

УДК 336.225

**Лосева Ксения Александровна***магистрант,**кафедра бухгалтерского учета и налогообложения,**Байкальский государственный университет,**г. Иркутск, Российская Федерация,**e-mail: bondareva@vstk.biz***Орлова Елена Николаевна***кандидат экономических наук, доцент,**кафедра бухгалтерского учета и налогообложения,**Байкальский государственный университет,**г. Иркутск, Российская Федерация,**e-mail: OrlovaEN@bgu.ru*

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ПОРЯДКА ПОДТВЕРЖДЕНИЯ ЭКСПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ ПРИ ОКАЗАНИИ УСЛУГ

Аннотация. Статья посвящена вопросам применения ставки 0% при оказании услуг, в частности связанных с перевозкой экспортируемых товаров. Актуальность исследования обусловлена большой значимостью документального подтверждения этого права в налоговых органах. Состав документов для обоснования нулевой ставки зависит от того, каким транспортом осуществляется перевозка. Отмечается, что проблемы применения ставки 0% именно при оказании услуг наименее освещены в литературе. В тоже время, налогообложение услуг, оказываемых перевозчиками и экспедиторами, является предметом налоговых споров. Совершенствованию подтверждения экспортных операций способствует внедрение электронного документооборота при осуществлении грузоперевозок и передаче документов налоговым органам, автоматизация процессов их проверки, информационный обмен между налоговыми и таможенными органами. Это в свою очередь приводит к постепенному упрощению подтверждения права на применение нулевой ставки НДС и сокращению налоговых издержек.

Ключевые слова: экспорт, налогообложение, подтверждение экспорта, международная перевозка, электронный документооборот.

Kseniya A. Loseva*Master's Degree Student,**Department of Accounting and Taxation,**Baikal State University,**Irkutsk, Russian Federation,**e-mail: bondareva@vstk.biz*

Elena N. Orlova

*PhD in Economics, Associate Professor,
Department of Accounting and Taxation,
Baikal State University
Irkutsk, Russian Federation,
e-mail: OrlovaEN@bgu.ru*

IMPROVEMENT OF THE PROCEDURE FOR CONFIRMING EXPORT OPERATIONS IN THE PROVISION OF SERVICES

Abstract. The article is devoted to the application of the 0% rate in the provision of services, in particular related to the transportation of exported goods. The relevance of the study is due to the great significance of the documentary confirmation of this right in the tax authorities. The composition of the documents for the establishment of a zero rate depends on the type of transport the transportation is carried out. It is noted that the problems of applying the 0% rate in the provision of services are the least covered in the literature. At the same time, the taxation of services provided by carriers and freight forwarders is the subject of tax disputes. The introduction of electronic document management during cargo transportation and transfer of documents to tax authorities, automation of their verification processes, information exchange between tax and customs authorities contributes to the improvement of the confirmation of export operations. This, in turn, leads to a gradual simplification of the confirmation of the right to apply the zero VAT rate and a reduction in tax costs.

Keywords: export, taxation, export confirmation, international transport, electronic document management.

Проблемы налогообложения при осуществлении экспортных операций не утрачивают в настоящее время своей актуальности для участников внешнеэкономической деятельности. Различным аспектам применения нулевой ставки, подтверждения экспортных операций, возмещения НДС посвящено значительное количество научных публикаций и практических комментариев. Учитывая многоаспектность темы, в рамках данной статьи рассмотрим наименее освещенные в литературе вопросы подтверждения права применения ставки 0% при оказании услуг, в частности связанных с перевозкой экспортируемых товаров.

Установление ставки 0% при обложении операций по реализации товаров на экспорт и связанных с такой реализацией работ и услуг с экономической точки зрения обусловлено необходимостью усиления конкурентоспособности экспортируемых товаров, избежания двойного налогообложения налогом на добавленную стоимость. В мировой практике НДС взимается по принципу страны назначения, т.е. налог уплачивается в стране, в которую ввозится товар. Вместе с тем обложение по нулевой ставке в отличие от освобождений от уплаты НДС сохраняет право налогоплательщикам на применение вычетов по НДС и, как следствие, его возмещение из бюджета. Это позволяет налогоплательщику снизить налоговую нагрузку и улучшает его финансовое состояние [1].

Ставка 0% применяется, прежде всего, при реализации товаров, как помещаемых под таможенную процедуру экспорта, так и вывезенных с территории Российской Федерации в страны Евразийского экономического союза. Необходимо отметить, что не только экспорт товаров подлежит обложению по такой ставке, но и выполнение работ и оказание услуг, связанных с перевозкой таких товаров (рис. 1).

услуги по международной перевозке товаров	<ul style="list-style-type: none"> •перевозка товаров морскими, речными судами, судами смешанного (река - море) плавания, воздушными судами, железнодорожным транспортом и автотранспортными средствами, при которых пункт отправления или пункт назначения расположен за пределами территории РФ
предоставление железнодорожного подвижного состава и (или) контейнеров	<ul style="list-style-type: none"> •для международных перевозок товаров •для транзитных железнодорожных перевозок товаров через территорию РФ из одного иностранного государства в другое; •для железнодорожной перевозки экспортируемых (реэкспортируемых) товаров.
транспортно-экспедиционные услуги	<ul style="list-style-type: none"> •при международной перевозке товаров на основании договора транспортной экспедиции; •при транзитной ж/д перевозке товаров, порожнего подвижного состава или контейнеров по России на основании договора транспортной экспедиции из одного иностранного государства в другое; •при ж/д перевозке экспортируемых (реэкспортируемых) товаров
услуги (работы) по перевалке и хранению	<ul style="list-style-type: none"> •в случае перевалки и хранения в морских и речных портах товаров, которые перемещаются через границу РФ
услуги (работы) российских железнодорожных перевозчиков	<ul style="list-style-type: none"> •связанные с перевозкой экспортируемых или реэкспортируемых товаров; •связанные с перевозкой товаров, вывозимых на территорию государства - члена ЕАЭС; •связанные с транзитной перевозкой (транспортировкой) товаров, порожнего железнодорожного подвижного состава или контейнеров через РФ.
услуги (работы) российских организаций внутреннего водного транспорта	<ul style="list-style-type: none"> •в отношении товаров, которые вывозятся в таможенной процедуре экспорта (реэкспорта)
услуги (работы), непосредственно связанные с перевозкой или транспортировкой по РФ иностранных товаров, которые помещены под процедуру таможенного транзита	<ul style="list-style-type: none"> •перевозка иностранных товаров от таможенного органа в месте прибытия в РФ до таможенного органа в месте убытия из РФ
услуги по ледокольной проводке морских судов	<ul style="list-style-type: none"> •если морские суда осуществляют перевозку (следуют для погрузки) товаров, вывозимых из РФ

Рис.1. Виды услуг при осуществлении экспортных операций, в отношении которых предусмотрена ставка 0%

Источник: составлено автором на основании ст. 164 НК РФ [2].

Таким образом, налоговое законодательство содержит достаточно широкий перечень услуг, связанных с перевозкой экспортируемых товаров, при оказании

которых налогоплательщики имеют право на применение нулевой ставки. К ним относятся услуги международной перевозки, включающие как саму транспортировку груза, так и транспортно-экспедиционные услуги, связанные с организацией перевозки. Вместе с тем имеется неопределенность в применении ставки НДС 0% перевозчиками и экспедиторами по причине различного толкования судами положений Налогового кодекса. В частности, вызывает вопросы привлечение к оказанию услуг по международной перевозке нескольких перевозчиков и экспедиторов, а также ситуация, когда грузоперевозка является этапом международной перевозки (если пункты отправления и назначения находятся в Российской Федерации). В 2014 г. ВАС указывал, что осуществление перевозки несколькими лицами не препятствует применению нулевой ставки налога всеми участниками [3]. При этом позиция, отраженная в разъяснениях налогоплательщикам, не однозначна.

В целях устранения противоречий планируется внести изменения в законодательство и уточнить понятие «международная перевозка»: ограничить ее перевозкой только тем транспортным средством, на котором товар пересек границу РФ, либо признавать международной только перевозку, оформленную международным перевозочным документом, в котором указан один пункт, находящийся на территории РФ, а другой – за ее пределами [4].

Факт осуществления экспортной операции и, соответственно, право на применение ставки 0% необходимо подтвердить в налоговых органах и предоставить подтверждающие документы в соответствии со ст. 165 Налогового кодекса Российской Федерации.

Необходимо отметить, что учет внешнеэкономических операций сопровождается составлением большого количества документов в соответствии с требованиями налогового, таможенного и гражданского законодательства. Для подтверждения нулевой ставки в соответствии с НК РФ необходимы:

- контракт (его копия) с иностранным или российским лицом на оказание таких услуг;
- копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов, подтверждающих вывоз товаров. Вывоз может осуществляться различным видом транспорта. Это могут быть грузовые авиаперевозки, перевозки автотранспортными средствами, железнодорожным транспортом, а также морскими, речными судами.

Состав документов для обоснования нулевой ставки зависит от того, каким транспортом осуществляется перевозка (табл. 1).

Срок на предоставление подтверждающих документов составляет 180 календарных дней. Событие, от которого ведется отсчет срока, определено в зависимости от вида оказываемых услуг. Для международных грузоперевозок он исчисляется с даты отметки таможенных органов на транспортных, товаросопроводительных или иных документах, подтверждающих вывоз товаров. Если налогоплательщик не укладывается в заданный срок и не предоставляет в налоговые органы подтверждающие документы, то на стоимость оказанных услуг начисляется НДС [2].

Таблица 1

Перечень подтверждающих документов в зависимости от вида транспорта

№ п/п	Вид транспорта	Документы для подтверждения применения ставки 0%
1.	Железнодорожный транспорт	- копия контракта; - копия ж/д накладной; -товаросопроводительные документы с отметкой таможенных органов «Выпуск разрешен»
2.	Автомобильный транспорт	- копия контракта; - товаросопроводительная накладная CMR
3.	Морские и речные суда	-копия контракта; -копия поручения на отгрузку товаров с указанием порта разгрузки и отметкой «Погрузка разрешена»; -копия коносамента;
4.	Авиа перевозки	- копия контракта; -копия международной авиационной грузовой накладная (Airway bill)

Источник: составлено автором на основании ст. 165 НК РФ [2].

Для оптимизации задачи по сбору и предоставлению подтверждающих документов Правительство Российской Федерации приняло меры по упрощению подтверждения права на применение нулевой ставки НДС для экспортеров. В условиях растущей цифровизации на базе электронных платформ налоговые органы в свою очередь автоматизируют процессы проверки пакетов документов и усовершенствует способы получения подтверждающих документов через электронные средства связи, что в свою очередь сокращает ресурсы затраченного времени для бухгалтеров и налоговых инспекторов и дальнейшем упрощают работу обеих сторон.

Цифровизация оптимизирует процесс внедрения информационных сервисов и способствует усовершенствованию взаимосвязи между экспортерами и контролирующими органами, а также позволяет снизить трудозатраты сотрудников [5].

Для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0% налогоплательщики могут представить в налоговый орган вместо предусмотренных ст. 165 НК РФ копий транспортных, товаросопроводительных и иных документов их реестры. Форма и порядок заполнения реестров утверждены Приказом ФНС России от 23.10.2020 №ЕД-7-15/772@ «Об утверждении форм, порядка заполнения и форматов представления реестров, предусмотренных пунктом 15 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации (за исключением абзацев десятого и двенадцатого пункта 15 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации), в электронной форме».

Налогоплательщики – экспортеры могли предоставлять в инспекцию документы, как бумажных носителях, так и в виде реестров в электронном виде. Первыми на электронный документооборот вышли железнодорожные грузоперевозки.

С 1 марта 2021 г. изменения коснулись подтверждающих документов при экспорте товаров морскими судами, экспортерам больше не требуется проставлять отметки таможенных органов на поручении на отгрузку, если таможенные операции оформляются в электронном виде. Таким образом, если экспортер ведет электронный документооборот, для подтверждения ставки НДС 0% проставлять штампы таможенными органами не требуется. По словам Дмитрия Баканова, заместителя министра транспорта РФ, еще три года назад ряд компаний транспортно-логистической отрасли заявляли о готовности перейти на цифровой формат документации и наладить обмен транспортными накладными в электронном виде. Изменение произошло в ФЗ «Кодекс торгового мореплавания» – это шесть морских и речных документов, в том числе и коносамент. С будущего года станет возможным оформлять документы в ГИС ЭПД. «Это большой шаг вперед, Минтранс с ФНС в настоящий момент состыковывают форматы», – говорит Д. Баканов [5].

В настоящее время Минтранс реализует проект по созданию системы электронных перевозочных документов ГИС ЭПД для перевозок автомобильным транспортом. Минтранс взял на себя обязательство по созданию федеральной государственной информационной системы ГИС ЭПД, и уже в начале 2024 г. планируется на нее переход. ГИС ЭПД – это государственная информационная система электронных перевозочных документов, которая позволяет автоперевозчикам обмениваться электронными накладными, а также формировать и хранить сведения обо всех участниках транспортных перевозок. Следующими этапами внедрения ЭПД планируется применение системы для железнодорожных перевозок, затем – перевозок водным транспортом и авиасообщением. В результате электронный документооборот охватит мультимодальные грузоперевозки и максимально сократит оборот бумажных документов.

Федеральный закон «О внесении изменений в главу 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» от 19.12.2022 № 549-ФЗ содержит поправки в НК РФ, которые вступят в силу с 1 января 2024 г.: бумажные документы предоставлять больше не потребуется, для подтверждения права на применение нулевой ставки достаточно будет представлять электронные реестры, которые будут включать сведения из декларации и контракта. Предоставление реестров только в электронном виде станет обязательным, но в случае расхождения информации или отсутствия данных в базе ФТС, налоговые инспекторы могут выборочно запросить документы направив требование через телекоммуникационные каналы связи, для подтверждения экспорта. Налоговые органы путем сопоставления сведений экспортера в электронном виде с данными получаемыми от ФТС получают информацию об экспорте товаров. Налоговая служба в свою очередь на своем официальном сайте сообщила о запуске нового сервиса «Офис экспортера». Сервис позволяет налогоплательщику-экспортеру товаров для подтверждения нулевой ставки по НДС формировать реестры без передачи бумажных документов. В сервисе представлена справочная информация и ответы налоговой службы на часто задаваемые вопросы в части обложения

НДС внешнеэкономической деятельности. Налогоплательщики могут и самостоятельно задать интересующий их вопрос в инспекцию по месту налогового учета через интерактивный чат [6].

Активное внедрение цифровых технологий сказывается наилучшим образом как на деятельности экспортеров, так и налоговых служб, тем самым сокращая и упрощая работу бухгалтеров и инспекторов. Система предоставления подтверждающих документов в электронном виде становится доработанной, усовершенствуется автоматизация передачи данных между таможенными органами, ФНС и компаниями, подтверждающими экспортные перевозки. Органы власти развивают и внедряют информационные технологии расширяя цифровые платформы для обмена информацией между экспортерами и государственными органами, что непосредственно позволяет оптимизировать процессы передачи документов и повысить производительность.

Список использованной литературы

1. Есенжулова Л. С. Налог на добавленную стоимость как фактор развития внешнеэкономической деятельности организации / Л. С. Есенжулова, Н. Б. Дроковский // Экономика и бизнес: теория и практика. – 2020. – № 10-1 (68). – С. 129–131.

2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) : Федер. закон РФ от 05.08.2000 № 117-ФЗ : (ред. от 01.04.2023) // СПС «КонсультантПлюс».

3. О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость : Постановление Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 №33 // СПС «КонсультантПлюс».

4. Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2022 год и на плановый период 2023 и 2024 годов // СПС «КонсультантПлюс».

5. Цифровизация должна выходить за пределы интересов одного перевозчика ред. журнала «РЖД Партнер». – URL: <https://www.rzd-partner.ru/zhd-transport/comments/tsifrovizatsiya-dolzha-vykhodit-za-predely-interesov-odnogo-perevozchika/> (дата обращения: 06.10.2023).

6. Налоговой службой внедрен электронный сервис «Офис экспортера» для упрощения подтверждения нулевой ставки НДС. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn63/news/activities_fts/13816461/ (дата обращения: 06.10.2023).