

Шамаев Семен Александрович  
Студент 1-го курса магистратуры  
Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа,  
Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации

Научный руководитель: Журавлёва И.А.  
к.э.н., Доцент Департамента налоговой политики и таможенно-тарифного  
регулирования Финансового университета, член РАЕН,  
Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации

## **ПРИМЕНЕНИЕ СТАВКИ НДС 0% КАК МЕРА ПОДДЕРЖКИ РОССИЙСКИХ ЭКСПОРТЕРОВ**

### **APPLICATION OF THE 0% VAT RATE AS A MEASURE TO SUPPORT RUSSIAN EXPORTERS**

#### **АННОТАЦИЯ**

В статье рассматривается порядок применения и ставки одного из наиболее значимых налогов, действующих на территории РФ, для организаций, осуществляющих экспортные операции. Рассматриваются налоговые льготы по НДС для экспортируемой продукции и их воздействие на эффективность внешнеторговой деятельности по реализации товаров, работ и услуг за пределы территории РФ. Также в статье проведен анализ изменений, внесенных в законодательство по учету НДС в 2019 и 2020 годах, и влияния их на деятельность организаций-экспортеров.

#### **ANNOTATION**

The article discusses the procedure for applying and the rates of one of the most significant taxes in force on the territory of the Russian Federation for organizations engaged in export operations. The article considers VAT tax benefits

for exported products and their impact on the efficiency of sales of goods, works and services outside the Russian Federation. The article also analyzes the changes made to the legislation on VAT accounting in 2019 and 2020, and their impact on the activities of exporting organizations.

**Ключевые слова.** Налог на добавленную стоимость, налогоплательщики, ставка налога, льготы, вычет по НДС, экспорт, экспортные операции.

**Keywords.** Value added tax, taxpayers, tax rate, benefits, VAT deduction, export, export operations.

Одним из косвенных налогов, действующих на территории Российской Федерации, в настоящее время является налог на добавленную стоимость. Плательщиками налога выступают юридические и физические лица, осуществляющие различные экономические операции, включая продажу товаров и сырья. НДС включён в стоимость продукции, вследствие чего возрастает нагрузка на конечного потребителя.

В период кризиса, вызванного иностранными санкциями и усугублённого пандемией, особую актуальность приобретает исчисление и уплата НДС при совершении экспортных операций, а также стимулирование российских экспортёров в целях поддержки экономики в целом.

Этот вопрос в своих трудах поднимали такие учёные-экономисты, как Стародубцева И.В., Журавлёва И.А., Пауль А.Г., Запольский С.В., Васянина Е.Л.

Существуют различные подходы к решению данного вопроса, которые объясняют суть применения нулевой ставки. Один из них связан с тем, что НДС относится к числу косвенных налогов. Поскольку иностранные покупатели действуют вне юрисдикции Российской Федерации, они не должны уплачивать НДС по приобретаемой продукции. В противном случае возникает вероятность двойного налогообложения НДС экспортируемой продукции. В

связи с этим в международной практике применяется подход, предполагающий налогообложение товара в той стране, куда он экспортируется.

Особую значимость исчислению и уплате НДС при совершении экспортных операций придаёт важность экспорта в экономическом развитии страны. В связи с этим у бизнеса должны быть стимулы для совершения продаж не только внутри страны, но и за ее пределами. В этом случае применение ставки НДС 0% выступает одним из инструментов, стимулирующих увеличение экспорта [4].

Данные статистики свидетельствуют о снижении объемов экспорта РФ в течение последних трех лет (Таблица 1)[11]. В 2019-м объём экспорта по отношению к предыдущему году снизился на 6,6%, в 2020-м – на 20,7%. Основными причинами этого выступают санкции в отношении России со стороны США и стран Евросоюза и падение спроса на энергоносители. Решением данной проблемы является увеличение объемов несырьевого экспорта за счет предоставления льгот по налогообложению в виде ставки НДС 0% на товары и услуги, реализуемые не на территории РФ. Однако сложности с обоснованием применения указанной ставки создавали препятствия для реализации данных мероприятий в полной мере[10,13].

**Таблица 1 - ОБЩИЕ ИТОГИ ВНЕШНЕЙ ТОРГОВЛИ  
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

	млн. долл. США		
	Январь-декабрь 2018 г.	Январь-декабрь 2019 г.	Январь-декабрь 2020 г.
<b>ОБОРОТ</b>	692 615,8	674 278,6	571 913,1
<b>ЭКСПОРТ</b>	451 775,1	426 317,3	338 183,6
<b>ИМПОРТ</b>	240 840,7	247 961,3	233 729,5
<b>САЛЬДО</b>	210 934,3	178 356,1	104 454,1

Источник: Итоги внешней торговли со всеми странами // Портал Федеральной таможенной службы.

Следует отметить, что на сегодняшний день в России действуют различные ставки, применяемые для расчета величины НДС в зависимости от

типа товаров, работ и услуг, что регламентировано статьей 164 НК РФ[1]. Такая схема призвана обеспечить население страны товарами первой необходимости с меньшим объемом налога. При этом товары, не относящиеся к такой категории, подлежат обложению НДС по более высокой ставке.

По ставке 10% облагаются ввозимые и реализуемые продовольственные и детские товары, перечисленные в постановлении Правительства РФ от 31 декабря 2004 года № 908[2], например:

- печатная периодика, книги в области образования, науки и культуры, согласно постановлению Правительства РФ от 23 января 2003 года № 41[3];

- медицинские изделия и лекарственные препараты из Перечня, утвержденного постановлением Правительства РФ от 15 сентября 2008 года № 688[4].

Реализация продукции, облагаемая НДС без применения льготной ставки, предусматривает начисление налога в размере 20%. Налогообложение по данной ставке производится также в следующих случаях, например:

- передача имущественных прав, осуществление работ и оказание услуг за исключением предоставления племенных животных по договору финансовой аренды с правом выкупа;

- реализация товаров, работ или услуг для собственных нужд в случае, когда не производится учет расходов при расчете налога на прибыль;

- ввоз товаров, реализация которых не облагается по льготной ставке, а импорт не освобождается от налогообложения.

Кроме указанных выше ставок налога применяется также ставка НДС 0%. Применение данной ставки по НДС предусмотрено для организаций, занятых в стратегических сырьевых и энергетических отраслях, и осуществляющих логистику в сегменте импорта продукции и сырья. Под действие ставки НДС 0% подпадают следующие товары и услуги, например:

- товары, экспортируемые с применением процедуры свободной таможенной зоны;

- международная перевозка всеми видами транспорта с конечным пунктом получения находящимся за пределами РФ;
- услуги в сфере трубопроводного транспорта нефти, газа;
- предоставление транспорта, контейнеров для логистических операций, проводимых компаниями, зарегистрированными за пределами РФ;
- космическая сфера деятельности, реализация продукции и услуг для ее обслуживания;
- различные виды услуг и продукции для обслуживания иностранных дипломатических представительств
- передача в пользование судоходного транспорта построенного и зарегистрированного в РФ[1].

Ставка НДС 0% применима в для экспортируемой продукции, где целью является обеспечение наиболее выгодных условий для отечественных производителей и льготных условий для стратегически важных отраслей. Для применения ставки 0% по НДС налогоплательщики обязаны подтвердить данное право следующими документами:

- контракт налогоплательщика с иностранным лицом на поставку товара за пределы таможенной территории Таможенного союза (ЕАЭС);
- таможенную декларацию 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;
- копии транспортных, товаросопроводительных и иных документов с отметками таможенных органов мест убытия, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории Российской Федерации[1].

Таким образом, действие ставки НДС 0% распространялось на экспортируемые товаров и ограниченный перечень услуг в стратегически важных отраслях. В 2019 году по поручению президента страны В.В. Путина были внесены изменения в порядок учета входного НДС при экспорте работ и услуг. Эти изменения затронули широкий спектр отраслей, а именно ИТ-сферу,

строительство, осуществление транспортных перевозок за рубежом, организацию сервиса и ремонта в машиностроении, инжиниринговые и лизинговые услуги.

*Ретроспективный анализ норма права:* до 1 июля 2019 года право принятия НДС по экспорту услуг отсутствовало, входящий НДС по необлагаемым российским услугам учитывался в затратах. Однако с вступлением в силу положений Федерального закона от 15.04.2019 г. № 63-ФЗ у предприятий появилась возможность принимать к вычету НДС по услугам, оказываемым иностранным заказчикам в сфере консультирования, юриспруденции, бухгалтерии, рекламы, маркетинга, сдачи в аренду имущества, инжиниринговых услуг, услуг разработки и пр.[7].

Изменения в учете сумм входного НДС способствовали повышению конкурентоспособности отечественных производителей на международных рынках, поскольку позволили снизить расходы и налоговую нагрузку предприятий. Предприятия, осуществляющие только экспортные операции, получили возможность заявить вычет входящего НДС при отсутствии начислений по НДС или применении 0% ставки.

С 1 апреля 2020 года были внесены очередные изменения по учету НДС при осуществлении экспортных операций. Данные изменения затронули розничную торговлю. Внесенные в Налоговый Кодекс изменения упростили применение нулевой ставки по НДС при отправке товаров почтой и курьерской доставкой[9].

До вступления в силу Федерального закона от 29.09.2019 г. № 325-ФЗ, несмотря на закрепленное в Налоговом Кодексе право возмещения сумм НДС при реализации товара за границу, большинство интернет-магазинов включали сумму НДС в стоимость экспортируемых товаров. Это было обусловлено тем, что процедура возврата НДС сложна и не доработана. Для реализации своего права на возврат налога компании необходимо было установить:

- место осуществления международного почтового обмена;

-ответственного за выпуск отправления сотрудника таможенной службы с целью получения необходимого для предоставления в налоговую службу пакета подтверждающих экспортных документов.

Это делало процесс затруднительным и растянутым по времени, экономически нецелесообразным.

Следствием внесения указанных выше изменений в законодательство по НДС стала возможность подтверждения права применения нулевой налоговой ставки по НДС при отправке товаров международными почтовыми отправлениями путем предоставления электронных реестров сведений из деклараций на товары или таможенных деклараций по форме CN 23, утвержденной Всемирным почтовым союзом. Подтверждением права применения ставки НДС 0% при отправке курьерскими службами могут выступать электронные реестры из деклараций на товары для экспресс-грузов[9].

*Нововведения в порядок учета НДС при осуществлении экспортной розничной торговли с 2020 года позволили ускорить процесс подтверждения права применения ставки НДС 0%. Это, в свою очередь, способствовало увеличению экспорта в рознице, поскольку проведение данной процедуры ранее в бумажной форме существенно усложняло и затягивало ее, являясь одним из основных барьеров для развития экспорта в интернет-торговле. Особую актуальность нормативно-правовые изменения приобрели в период преодоления последствий пандемии коронавируса. Подтверждением этому являются данные статистики, свидетельствующие о росте онлайн-экспорта, представленные на рисунке 1.*

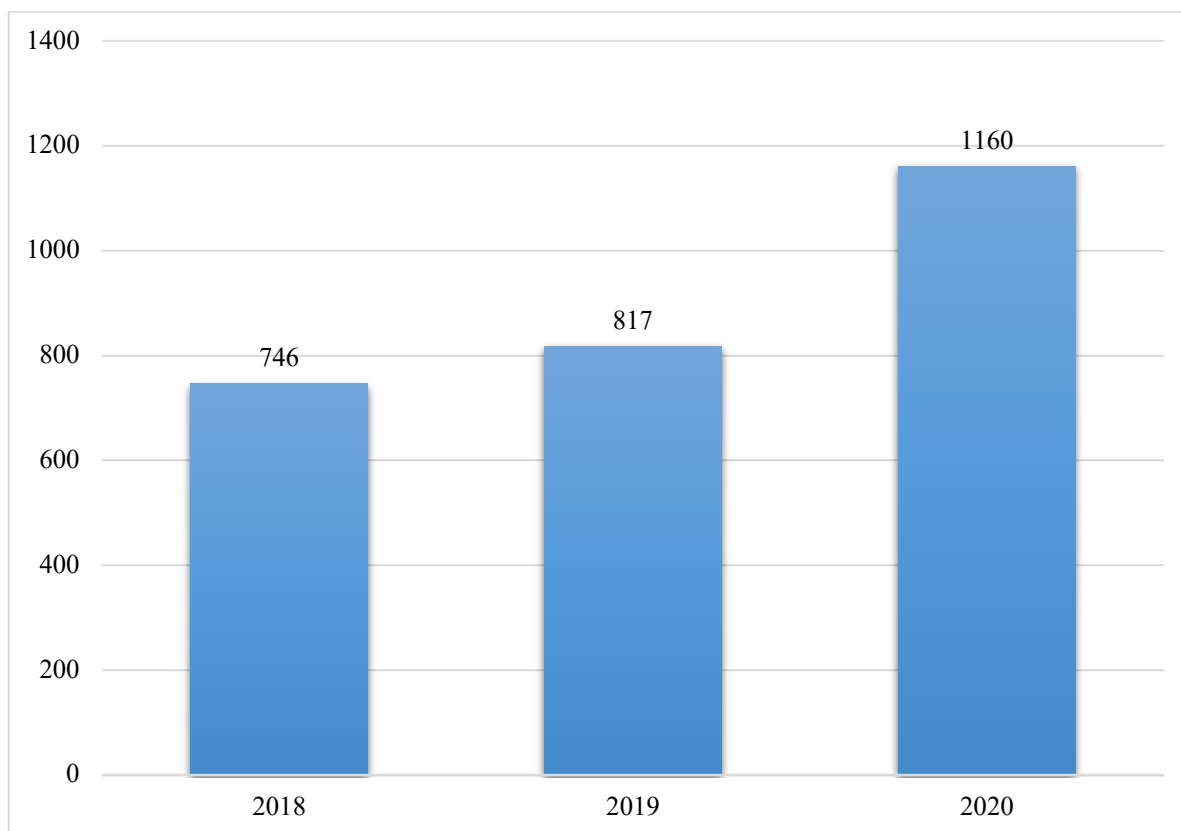


Рисунок 1 – Объем экспорта в рознице в 2018-2020 г.г. (млн долл.) [10, 11]

Согласно данным рисунка, можно отметить положительную тенденцию выручки по экспортным операциям в исследуемом периоде. В 2019 году увеличение объемов экспорта по сравнению с 2018 годом составило 9,5% или на 71 млн долл. В 2020 году наблюдается существенный скачок розничных продаж не на территории России, явившийся следствием упрощения порядка обоснования применения нулевой ставки НДС. В этом периоде увеличение объемов экспорта по сравнению с предыдущим периодом составило 42% или 343 млн долл. При этом большинство ведущих экономистов прогнозируют дальнейший рост розничных продаж в рамках экспорта в ближайшие три года примерно на 400 млн долл [8].

Если рассматривать экспорт РФ в целом, то можно отметить негативные тенденции, нашедшие отражение в падении объемов экспортных операций в 2019 и 2020 годах. Данные динамики экспорта представлены на рисунке 2.



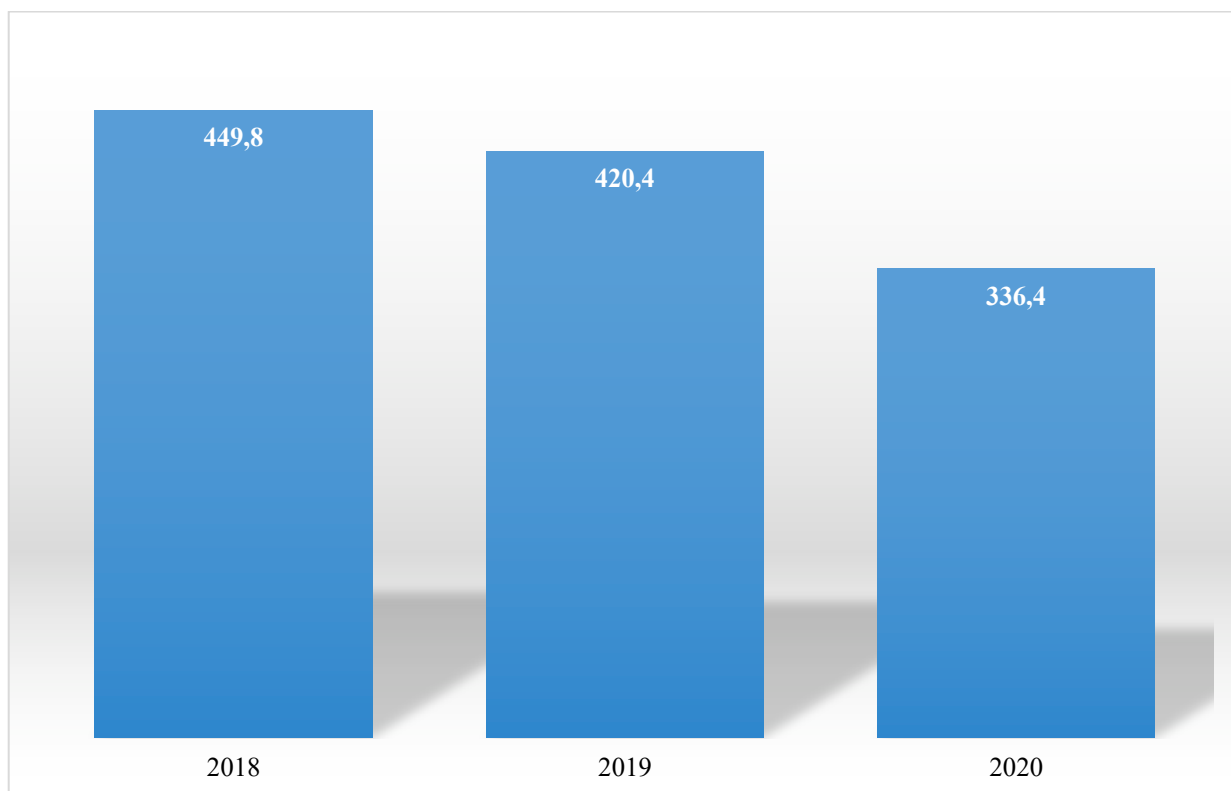


Рисунок 2 – Объем экспорта в 2018-2020 г.г. (млн долл.)[10, 11]

На основании данных рисунка снижение оборотов по экспорту в 2019 году составило 6,5% или 29,4 млрд долл. по сравнению с 2018 годом. В 2020 данный разрыв еще больше увеличился. Сокращение объемов экспорта составило 20% или 84 млрд долл. Причинами такого снижения являются сдерживание несырьевого экспорта недостаточным уровнем конкурентоспособности отечественных производителей на международных рынках, а также последствия введенных санкций в отношении РФ. Сокращение стоимостного объема экспорта энергоносителей было вызвано снижением на них цен на внешних рынках.

Поскольку наибольшую долю в экспорте РФ составляют энергоносители, минеральные ресурсы, то падение цен и спроса на них существенно отразилось на объемах экспорта в целом. При этом следует отметить незначительный рост несырьевого неэнергетического экспорта (таблица 2)[12]. Таким образом, внесение в законодательство изменений, касающихся вычета НДС, способствует расширению экспорта. Внесение ранее рассмотренных изменений

в законодательство по НДС будет способствовать дальнейшему наращиванию объемов экспортируемых товаров, работ и услуг, поскольку позволяет снизить затраты организаций-экспортеров и тем самым повысить их конкурентоспособность на международных рынках[7].

**Таблица 2 - Товарная структура ЭКСПОРТА Российской Федерации со всеми странами**  
(тысяч долларов США)

Наименование товарной отрасли	Страны дальнего зарубежья	Станы СНГ
	Темп роста январь - декабрь 2020 к январю - декабрю 2019 в %	Темп роста январь - декабрь 2020 к январю - декабрю 2019 в %
ВСЕГО:	77,7	90,0
Продовольственные товары и сельскохозяйственное сырье (кроме текстильного)	121,7	111,4
Минеральные продукты	63,2	77,1
Топливо-энергетические товары	62,5	77,5
Продукция химической промышленности, каучук	85,7	94,6
Кожевенное сырье, пушнина и изделия из них	63,4	106,0
Древесина и целлюлозно-бумажные изделия	97,5	93,5
Текстиль, текстильные изделия и обувь	100,1	108,4
Драгоценные камни, драгоценные металлы и изделия из них	199,9	147,4
Металлы и изделия из них	93,1	91,7
Машины, оборудование и транспортные средства	92,0	86,5
Другие товары	65,9	103,1

Источник: Товарная структура экспорта // Портал Федеральной таможенной службы

Однако, несмотря на позитивные последствия изменений в учете НДС для экспортеров товаров, работ и услуг, следует обратить внимание и на отрицательные моменты, имеющие место при подтверждении организациями-экспортерами своего права на вычет по НДС. В первую очередь, необходимо отметить сложности с предоставлением подтверждающих документов, которые затронули в основном организации, осуществляющие деятельность по реализации товаров не на территории РФ. Если для организаций, ведущих розничную торговлю, порядок сбора и предоставления пакета подтверждающих документов упростился, то для остальных организаций он остался без

изменений. При этом организация-экспортер должна в течение 180 дней предоставить в налоговую службу пакет документов, который подтверждает ее право на получение вычета по НДС.

В условиях пандемии у некоторых компаний-экспортеров возникли проблемы с предоставлением подтверждающих документов для обоснования применения ставки НДС 0%. Это обусловлено вынужденным разрывом связей с контрагентами вследствие закрытия границ[5].

Вследствие внесения изменений в законодательство по учету НДС ужесточились требования со стороны налоговой службы к вопросам вычета налога. Возникла необходимость корректировки методики распределения и отдельного учета сумм НДС между облагаемой и необлагаемой данным налогом деятельностью предприятия.

Отсутствие практического опыта общения с налоговыми органами по вопросам вычета НДС в рамках экспортных операций у ряда компаний может стать причиной увеличения ошибок в учете налога, а также роста количества камеральных и выездных проверок со стороны налоговых органов. Особый интерес у налоговых органов могут вызвать сделки, по которым сумма предъявляемого к вычету НДС будет значительной[6].

*Подводя итог*, можно отметить, что в силу отнесения НДС к числу косвенных налогов, его величина включается в стоимость продукции и оплачивается конечными потребителями. Именно данная позиция лежит в основе одного из подходов к налогообложению НДС по ставке 0% экспортируемой продукции. Кроме того, применение нулевой ставки НДС позволяет снизить затраты организаций-экспортеров, что, в свою очередь, способствует повышению их конкурентоспособности на внешних рынках.

Изменения в законодательстве по учету НДС, вступившие в силу в 2019 и 2020 годах, существенно упростили порядок применения нулевой ставки налога. Это подтверждается показателями роста объемов экспорта в данных периодах. При этом влияние на экспорт изменений по применению ставки НДС 0%, вступивших в силу в первом квартале 2021 г. оценить не представляется

возможным ввиду отсутствия на момент написания статьи соответствующих статистических данных. Кроме того, существенную информационную поддержку оказывают Федеральные таможенная и налоговая службы, консультирующие налогоплательщиков относительно интересующих их вопросов, в т.ч. относительно экспорта и применения ставки НДС 0%. Информационные порталы указанных ведомств также содержат большое количество справочной информации. Однако существует ряд сложностей и противоречий, которые предстоит решить в процессе реализации практики применения нулевой ставки НДС. К ним относятся:

- более активная работа налоговых органов в части информирования налогоплательщиков в вопросах исчисления и учета НДС;
- применение новой методики раздельного учета и распределения налога;
- ужесточение контроля со стороны налоговых служб.

По нашему мнению, решением данных проблем могут быть предоставление разъяснений для налогоплательщиков со стороны налоговых органов по вопросам подтверждения права применения ставки НДС 0%, корректировка методики раздельного учета налога, а также установление переходного периода, целью которого является отработка внесенных изменений на практике.

Автор выражает благодарность научному руководителю Журавлевой Ирине Александровне, д.ф.н., к.э.н, доцент член IFA (Международная Налоговая Ассоциация), член-кор. РАЕН. Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации.

### **Список литературы**

1. Налоговый Кодекс РФ // СПС Консультант[сайт]:URL:<http://www.consultant.ru> (дата обращения 21.02.2021).
2. Постановление Правительства РФ от 31.12.2004 № 908 «Об утверждении перечней кодов видов продовольственных товаров и товаров для

детей, облагаемых налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 10 процентов» <http://www.consultant.ru> (дата обращения 21.02.2021).

3. Постановление Правительства РФ от 23.01.2003 № 41 «О перечне видов периодических печатных изданий и книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, облагаемых при их реализации налогом на добавленную стоимость по ставке 10 процентов» // СПС Консультант[сайт]:URL:<http://www.consultant.ru> (дата обращения 21.02.2021).

4. Постановление Правительства РФ от 15.09.2008 № 688 «Об утверждении перечней кодов медицинских товаров, облагаемых налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 10 процентов» // СПС Консультант[сайт]:URL:<http://www.consultant.ru> (дата обращения 21.02.2021).

5. Аналитики оценили последствия от новых правил вычета НДС за экспорт // РБК [сайт]:URL:<https://www.rbc.ru/economics/25/10/2019/5db2f5819>(дата обращения 21.02.2021).

6. Новые правила вычетов и раздельного учета НДС при «экспорте» работ и услуг с 1 июля 2019 г. // Правовест-Аудит [сайт]:URL:<https://pravovest-audit.ru/nashi-statii-nalogi-i-buhuchet/kak-izmenitsya-raschet-nds-s-1-iulya-2019-goda/>(дата обращения 20.02.2021).

7. НДС при экспорте товаров в 2019 году // Клерк [сайт]:URL:<https://www.klerk.ru/buh/articles/489954/>(дата обращения 20.02.2021).

8. Розничным экспортерам стало проще подтверждать нулевую ставку НДС // Российская газета [сайт]:URL:<https://rg.ru/2020/04/01/roznichnym-eksporteram-stalo-proshche-podtverzhdat-nulevuiu-stavku-nds.html>(дата обращения 21.02.2021).

9. Экспорту упростят доступ к нулю // Газета Коммерсантъ [сайт]:URL:<https://www.kommersant.ru/doc/4117982>(дата обращения 20.02.2021).

10. Внешняя торговля России // RT[сайт]:URL:<https://russian-trade.com/reports-and-reviews/2020-02/vneshnyaya-torgovlya-rossii-v-2019-godu/>(дата обращения 20.02.2021).

11. Итоги внешней торговли со всеми странами // Портал Федеральной таможенной службы [сайт]:URL:<https://customs.gov.ru/statistic/vneshn-torg/vneshn-torg-countries>(дата обращения 20.02.2021).

12. Товарная структура экспорта// Портал Федеральной таможенной службы [сайт]:URL:<https://customs.gov.ru/folder/519>(дата обращения 20.02.2021).

12. Экспорт и импорт России по товарам и странам // RU-STAT[сайт]:URL:<https://ru-stat.com/analytics/6556> (дата обращения 20.02.2021).

13. Журавлева И.А. Налог на добавленную стоимость: актуальные изменения в практическом применении // Аудиторские ведомости, - М.: 2015.- №3. С.51-61.

14. Журавлева И.А. Экономическая составляющая НДС: перспективы реформирования налоговой базы // Аудит и финансовый анализ, - М.: 2016. - №4. С. 23-29.

15. Журавлева И.А. Агрессивное планирование НДС; Российский и зарубежный опыт // Аудит и Финансовый анализ", №3-4, 2017, с.32-37,