

## ЭКОНОМИКА

*Житкова Ольга Михайловна*

канд. экон. наук, доцент, преподаватель

Краснодарский филиал ФГБОУ ВПО «РЭУ им. Г.В. Плеханова»

г. Краснодар, Краснодарский край

### **НДС ЭКСПОРТНО-ИМПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ НА СПЕЦРЕЖИМАХ**

*Аннотация:* в статье речь идет о том, что поддержка малого бизнеса в РФ проявляется в ведении специальных налоговых режимов, применяя которые налогоплательщики могут вести внешнеэкономическую деятельность. Отмечается возможность возникновения спорных вопросов с налоговыми органами по отражению НДС во избежание нарушений налогового законодательства.

*Ключевые слова:* специальные налоговые режимы, налог на добавленную стоимость, внешнеэкономическая деятельность, таможенные органы.

В рамках государственной поддержки малому предпринимательству система налогообложения РФ предусматривает различные формы уплаты налогов, в том числе использование некоторыми категориями налогоплательщиков специальных режимов. В системе налогообложения особые режимы могут использоваться для некоторых категорий малого и среднего бизнеса. Так, производители сельскохозяйственной продукции могут выплачивать единый сельскохозяйственный налог (ЕСХН); предприниматели и организации, выполняющие некоторые условия, пользуются упрощенной системой налогообложения (УСН); физические и юридические лица, занимающиеся определенными видами бизнеса, выплачивают единый налог на вмененный доход (ЕНВД); индивидуальные предприниматели, деятельность которых соответствует установленным правилам, пользуются патентами (ПСН).

Правила применения специальных режимов в общей системе налогообложения несколько отличается для разных групп налогоплательщиков: юридических или физических лиц. Для предпринимателя – физического лица является

возможность замены одним из специальных режимов следующих налогов: на доходы физических лиц, на имущество физических лиц, на добавленную стоимость. Юридические лица также при применении специальных режимов имеют возможность не осуществлять выплаты по таким видам налогов как налог на прибыль организаций; налог на имущество организаций; налог на добавленную стоимость (НДС).

Освобождение от НДС для организаций и индивидуальных предпринимателей предусмотрено главой 21 НК РФ, за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией. При принятии решения о внешнеэкономическом сотрудничестве с зарубежными партнерами необходимо учитывать данное обязательство.

Регулируется внешнеторговая деятельность Федеральным законом от 08.12.2003 №164–ФЗ «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности», в котором определено, что внешнеторговая деятельность – это деятельность по осуществлению сделок в области внешней торговли товарами, услугами, информацией и интеллектуальной собственностью. Внешняя торговля товарами – импорт (экспорт) товаров.

Государственное регулирование внешнеторговой деятельности осуществляется в соответствии с международными договорами РФ, Законом №164–ФЗ «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности», Таможенный кодекс Таможенного союза, а также другими федеральными законами и нормативными правовыми актами РФ.

Для защиты внутреннего рынка РФ и стимулирования прогрессивных структурных изменений в экономике применяется таможенно-тарифное регулирование внешней торговли товарами через установление ввозных таможенных пошлин. В Таможенном кодексе Таможенного союза установлены ставки ввозных таможенных пошлин, применяемых к товарам, ввозимым на единую таможенную территорию таможенного союза и другие меры регулирования внешней торговли товарами с третьими странами.

К таможенным платежам в соответствии с Таможенным кодексом Таможенного союза относятся:

- ввозная таможенная пошлина;
- НДС, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию таможенного союза;
- акциз (акцизы), взимаемый (взимаемые) при ввозе товаров на таможенную территорию таможенного союза;
- таможенные сборы.

Сумма налогов, подлежащих уплате, определяется по законодательству государства – члена таможенного союза, на территории которого товары помещаются под таможенную процедуру. Таможенные пошлины, налоги уплачиваются в валюте государства – члена таможенного союза, в котором они подлежат уплате. При ввозе товаров НДС уплачивается в том государстве, таможенный орган которого осуществляет выпуск товаров (п. 1 ст. 84 ТК ТС). Таким образом, при импорте товаров на территорию РФ уплата НДС осуществляется налогоплательщиком в Российской Федерации, поскольку выпуск товаров осуществляет российский таможенный орган.

Порядок исчисления и уплаты НДС регулируется ст. 174 НК РФ, ст. 151 НК РФ определяет особенности обложения НДС при ввозе товаров на территорию РФ, ст. 160 НК РФ регулирует порядок определения налоговой базы при ввозе товаров. Сумма НДС при ввозе товаров исчисляется следующим образом:

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

где: ТС – таможенная стоимость;

ВТП – ввозная таможенная пошлина;

А – сумма акциза;

С – ставка НДС.

На территорию РФ при ввозе товара налогоплательщик должен исчислить НДС по ставке 10% или 18% в зависимости от вида ввозимого товара (п. 5 ст. 164 НК РФ).

Налог на добавленную стоимость уплачивается таможенным органам (п. 1 ст. 174 НК РФ). Если товар ввозится из страны, с которой заключен международный договор об отмене таможенного контроля и таможенного оформления, НДС перечисляется в налоговые органы (п. 1 ст. 152 НК РФ). Порядок уплаты НДС зависит от таможенного режима, под который помещаются товары. Так при ввозе для выпуска в свободное обращение (для продажи) или переработки для внутреннего потребления, налог уплачивается в полном объеме, а частичное или полное освобождение наступает при временном ввозе, ввозе продуктов переработки товаров, помещенных под таможенный режим переработки вне таможенной территории (ст. 151 НК РФ).

Налогоплательщик, применяющий налоговый режим в виде единого налога на вмененный доход признается плательщиком «ввозного» НДС, и принять к вычету сумму уплаченного при ввозе имущества (в том числе основных средств) налога он не вправе, поскольку не является плательщиком НДС. В этом случае уплаченный НДС включается в стоимость ввезенного имущества (подп. 3 п. 2 ст. 170 НК РФ). На расчет ЕНВД такие расходы влияния не оказывают (п. 1 ст. 346.29 НК РФ).

Организации и индивидуальные предприниматели, которые применяют упрощенную систему налогообложения и платят единый налог с разницы между доходами и расходами, суммы входного НДС, уплаченного поставщикам товаров (работ, услуг), могут включить в расходы по мере реализации импортных товаров при расчете налоговой базы (письмо Минфина России от 23.08.2013 № 03-11-06/2/34691). В этом случае налог оплачен и имеет свое отдельное документальное подтверждение, то есть такой платеж имеет все признаки отдельного вида расхода и может отражаться в Книге учета доходов и расходов отдельной строкой.

В связи с тем, что суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные при приобретении основных средств налогоплательщиками, применяющими упрощенную систему налогообложения, являются невозмещаемыми налогами,

они включаются в стоимость приобретаемых основных средств и в расходы на основании подпункта 1 пункта 1 статьи 346.16 Кодекса.

Учет «входного» НДС в бухгалтерском учете по приобретаемым объектам основных средств имеет принципиальное значение для организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему независимо от объекта налогообложения. Так в пункте 8 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 определено, что первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации). Таким образом, невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств, включаются в фактические затраты на приобретение, сооружение и изготовление основных средств.

Налогоплательщик самостоятельно устанавливает момент списания таможенных платежей (НДС, пошлины и сбора) в своей учетной политике для целей налогообложения, но чтобы избежать споров с налоговыми органами, можно порекомендовать списать сумму таких платежей в момент реализации товара.

Сельскохозяйственные товаропроизводители, перешедшие на уплату единого сельскохозяйственного налога (ЕСХН), на основании пп. 11 п. 2 ст. 346.5 НК РФ вправе учитывать в составе расходов при определении объекта налогообложения суммы таможенных платежей, уплачиваемые при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации и не подлежащие возврату налогоплательщикам по таможенному законодательству Российской Федерации.

Патентную систему налогообложения в соответствии с НК РФ применяют индивидуальные предприниматели и признаются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией. НДС при ввозе бу-

дет являться таможенным платежом, и уплачиваться таможенным органам с учетом таможенной процедуры. В дальнейшем уплаченный НДС к вычету не принимается.

При ввозе товаров на таможенную территорию России налогоплательщики, применяющие специальные налоговые режимы, уплачивают НДС, но декларацию по нему подавать не обязаны, поскольку не являются его плательщиками.

Экспорт – это таможенная процедура, при которой российская организация вывозит товары за пределы территории Таможенного союза. Товары, вывозимые в соответствии с таможенной процедурой экспорта, должны быть предназначены для постоянного нахождения за пределами Таможенного союза (ст. 212 Таможенного кодекса таможенного союза).

Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие специальные налоговые режимы, плательщиками НДС не признаются (подп. 1 п. 2 ст. 171 НК РФ). Экспортные операции они осуществляют без выписывания счетов-фактур и без выделения НДС в первичных документах. Следовательно, при экспорте товаров, возместить «входной» НДС невозможно, и это ведет к тому, что снижается конкурентоспособности за счет увеличения себестоимости.

### ***Список литературы***

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая – Федеральный закон от 05.08.2000 №117. – Принят Государственной Думой 19.07.2000. Одобрен Советом Федерации 26.07.2000 // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2000. – №32. – 3340 с.

2. «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) (ред. от 10.10.2014, с изм. от 08.05.2015) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>

3. Федеральный закон «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности» от 08.12.2003 №164–ФЗ (ред. от 30.11.2013) «Российская газета», №254, 18.12.2003.

4. Письмо Минфина России «Об обязательном представлении налоговых деклараций по налогу на добавленную стоимость в электронной форме» от 3 декабря 2013 г. № ед-4-15/21594