нарушая закон,
- необходимо платить налоги в последний день установленного срока.

Список литературы

1. Таможенный кодекс Таможенного союза (Приложение к договору о Таможенном кодексе Таможенного союза, принятому Решением Межгосударственного Совета ЕврАзЭС на уровне глав государств от 27.11.2009 № 17) (в ред. от 29.05.2014 г.).

2. Федеральный закон № 216-ФЗ «Об экспортном контроле» (в ред. 13.07.2015).

3. Распоряжение Правительства РФ от 27.01.2015 № 98-р «Об утверждении плана первоочередных мероприятий по обеспечению устойчивого развития экономики и социальной стабильности в 2015 году».

4. Об утверждении единой товарной номенклатуры внешнеэкономической деятельности Евразийского экономического союза и единого таможенного тарифа Евразийского экономического союза – Решение Совета Евразийской экономической комиссии от 16 июля 2012 года № 54 (в ред. от 28.09.2015 № 127).

5. Договор о зоне свободной торговли (Подписан в г. Санкт-Петербурге 18.10.2011).

6. Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности: Федеральный закон от 08.12.2003 № 164-ФЗ (в ред. от 13.07.2015 № 318-ФЗ).

7. О валютном регулировании и валютном контроле: Федеральный закон от 10.12.2003 № 173-ФЗ (действующая ред. от 29.06.2015).

8. О таможенном тарифе: Закон РФ от 21.05.1993 № 5003-1 (в ред. от 24.11.2014 № 366-ФЗ).

9. Порядок поддержки экспортно-ориентированным субъектам малого и среднего предпринимательства Ханты-Мансийского автономного округа – Югры: www.export-ugra.ru/upload/.../35d7c94654c07db9d650d19c5c75b7cf.p...

10. Указ Президента Российской Федерации «Об утверждении состава комиссии по экспортному контролю Российской Федерации» от 06 февраля 2015 года № 57.

11. Федеральная таможенная служба - www.customs.ru/

12. Письмо Министерства финансов от 28 августа 2015 года № 03-07-08/49710

13. Колонтаевская И.Ф. Правовое обеспечение внешнеэкономической деятельности // Исторические, философские, политические и юридические науки, культурология и искусствоведение. Вопросы теории и практики. - 2014.- № 3. -С.81-84.



14. Плотникова Л.А. Актуальные вопросы налогообложения экспортных операций // Казанский социально-гуманитарный вестник. - 2013.- № 1.- С.31-36.

15. Карагулян Е. А. Методические рекомендации для субъектов малого и среднего предпринимательства ХМАО-Югры по разработке бизнес-плана с целью выхода на внешние рынки.- Екатеринбург: ООО «Пресс групп», 2014. - 40 с.

16. Лузина Т.В. Валютный контроль внешнеторговых операций для субъектов малого и среднего предпринимательства: Методическое пособие для экспортно-ориентированных субъектов малого и среднего предпринимательства. Екатеринбург: ООО «Пресс групп», 2013. - 28 с.

17. Горн А.П. Основы ВЭД в малых и средних предприятиях: Методическое пособие для экспортно-ориентированных субъектов малого и среднего предпринимательства. Екатеринбург: ООО «Пресс групп», 2013. - 64 с.

18. Бакуева М.Г. Руководство по правовому управлению рисками по внешнеторговым контрактам для малого и среднего предпринимательства: Методическое пособие для экспортно-ориентированных субъектов малого и среднего предпринимательства. Екатеринбург: ООО «Пресс групп», 2014. -40 с.

19. Майснер Т.В. Применение принципов ХАССП на малых и средних предприятиях: методическое пособие для экспортно-ориентированных субъектов малого и среднего предпринимательства. Екатеринбург: ООО «Пресс групп», 2013. -40 с.

20. Майснер Т.В. Новые технические регламенты Таможенного союза и новые требования к продукции экспортно-ориентированных СМСП ХМАО-Югры. Методическое пособие. Екатеринбург: ООО «Пресс групп», 2014. – 40 с.

Приложения

1. Типовые ситуации

Ситуация 1. Представление декларации на вывоз товаров.

Налогоплательщиком осуществляется экспорт товаров. В связи с вступлением 12.11.2014г. в силу Приказа ФТС России № 1761 от 17.09.2013 «Об утверждении порядка 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», с 12.11.2014 таможенные органы выдают копии деклараций на товары только по запросу организации. При этом на копиях деклараций на товары штамп «Выпуск разрешен», по мнению налогоплательщика, не ставится. Отметка о вывозе товара за пределы территории РФ ставится на копиях деклараций на товары на обратной стороне первого листа по запросу. В этой связи налогоплательщиком для подтверждения обоснованности применения ставки 0 % по НДС в налоговый орган представлена копия декларации на товары без штампа «Выпуск разрешен», но со штампом «Товар вывезен».

Комментарии:

Пунктом 1 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) установлено, что при реализации товаров, предусмотренных подпунктом 1 пункта 1 статьи 164 Кодекса, для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов в налоговые органы представляется в том числе таможенная декларация (ее копия) в общем случае с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в процедуре экспорта, и российского таможенного органа места убытия, через который товар был вывезен с территории Российской Федерации и иных территорий, находящихся под ее юрисдикцией.

Таким образом, указанная норма Кодекса предусматривает представление в налоговый орган копии таможенной декларации с отметками как российского таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в процедуре экспорта, так и российского таможенного органа места убытия.

Приказ ФТС России от 17.09.2013 № 1761 «Об утверждении порядка и 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 - приказ ФТС России № 1761) регламентирует в том числе взаимодействие декларантов (таможенных представителей) с таможенными органами при таможенном декларировании и выпуске товаров в электронной форме.

Согласно пункту 26 приказа ФТС России № 1761 после выпуска товаров декларанту с использованием Единой автоматизированной информационной системы таможенных органов направляется авторизованное сообщение, содержащее принятое таможенным органом декларирования решение по декларации на товары, поданной в виде электронного документа (далее - ЭДТ), а также ЭДТ с соответствующими таможенными отметками.

Пунктом 39 приказа ФТС России № 1761 предусмотрено, что по обращению декларанта таможенные органы в порядке, определенном правилами ведения делопроизводства в таможенных органах, распечатывают копии электронных документов, в том числе ЭДТ, авторизованные сообщения и протоколы информационного взаимодействия лиц на бумажных носителях после выпуска товаров.

С учетом изложенного, подтверждение обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов по НДС при реализации товаров, предусмотренных подпунктом 1 пункта 1 статьи 164 Кодекса, возможно при представлении налогоплательщиком в налоговый орган распечатанной в соответствии с положениями приказа ФТС России № 1761 на бумажном носителе электронной копии декларации на товары при наличии на этой копии соответствующих отметок российского таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в таможенной процедуре экспорта, и российского таможенного органа места убытия.

Ситуация 2. Экспорт из РФ в страны Евразийского экономического союза.

Налогоплательщиком отражена реализация товаров на экспорт с территории Российской Федерации на территорию государства - члена Евразийского экономического союза (далее – государство-член) в налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость за 1 квартал 2015 года. При этом, на заявлении о ввозе товаров и уплате косвенных налогов, представленном с документами для подтверждения обоснованности применения на-

логовой ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость, отметка об уплате косвенных налогов налогового органа государства-члена, на территорию которого импортированы товары, датирована 20 апреля 2015 года (то есть 2 квартал 2015 года).

Комментарии:

Согласно Договору о Евразийском экономическом союзе от 29.05.2014г., взимание косвенных налогов и механизм контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров выполнении работ (оказании услуг) между хозяйствующими субъектами государств-членов ЕАЭС осуществляются в порядке, установленном Приложением № 18 «Протокол о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг» к Договору.

В соответствии с пунктом 3 Протокола при экспорте товаров с территории одного государства-члена на территорию другого государства-члена налогоплательщиком государства-члена, с территории которого вывезены товары, применяются нулевая ставка НДС и (или) освобождение от уплаты акцизов при представлении в налоговый орган документов, предусмотренных пунктом 4 настоящего Протокола, в том числе заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов с отметкой налогового органа государства-члена, на территорию которого импортированы товары, об уплате косвенных налогов.

Указанные документы на основании пункта 5 Протокола представляются в налоговый орган в течение 180 календарных дней с даты отгрузки (передачи) товаров.

Операции по реализации товаров, налогообложение НДС которых в соответствии с пунктом 3 Протокола производится по налоговой ставке 0 процентов, подлежат отражению в налоговой декларации по НДС.

Указанная налоговая декларация согласно пункту 5 статьи 174 Налогового кодекса Российской Федерации представляется налогоплательщиками в налоговые органы по месту своего учета в срок не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. При этом налоговый период для налогоплательщиков НДС статьей 163 Кодекса установлен как квартал.

Моментом определения налоговой базы по товарам, предусмотренным пунктом 1 статьи 164 Кодекса, согласно пункту 9 статьи 167 Кодекса является последнее число квартала, в котором собран полный пакет документов, установленных статьей 165 Кодекса.



С учетом вышеизложенного, моментом определения налоговой базы по товарам, экспортированным с территории Российской Федерации на территорию государства – члена Евразийского экономического союза, является последнее число квартала, в котором собран полный пакет документов, предусмотренных пунктом 4 Протокола.

Порядок уплаты косвенных налогов (НДС и акцизов) при поставке товаров, (выполнении работ, оказании услуг) между государствами - членами Евразийского экономического союза регулируется Приложением 18 к Договору о Евразийском экономическом союзе, подписанному в г. Астане 29.05.2014.

2. Примерные варианты расчёта налоговых платежей

Организация за отчётный период реализовала на экспорт ягеля на общую сумму 1 000 000 рублей. Начислена заработная плата работникам 250 000 рублей. **Общехозяйственные** расходы составили 70 000 рублей. Транспортные расходы 150 000 рублей.

Рассчитать сумму налоговых и таможенных платежей при различных налоговых режимах.

Общий (основной) налоговый режим

Расчёт НДС

К начислению	Налоговый вычет
1 000 000 x 0%	70 000 x 18\118 150 000 x 18\118
Итого: 0	Итого: 33 560

Сумма НДС к возмещению из бюджета 33 560 рублей.

Таможенная пошлина 1 000 000 x 5% = 50 000

Расчёт налога на прибыль

Доход	Расход
1 000 000-таможенная пошлина = 950 000	250 000 75 000 страховые взносы (250 000 x 30 %) 70 000 – НДС 150 000 - НДС
Итого: 950 000	Итого: 511 441

Налог на прибыль = 438 559 x 20 % = 87 712 рублей

Применение упрощённой системы налогообложения

Доход	Расход
1000 000 - 50 000 = 950 000	250 000 75 000 страховые взносы (250 000 x 30 %) 70 000 150 000
Итого: 950 000	Итого: 545 000

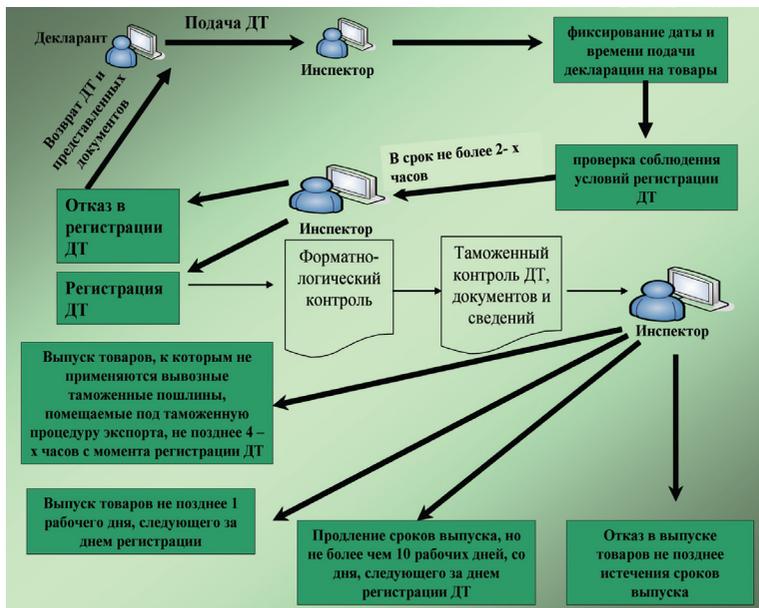
1 вариант объект налогообложения при применении УСН доходы:
 $950\ 000 \times 6\% = 57\ 000$ рублей и можно уменьшить сумму налога за счёт уплаченных страховых взносов, но не более чем на 50 %, в данном случае 28 500 рублей, поскольку сумма страховых взносов составляет 75 000 рублей.

2 вариант объект налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов:

$(950\ 000 - 545\ 000) = 405\ 000 \times 5\% = 20\ 250$ рублей или

1 % от дохода $950\ 000 \times 1\% = 9\ 500$ рублей, сумма 20 250 рублей больше, чем 9 500 рублей, значит, она в бюджет и платится.

3. Справочно: Таможенное декларирование товара



4. Арбитражная практика

Ситуация 1. Применение нулевой ставки по НДС при реализации товаров.

Российской организацией были осуществлены операции по реализации легковых автомобилей физическим лицам – гражданам государств – членов Таможенного союза на основании договоров розничной купли-продажи, но из договора розничной купли-продажи следует, что приобретаемые автомобили не использовались в предпринимательской деятельности, следовательно, физические лица не являются хозяйствующими субъектами.

Как следует из материалов дела, инспекцией проведена камеральная налоговая проверка представленной обществом уточненной (корректирующей) налоговой декларации по НДС за I квартал 2013 года.

По результатам проверки налоговым органом составлен акт от 04.08.2014 N 34 и вынесены решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения от 10.09.2014 N 32, решение от 10.09.2014 N 24 об отказе в возмещении частично НДС в сумме 19 892 462 руб.

Основанием для вынесения указанных решений явился вывод инспекции о неправомерном отражении обществом «Сейхо-Моторс» суммы реализации автомобилей физическим лицам гражданам Республики Казахстан в разделе 4 налоговой декларации по НДС за I квартал 2013 года, а также неправомерном заявлении налоговых вычетов по приобретенным автомобилям, которые в дальнейшем реализованы физическим лицам гражданам Республики Казахстан.

Судами установлено и материалами дела подтверждено, что в проверяемом периоде общество осуществляло реализацию автомобилей марки Тойота и Лексус в Республику Казахстан, в том числе физическим лицам, не являющимся индивидуальными предпринимателями, - гражданам Республики Казахстан, местом реализации товара являлась территория Российской Федерации.

При этом реализация автомобилей иностранным покупателям обществом осуществлена по двум вариантам:

1. заключается договор поставки автомобиля необходимой марки и комплектации. При получении автомобиля подписывается в том числе, соглашение о гарантийном взносе, согласно которому Покупатель во исполнение обязанности по вручению Продавцу ори-

гинала заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов, заверенного налоговой инспекцией Республики Казахстан, передает Продавцу гарантийный взнос в размере, эквивалентном налогу на добавленную стоимость в размере 18% от стоимости автомобиля.

2. заключается договор поставки автомобиля необходимой марки и комплектации. Подписывается договор купли-продажи для ГИБДД. При получении автомобиля подписываются следующие документы: договор розничной купли-продажи автомобиля и приложения, счет-фактура, товарная накладная, акт приема-передачи, гарантийное соглашение. Иностранному покупателем вручается Продавцу оригинал заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов, заверенный налоговой инспекцией Республики Казахстан.

В соответствии с подп. 1 п. 1 ст. 164 Кодекса налогообложение производится по налоговой ставке 0 процентов при реализации товаров, вывезенных в таможенной процедуре экспорта, а также товаров, помещенных под таможенную процедуру свободной таможенной зоны, при условии представления в налоговые органы документов, предусмотренных ст. 165 настоящего Кодекса.

Согласно ч. 1 ст. 1 Протокола от 11.12.2009 при экспорте товаров с территории одного государства – члена Таможенного союза на территорию другого государства – члена Таможенного союза налогоплательщиком (плательщиком) государства – члена Таможенного союза, с территории которого вывезены товары, применяются нулевая ставка НДС при представлении в налоговый орган документов, предусмотренных п. 2 настоящей статьи.

При экспорте товаров с территории одного государства - члена Таможенного союза на территорию другого государства - члена Таможенного союза налогоплательщик имеет право на налоговые вычеты (зачеты) в порядке, аналогичном предусмотренному законодательством государства – члена Таможенного союза, применяемому в отношении товаров, экспортированных с территории этого государства за пределы Таможенного союза.

Пунктом 6 ст. 1 Протокола предусмотрено, что если представленные налогоплательщиком сведения о перемещении товаров и уплате косвенных налогов не соответствуют данным, полученным в рамках установленного между налоговыми органами государств – членов таможенного союза обмена информацией, налоговый орган взыскивает косвенные налоги и пени в порядке и размере, предусмотренном законодательством государства - члена таможенного союза, с территории которого экспортирова-



ны товары, а также применяет способы обеспечения исполнения обязательств по уплате косвенных налогов, пеней и меры ответственности, установленные законодательством этого государства.

В соответствии с положениями ст. 276.2 Налогового кодекса Республики Казахстан, плательщиками НДС в таможенном союзе являются, в том числе физические лица, импортирующие транспортные средства, подлежащие государственной регистрации в государственных органах Республики Казахстан.

Проанализировав указанные нормы, суды, обоснованно заключили, что физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями, признаются налогоплательщиками, следовательно, положения Соглашения и Протокола от 11.12.2009 на них распространяются.

С учетом изложенного, отказ налогового органа в применении ставки 0 процентов НДС при реализации товаров физическим лицам, не являющимся индивидуальными предпринимателем, в режиме экспорта в Республику Казахстан, неправомерен.

В соответствии с п. 7 ст. 3 Кодекса все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов).

Арбитражным судом установлено, что для подтверждения обоснованности применения нулевой ставки по НДС при реализации товаров налогоплательщиком представлен в налоговый орган комплект документов в соответствии с п. 2 ст. 1 Протокола от 11.12.2009.

Также в материалы дела к каждому комплекту документов, подтверждающих реализацию автомобиля покупателям, обществом «Сейхо-Моторс» представлены заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов покупателями автомобилей, надлежащим образом заверенные налоговой инспекцией Республики Казахстан. Данный факт налоговым органом не оспаривается.

Таким образом, представленные налогоплательщиком документы подтверждают факт вывоза товаров за пределы Российской Федерации и дают ему право на применение налоговой ставки 0% в отношении указанных операций.

Ситуация 2. Отказ в возмещении НДС, уплаченного в составе таможенных платежей

ИФНС отказала налогоплательщику в возмещении НДС, а также доначислила данный налог и наложила на предприятие пени и штраф по подозрению в том, что им была получена необоснованная налого-

вая выгода. Такой вывод был сделан фискалами в связи с тем, что налогоплательщик предъявил к вычету налог на добавленную стоимость в сумме большей, чем им было начислено при реализации товаров.

Товары были ввезены на территорию РФ из-за рубежа, причем налогоплательщиком был уплачен НДС при ввозе в составе таможенных платежей. Но вот реализация товаров была проведена на меньшую сумму, чем было задекларировано в таможенной декларации, в связи с чем у компании появился НДС к возмещению.

Налоговая посчитала, что предприятие специально завысило таможенную стоимость товаров и завезло товар без деловой цели, поскольку продажа в убыток не может быть обусловлена экономическими причинами. Однако ФАС Московского округа своим постановлением от 09.02.2015 № Ф05-16814/2014 по делу № А40-83345/14 принял сторону налогоплательщика.

Суд обосновал свое решение тем, что были доказаны обстоятельства ввоза товара на территорию России, подтверждена уплата НДС при ввозе и реальность всех хозяйственных операций, а также были предоставлены все необходимые документы. Поэтому суд посчитал необоснованным отказ ИФНС в возмещении НДС. По мнению судей, налоговая хотела дважды обложить НДС один и тот же товар, что не предусмотрено нормами Налогового кодекса.

Ситуация 3. Период для подачи уточненной декларации

Налогоплательщик подал уточненную декларацию за тот налоговый период, в котором было произведено восстановление НДС, ранее заявленного к вычету. Решение о восстановлении налога было продиктовано вступлением в законную силу постановления суда, которым признана неправомерность увеличения таможенниками таможенной стоимости, уплаченной при импорте товара на территорию РФ.

По решению ФАС Северо-Кавказского округа компании была возвращена излишне уплаченная в составе таможенных платежей сумма НДС. Соответственно, заявленный ранее к вычету налог был восстановлен.

Однако, по мнению проверяющих, уточнение по налоговой декларации следовало внести за тот налоговый период, в котором НДС был принят к вычету и, соответственно, когда товар был поставлен на учет. А подача «уточненки» в том налоговом периоде, когда вступило в силу решение суда о незаконности действий таможи, неправомерна.



В своем постановлении от 03.02.2015 № А63-98/2014 ФАС Северо-Кавказского округа отменил решение фискалов о привлечении налогоплательщика к ответственности. Основанием послужило то, что внесение уточнений в налоговую декларацию не является исправлением ошибки налогоплательщика: внесение сведений в декларацию о вычетах, которые потребовалось уточнить, не является виной налогоплательщика, поскольку это связано с незаконными действиями таможи. Поэтому восстановление НДС, ранее принятого к вычету, было проведено налогоплательщиком верно.

Ситуация 4. Ошибки в счетах-фактурах

Постановлением ФАС Восточно-Сибирского округа от 22.12.2014 № А78-859/2014 было признано, что неверное указание сведений о покупателе в счете-фактуре является технической ошибкой, которая не затрудняет налоговому органу идентификацию стороны по сделке (второй абзац п. 2 ст. 169 Налогового кодекса). По мнению суда, неуказание некоторых реквизитов в счете-фактуре не может привести к отказу в праве на вычет по нему, поскольку по тексту документа понятно, кто является покупателем и грузополучателем.

Таким образом, отсутствие некоторых сведений относительно покупателя не привело к искажению достоверности информации о совершенной хозяйственной операции. Кроме того, покупатель предпринял попытки по своевременному устранению данной ошибки, но не смог осуществить их полностью по причине ликвидации поставщика, выписавшего счет-фактуру. Также налоговики не оспаривают реальность осуществления данной хозяйственной операции.

Ситуация 5. Налогообложение при реализации услуг по международной перевозке товаров.

Российская организация заключила договор с китайской компанией на поставку товара. По условиям поставки в грузовой таможенной декларации оговорен конкретный пункт пересечения границы РФ, из которого товар доставляется в адрес покупателя грузополучателем-экспедитором, на основании договора транспортной экспедиции, заключенного между двумя российскими организациями. Перевозка осуществлялась железнодорожным транспортом (это важно!).

За оказанные услуги по перевозке груза экспедитор выставил покупателю счета-фактуры с НДС 18%. По результатам выездной про-

верки ИФНС отказала организации в вычетах, указав, что данные услуги подлежат обложению по ставке 0%, что исключает возможность применения вычетов по предъявленным счетам-фактурам.

Полагая, что имеет право на налоговый вычет, поскольку услуги оказаны исключительно на территории РФ, компания обратилась в суд.

Суды трех инстанций указали на пп. 2.1 п. 1 ст. 164 НК РФ, в соответствии с которым налогообложение производится по налоговой ставке 0% при реализации услуг по международной перевозке товаров. При этом данная норма распространяется в том числе на услуги, оказываемые при организации и осуществлении перевозок железнодорожным транспортом от места прибытия импортных товаров на территорию РФ (от портов или пограничных станций) до станции назначения товаров, также расположенной на территории РФ (абз. 7). Таким образом, арбитры признали решение инспекции правомерным (Постановление ФАС СЗО от 02.06.2014 по делу № А44-1827/2013). Несмотря на фактическое наличие счетов-фактур (сформированного источника для возмещения НДС), вычет в данной ситуации покупателю не положен – он не мог не знать о доставке товара именно железнодорожным транспортом, а незнание нюансов налогового законодательства не освобождает от ответственности. ВС РФ оставил это решение арбитров в силе (Определение от 03.09.2014 № 307 ЭС14-314), таким образом обозначив свою правовую позицию по названному вопросу. При всем при том, правомерность применения нулевой ставки поставщиком в аналогичной ситуации (при транспортировке импортируемого товара от границы РФ до другого пункта на территории РФ) бывает весьма проблематично доказать в случае осуществления перевозки другими видами транспорта: например, автотранспортная компания, которая применила к своим услугам ставку НДС 0%, была вынуждена пересчитать налоговые обязательства исходя из 18% (Постановление АС МО от 12.08.2014 по делу № А40-164197/13).

Следует отметить, что в данном случае договор с экспедитором был заключен именно на перевозку товара между двумя пунктами, расположенными на территории РФ, и экспедитор не смог представить надлежащие документы, подтверждающие правомерность применения нулевой ставки. Итак, вычет по счету-фактуре с завышенной налоговой ставкой снимается полностью и налоговое обязательство покупателя в периоде приобретения товара (работы, услуги) увеличивается на всю сумму вычета, а значит, начисляются соответствующие штрафы и пени...



Огородникова И.И.

МЕТОДИЧЕСКОЕ ПОСОБИЕ

ОСОБЕННОСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ЭКСПОРТНЫХ И ИМПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ. МИНИМИЗАЦИЯ РИСКОВ И ОШИБОК СО СТОРОНЫ СУБЪЕКТОВ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Стиль и орфография автора сохранены.
Редакция не несет ответственности за содержание
авторского текстового материала.

Ответственный за издание методического пособия – С. Л. Королева
Дизайн, верстка – Ю.Л. Захарова

Отпечатано в ООО «ПО ПРОГРЕСС ГРУПП»
г. Екатеринбург, ул. Сулимова 26-5,
ТЦ «ПАРУС»
тел. (343) 38-28-772, 38-28-773

Формат А5 (148 x 210 мм), печать офсетная,
обложка – бумага мелованная 300 г/м², 4+4,
блок – бумага мелованная 130 г/м², 4+4, 40 полос / скрепки.
Тираж 1000 экз. Заказ №