

doi:10.18720/SPBPU/2/id19-28

Баранова Л. Г., Федорова В. С.

НАЛОГОВЫЕ РИСКИ ВО ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ КОМПАНИЙ

*Петербургский государственный университет путей сообщения
Императора Александра I, Санкт-Петербург, Россия*

Аннотация. Внешнеэкономическая деятельность компаний является зоной повышенного риска, так как в значительной степени подвержена воздействию внешних факторов. Эти же факторы определяют и специфику проявления налоговых рисков во внешнеэкономической среде компаний. Однако не менее важную роль в возникновении налоговых рисков играют и внутренние факторы, например, ошибки при проведении налоговой оптимизации и т. д. Независимо от природы возникающих рисков, выявление и идентификация таких рисков является первоочередной задачей субъектов внешнеэкономической деятельности с целью их дальнейшей минимизации.

Ключевые слова: внешнеэкономическая деятельность, налоговые риски, ошибки при проведении налоговой оптимизации, налог на добавленную стоимость, акциз, минимизация налоговых рисков.

Baranova L. G., Fedorova V. S.

TAX RISKS IN COMPANIES' FOREIGN ECONOMIC ACTIVITY

*Petersburg State Transport University Emperor Alexander I,
St. Petersburg, Russia*

Abstract. Foreign economic activity of companies is an area of increased risk so far it's largely exposed to external factors. Those factors

also determine the specificity of the manifestation of tax risks in the external economic environment of companies. However, internal factors play an equally important role in tax risks, for example, errors in tax optimization, etc. Regardless of the nature of the risks that arise, the identification and identification of such risks is the primary task of the subjects of foreign economic activity with a view to their further minimization.

Keywords: foreign economic activity, tax risks, errors in tax optimization, value added tax (VAT), excise duty, minimization of tax risks.

Внешнеэкономическая деятельность компаний (ВЭД) априори является зоной повышенного риска, поскольку в значительно большей степени, чем в какой-либо другой сфере экономической деятельности, испытывает давление внешних, не всегда благоприятных факторов, включая политическую обстановку в мире, рыночную конъюнктуру, резкие колебания курсов валют и другие сюрпризы мирового рынка. Эти же факторы определяют и специфику проявления налоговых рисков во внешнеэкономической среде компаний. Однако не менее важную роль в возникновении налоговых рисков играют и внутренние факторы, например, ошибки при проведении налоговой оптимизации и т. д.

Независимо от природы возникающих рисков, выявление и идентификация таких рисков является первоочередной задачей субъектов внешнеэкономической деятельности с целью их дальнейшей минимизации [1].

Прежде всего, определим область нашего исследования, а именно состав налогов, которые необходимо уплачивать при осуществлении экспортно-импортных операций: к ним относятся налог на добавленную стоимость и акцизы. Иные таможенные платежи – таможенные пошлины и сборы формально не входят в состав налогов, несмотря на обязательно императивный характер, имманентный именно налоговым платежам. Заметим, что в соответствии с Законом об основах налоговой системы № 2119-1 от 27.12.1991 г. (утратило силу с 01.01.2005 г. основании Федерального закона от 29.07.2004 г. № 95-ФЗ) таможенные пошлины от-

носились к федеральным налогам, однако с 2005 г. они исключены из сферы налогового регулирования. Федеральный закон «О таможенном регулировании в Российской Федерации» [2] и Таможенный кодекс Евразийского союза [3] также разграничивает таможенные пошлины и налоги.

Следовательно, раскрывая проблему налоговых рисков в рамках ВЭД, необходимо сосредоточить внимание только на тех налогах, о которых говорилось выше.

Попробуем выделить «болевые» точки при исчислении налога на добавленную стоимость, связанного с экспортом товаров (работ, услуг), находящегося в зоне риска. По нашему мнению, к ним относятся:

- обоснованность применения нулевой ставки;
- соблюдение сроков сбора документов, подтверждающих право применения нулевой ставки;
- правомерность отказа от нулевой ставки;
- правомерность вычета «входного» НДС;
- своевременность возмещения НДС из бюджета;
- необоснованно заявленное возмещение НДС и отказ в возмещении.

Обоснованность применения нулевой ставки: мировая практика выработала определенные правила взимания налогов при осуществлении экспортно-импортных операций. В частности, взимание косвенных налогов осуществляется по принципу страны назначения, предусматривающий применение нулевой ставки по НДС и освобождение от уплаты акцизов при экспорте товаров, а также их налогообложение косвенными налогами при импорте.

Реализация товаров, помещенных под таможенную процедуру экспорта, облагается налогом по ставке 0 процентов при условии ее документального подтверждения.

При экспорте товаров в страны, не входящие в ЕАЭС, подтвердить применение 0 %-й ставки НДС можно следующими документами:

- копия внешнеторгового контракта либо, при его отсутствии, акцепт или оферта;

– договор оказания посреднических услуг – если экспорт осуществляется через третье лицо (поверенного, агента, посредника);

– таможенная декларация (копия либо реестр в электронном виде);

– товарные и транспортные документы (коносамент, грузовая накладная CMR, авиа– или комбинированные накладные).

При этом все предъявляемые документы должны иметь отметки таможенных служб, подтверждающих фактический вывоз товаров с территории России.

При перемещении товаров в рамках Евразийского экономического союза применяется упрощенный порядок таможенных процедур. Порядок подтверждения нулевой ставки установлен Приложением № 18 к Договору о Евразийском экономическом союзе. В отличие от экспорта в страны, не входящие в ЕАЭС, для подтверждения нулевой ставки НДС вместо таможенной декларации необходимо представить заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов, составленное по форме, предусмотренной отдельным международным договором.

Нулевая ставка позволяет экспортеру в полном объеме получать вычет «входного» НДС, поэтому неудивительно, что

Применение нулевой ставки НДС находится в зоне особого внимания контролирующих органов. Несоблюдение порядка подтверждения права на применение нулевой ставки налога приводит к *риску доначислений платежей в бюджет с применением «обычных» ставок и штрафных санкций.*

Соблюдение сроков сбора документов, подтверждающих право на применение нулевой ставки: документы, подтверждающие правомерность применения нулевой ставки, представляются налогоплательщиками в срок не позднее 180 дней, считая с даты оформления таможенными органами грузовой таможенной декларации на вывоз товаров в таможенном режиме экспорта.

У экспортера может сложиться ситуация, когда пакет документов не будет собран в требуемые сроки. Отсутствие полного пакета документов или нарушение срока представления их в налоговый

орган также приводит к риску доначисления НДС по основным ставкам, а также уплаты пени, начиная с даты отгрузки товара.

Отказ от нулевой ставки: очевидно, что подтверждение нулевой ставки при экспорте, особенно в страны, не входящие в ЕАЭС — дело довольно хлопотное. Наибольшие трудности возникают у компаний, реализующих на экспорт товары небольшими партиями: подтверждать право на применение нулевой ставки необходимо для каждой партии товара, что приводит к необходимости собирать по каждой из них большой пакет документов. В этой ситуации экспортеру выгоднее отказаться от нулевой ставки, и получить возмещение входного НДС в обычном для сделок внутри страны порядке. Но такая возможность появилась у экспортеров совсем недавно — с 01.01.2018 г. Федеральным законом от 27.11.2017 № 335-ФЗ в статью 164 НК РФ внесены поправки, позволяющие отказаться от применения ставки 0 % при реализации товаров, вывезенных в процедуре экспорта, а также при выполнении в отношении таких товаров некоторых видов работ или услуг. Однако эти новшества не коснулись экспорта товаров в страны ЕАЭС, где, как и прежде, необходимо применять ставку 0 %.

Если продавец, отказавшийся от применения нулевой ставки НДС, экспортирует товары как в страны, не являющиеся членами ЕАЭС, так и в страны — члены этого союза, то ему придется в целях исчисления НДС вести отдельный учет такой реализации. Следует признать, что *раздельный учет сам по себе таит определенные налоговые риски*, так как из-за отсутствия единого методического аппарата на законодательном уровне может возникнуть непонимание с налоговыми органами из-за разных позиций в организации такого учета, чреватое *штрафными санкциями* [4].

Правомерность вычета «входного» НДС: НДС является единственным налогом, предполагающим встречное движение денежных потоков — поступление налога в бюджет и возмещение из бюджета.

Администрирование НДС в значительной степени ориентировано на проверку соблюдения условий применения налоговых вычетов, так как по версии Пленума ВАС РФ [5] налоговые выче-

ты представляют собой налоговую выгоду налогоплательщика. По общему правилу «входной» НДС налогоплательщика-экспортера принимается к вычету при условии, что приобретенные товары используются в операциях, облагаемых налогом на добавленную стоимость, при наличии должным образом оформленного счета-фактуры, после того, как приобретенные товарно-материальные ценности приняты к учету. На первый взгляд, выполнение этих условий с целью получения налогового вычета не является проблематичным. Но проблема возникает тогда, когда недобросовестные налогоплательщики с помощью различных схем при формальном соблюдении условий в действительности не осуществляют никакой реальной деятельности, не производят и не реализуют никаких товаров, работ и услуг, но при этом требуют предоставления им налоговых вычетов. Это приводит к потерям федерального бюджета, с одной стороны, а с другой, наносится ущерб законопослушным налогоплательщикам ввиду ужесточения контроля со стороны налоговых органов. Все это приводит к дискредитации всей системы взимания НДС [6].

Выполняя указанное выше постановление Пленума ВАС, федеральная налоговая служба требует от подведомственных ей органов во всех случаях заявления НДС к возмещению из бюджета, обращать внимание на наличие следующих обстоятельств:

- невозможность реального осуществления налогоплательщиками хозяйственных операций с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг;

- совершение операций с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком;

- учет для целей налогообложения тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с возникновением налоговой выгоды.

В целях подтверждения экспортером права на налоговые вычеты, налоговые органы обязаны выяснить, имеются ли у экспор-

тера ресурсы, необходимые для осуществления международной торговли: офис, складские помещения, соответствующий штат сотрудников; подготовлена ли вся лицензионная и разрешительная документация; своевременно ли заключены соглашения с транспортными, осуществляющими перевозку экспортного груза и т. п.

В противном случае экспортеру придется заплатить не только НДС, но и штрафные санкции за невыполнения условий для признания реальности экспортной сделки.

Необоснованно заявленное возмещение НДС и отказ в возмещении: Согласно статье 176 НК РФ, возмещение сумм «входного» НДС из бюджета при экспорте производится не позднее чем через три месяца, считая со дня предоставления декларации по налоговой ставке 0 % и соответствующих документов. Однако нередко случаи отказа налоговых органов в возмещении НДС, причем не всегда этот отказ бывает обоснованным. Многие налогоплательщики-экспортеры недовольны и затягиванием процедуры возмещения налога при экспорте продукции. По оценкам специалистов, возврата налога иногда приходится ждать около года, что *отвлекает значительные средства из оборота компаний*. Более того, в такой ситуации возмещения НДС налогоплательщикам нередко удается добиться только через суд.

Пленум ВАС РФ разъяснил некоторые вопросы, связанные с судебными спорами по поводу отказа в возмещении НДС [7]. Так, перед обращением в суд налогоплательщик должен обязательно пройти внесудебную процедуру:

- подать декларацию по НДС и заявление о зачете (возврате) НДС непосредственно в налоговую инспекцию;
- представить вместе с декларацией полный комплект документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ;
- по требованию налоговиков представить документы, подтверждающие правомерность налоговых вычетов.

В ряде случаев налоговая служба может отказать экспортеру в возмещении НДС из-за наличия ошибок в учете экспортных операций и составлении первичных документов.

Но бывают и более серьезные причины для отказа в возмещении НДС, когда экспортера подозревают в получении необоснованной налоговой выгоды ввиду отсутствия реальных хозяйственных операций.

Проверяющие особое внимание уделяют реальности финансово-хозяйственных операций по приобретению и реализации товара. То есть реальность операций должна быть подтверждена не только в момент реализации товара на экспорт, но и при приобретении экспортером товара у поставщика. Следовательно, для минимизации рисков отказа в возмещении НДС при экспорте и продавцам и покупателям товара следует уделить внимание правильной организации процесса поставки товара. Кроме того, налоговые органы рекомендуют перед заключением контрактов с поставщиками товаров тщательно проверять контрагентов на предмет их добросовестности. Если вовремя не оценить репутацию своего контрагента, впоследствии это может быть чревато рисками доначислений, пени и штрафов. Таким образом, *риски признания налоговой выгоды* при экспорте товара *необоснованной* можно значительно сократить, выбирая в партнеры добросовестных контрагентов [8].

Налоговые риски при импорте товаров: согласно налоговому кодексу, ввоз (импорт) товаров на территорию РФ является одним из объектов налогообложения по НДС. При этом под товаром понимается любое имущество, перемещаемое через границу РФ. При ввозе НДС исчисляется по ставке 10 или 18 % в зависимости от вида ввозимого товара, и затем принимается к вычету в общеустановленном порядке.

При импорте товаров с территории государства-члена ЕАЭС косвенные налоги взимаются налоговыми органами государства, на территорию которого импортируются товары. Иное правило может устанавливаться национальным законодательством в части товаров, подлежащих маркировке акцизными марками.

Поскольку базой при исчислении НДС и акцизов является таможенная стоимость товаров, налоговый *риск при импорте связан с недостоверным декларированием таможенной стоимости това-*

ров, в том числе по сделкам с взаимосвязанными лицами в рамках группы компаний.

Одним из рисков при импорте товаров является *риск трансфертного ценообразования*, который возникает при использовании предприятием различных налоговых схем. Чаще всего это схемы с участием цепочки взаимосвязанных контрагентов. При трансфертном ценообразовании может возникнуть риск недостоверного заявления таможенной стоимости товара ввиду того, что внутри группы компаний могут быть занижены цены или вообще отсутствовать расчеты по определенным сделкам.

Другим видом «импортного» риска является *риск недобросовестного поставщика*. Данный риск может возникнуть как вследствие сложности проверки импортером каждого контрагента, так и умышленного вовлечения в свои схемы по минимизации налогообложения недобросовестных контрагентов. Минимизировать данный риск в рамках правового поля можно путем проведения преддоговорного анализа и оценки надежности и добросовестности контрагента.

Еще один риск может быть связан с «черным импортом», т. е. *недекларированием по установленной форме товаров, подлежащих декларированию*. Ответственность за данное нарушение предусмотрена п. 1 ст. 16. 2 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях, в соответствии с которым таможенные органы вправе не только наложить административный штраф на граждан и юридических лиц, но и конфисковать товары, ввезенные с нарушением таможенного законодательства, не только у самого декларанта, но и у последующих приобретателей (собственников) товара.

Если компания, входящая в группу компаний и предназначенная для централизованных закупок, покупает товары, ввезенные на российскую территорию без таможенной очистки, она подвергает указанным выше рискам все компании группы, в интересах которых и осуществляет свою деятельность [9].

Резюмируя все сказанное, необходимо отметить, что суть всех упомянутых рисков состоит в возможности финансовых потерь,

связанных как с экспортом, так и с импортом товаров. С целью минимизации таких рисков необходимо прогнозировать наступление рисковых событий и принимать меры к исключению или снижению отрицательных последствий наступления таких событий [10, 11].

Литература

1. **Баранова Л. Г., Федорова В. С.** Идентификация налоговых рисков // Управление рисками в экономике: проблемы и решения. Труды научно-практической конференции с международным участием / под ред. С. Г. Опарина. 2016. С. 63–72.
2. Федеральный закон от 27.11.2010 № 311-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации».
3. Таможенный кодекс Евразийского экономического союза (приложение №1 к Договору о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза).
4. **Валеева З. Л.** Налоговый риск, внешние и внутренние факторы налогового риска в организациях, участвующих во внешнеэкономической деятельности // Молодой ученый. 2016. № 12. С. 1156–1160.
5. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды».
6. Налоговое администрирование: учебное пособие / Л. Г. Баранова, В. С. Федорова. СПб.: ФГБОУ ВО ПГУПС, 2017. 57 с.
7. Постановление Пленума ВАС от 18.12.2007 № 65 «О некоторых процессуальных вопросах, возникающих при рассмотрении арбитражными судами заявлений налогоплательщиков, связанных с защитой права на возмещение НДС по операциям, облагаемым названным налогом по ставке 0 %».
8. Как сократить налоговые риски при экспорте товаров. Павел Мартынченко, юристконсульт департамента налоговой безопасности, международного планирования и развития. КСК групп URL: <https://www.e-xecutive.ru/finance/business/1985046-kak-sokratit-nalogovye-riski-pri-eksporte-tovarov>.
9. **Зимакова Л. А., Маширова С. П., Костякова Ю. В.** Риски при импорте товаров, как специфические объекты контроля. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/riski-pri-importe-tovarov-kak-spetsificheskie-obekty-kontrolya>.

10. **Баранова Л. Г., Федорова В. С.** Управление налоговыми рисками: сборник научных трудов по материалам I международной практической конференции «Финансы и учет: современная теория, методология, практика». Москва, 2016. НОО «Профессиональная наука». С. 31–38.

11. **Федоров Е. А., Баранова Л. Г., Федорова В. С.** Налоговые риски: идентификация и минимизация // Налогообложение, учет и отчетность в страховой компании. № 4(34), 2010. М.: ИД «РегламентМедиа». С. 48–62.