

УДК 336.22

## НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ ЭКСПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ В ОБЩЕЙ СИСТЕМЕ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Ю.Е. Лабунец\*



Статья посвящена определению места налогового контроля экспортных операций в общей системе налогового контроля государства. Автор приходит к выводу, что в современных условиях процесса интеграции России в мировую экономику развитие и налоговое регулирование внешнеэкономических связей страны приобретает особое значение, при этом главной составляющей внешнеэкономической деятельности государства является экспорт.

**Ключевые слова:** налогообложение; контроль; экспорт; система; эффективность; развитие.

## TAX CONTROL OF EXPORT OPERATIONS IS IN GENERAL TAX CHECKING OF RUSSIAN FEDERATION SYSTEM

J.E. Labunets

The article is sacred to the location of tax control of export operations in the general tax checking of the state system. An author comes to the conclusion, that in the modern terms of process of integration of Russia in a world economy development and tax adjusting of external economic connections of country takes on the special significance, here the main constituent of foreign economic activity of the state is an export.

**Keywords:** : taxation; control; export; system; efficiency; development.

Налоговый контроль государства представляет собой деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном Налоговым кодексом РФ. Законодательство о налогах и сборах наделяет всех участников налоговых отношений правами и обязанностями. При этом в силу императивного характера этих отношений, налоговый контроль РФ – сложная вертикальная система, в которой взаимодействия между субъектами (уполномоченными государственными органами) и объектами (налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами) представляют собой совокупность прямых и обратных связей. Прямая

связь обеспечивает результаты контрольного воздействия, используемые для выработки государством управленческих решений. Обратная связь подытоживает качество проведения налогового контроля, сигнализирует о степени его воздействия на объект.

Налоговый кодекс РФ, согласно п. 2 ст. 1 устанавливает систему налогов и сборов, а также общие принципы налогообложения и сборов, формы и методы налогового контроля, применимые для налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сборов, зарегистрированных на территории РФ. В свою очередь, объекты налогового контроля могут осуществлять свою деятельность как внутри страны, так и на внешних рынках. При этом в современных условиях уси-

\* Лабунец Юлия Евгеньевна, аспирант кафедры налоги и налогообложение Томского государственного университета. E-mail: ulya.ev\_84@mail.ru

ленного процесса интеграции России в мировую экономику, развитие и налоговое регулирование внешнеэкономических связей страны приобретает особое значение. Главной составляющей внешнеэкономической деятельности государства является экспорт. На макроуровне он обеспечивает поступление валютной выручки, необходимой для дальнейших импортных закупок, на уровне отдельного предприятия – доступ на внешнеторговые рынки, следовательно, возможность дальнейшего долгосрочного развития. Экспортная деятельность (экспорт от лат. *exporto* – вывожу) в общем смысле представляет собой вывоз за границу товаров, услуг и капитала для реализации на внешних рынках [6]. Так, по итогам 2009г. доля российского экспорта товаров составила 86,85 %, доля услуг – 11,55 %, доля капитала-1,6% [5].

Налоговый контроль экспортных операций определяется спецификой налогообложения экспортной деятельности. При этом в научной литературе нет однозначного определения термина «экспорт», в многочисленных исследованиях он рассматривается в составе внешнеэкономической деятельности РФ в целом [6, с.124]. Изучение терминологии, содержащейся в различных словарных источниках, в нормативно-правовых актах позволяет установить экономический и юридический подходы к определению понятия «экспорт». Так, в современном экономическом словаре, экспорт - это вывоз за границу товаров, проданных иностранным покупателям, предназначенных для продажи на иностранных рынках или для переработки в другой стране, также экспортом считается перевозка товаров транзитом через другую страну или вывоз привезенных из другой страны товаров для продажи их в третьей стране (реэкспорт) [1, с.478]. Факт экспорта фиксируется в момент пересечения продукцией границы страны или предоставления услуги иностранному партнеру, что находит отражение в таможенной и внешнеторговой статистике [6]. Следовательно, с юридической точки зрения, согласно ст. 165 Таможенного кодекса РФ, экспорт – таможенный режим, при котором товары, находящиеся в свободном обращении на таможенной территории Российской Федерации, вывозятся с этой территории без обязательства об обратном ввозе.

Таким образом, при экономическом подходе понятие «экспорт» намного шире его определения, официально закрепленного в таможенном законо-

дательстве РФ. При этом ключевой характеристикой экспортной деятельности является словосочетание «вывоз за границу». Предпосылкой вывоза служит заключение договора, в терминологии внешнеэкономической деятельности, контракта с иностранным покупателем. Согласно ст. 420 Гражданского кодекса РФ, договором признается соглашение двух или нескольких лиц об установлении, изменении или прекращении гражданских прав и обязанностей. В положениях гражданского законодательства относительно различных видов обязательств понятию «вывоз» в большей степени соответствует определение понятия передачи права собственности. Следовательно, при экспортной деятельности происходит передача права собственности на возмездной основе на товары, возмездное оказание российскими организациями услуг иностранным контрагентам либо размещение капитала (приобретение в собственность ценных бумаг иностранных компаний, предоставление займов), то есть, другими словами, согласно положениям п. 1 ст. 39 Налогового кодекса РФ, это ни что иное, как реализация товаров, услуг и капитала. Таким образом, в целях налогообложения, понятие экспорт можно определить как реализацию за границу российскими организациями путем предварительного заключения контрактов с иностранными покупателями, товаров, услуг и капитала с учётом отсутствия обязательств их возврата на таможенную территорию РФ.

При этом любая реализация за пределы территории Российской Федерации намного сложнее в целях проведения налогового контроля, чем аналогичная операция внутри страны относительно следующих особенностей [2, с.22]:

1. Помимо непосредственно иностранного покупателя и российского экспортера в сделке могут принимать участие неограниченное количество посредников как с одной, так и с другой стороны.
2. Применение различных сложных схем расчетов с использованием векселей, договоров цессии.
3. Важную роль также играет налоговый статус российского экспортера и иностранного покупателя.
4. Место регистрации участников экспортной операции, применение особых экономических зон и оффшоров.
5. Налоговая система страны иностранного покупателя, ее особенности, наличие соглашения об избежании двойного налогообложения в россий-

ском законодательстве при экспорте покупателям этой страны.

6. Регулирование налогообложения экспортных сделок Налоговым кодексом, Таможенным кодексом, также международными договорами Российской Федерации.

7. Особенности налогообложения экспортных операций, предусматривающих освобождение от уплаты экспортерами внутренних косвенных налогов, применения нулевой процентной ставки по налогу на добавленную стоимость при совершении экспортных операций и предоставление права последующего возмещения НДС, уплаченного при приобретении товаров, работ, услуг у поставщиков внутри страны в целях экспорта продукции.

8. Отсутствие в законодательстве о налогах и сборах понятия налогообложения экспорта, налогового контроля экспортных операций.

В связи с этим налоговый контроль экспорта в целом представляется особой сложной подсистемой в системе налогового контроля РФ.

При этом среди субъектов-уполномоченных государственных органов можно выделить непосредственных участников (субъектов контроля первого уровня), напрямую осуществляющих функции контроля и второстепенных (субъектов контроля второго уровня), обеспечивающих необходимой информацией и тем самым косвенно участвующих в процессе налогового контроля экспортных операций. Основных субъектов налогового контроля экспорта можно представить в виде схемы (рис. 1).

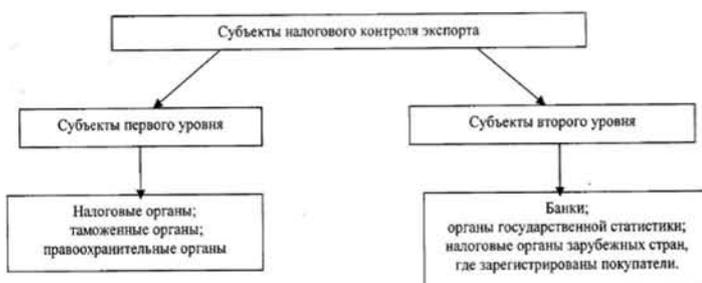


Рис.1. Структура субъектов налогового контроля экспорта

Такая классификация субъектов контроля условна, так как субъекты первого уровня - тамо-

женные и правоохранительные органы, имеют право непосредственно участвовать в контроле, а также в некоторых случаях только предоставлять по запросу налоговых органов необходимую информацию.

Налогоплательщики, осуществляющие экспортные операции, это организации: обычные экспортеры, экспортеры - крупнейшие налогоплательщики и филиалы иностранных организаций, осуществляющие деятельность на территории РФ через постоянные представительства. При этом, из всего числа зарегистрированных в России экспортеров, большая часть оборотов экспорта (70% от общего объема) [8] приходится на деятельность налогоплательщиков обладающих статусом крупнейших налогоплательщиков, согласно критериям, установленным приказом Федеральной налоговой службы от 16 мая 2007г. № ММ-3-06/308@ «О внесении изменений в Приказ МНС России от 16.04.2004 № САЭ-3-30/290@». Особенность данной группы налогоплательщиков заключается в том, что они в своем составе могут иметь обособленные подразделения, дочерние (зависимые) фирмы. Сложная структура организации деятельности, использование интеграции различных структурных подразделений, подлежащих налогообложению по упрощенной системе, колоссальные потоки денежных средств, осуществляемые как наличным, так и безналичным расчетом, наличие огромного количества хозяйственных операций, их сложность и многозвенность, масштабный документооборот, наличие партнерских отношений с различными фирмами как внутри страны, так и за ее пределами делают для крупнейших налогоплательщиков возможным применение различных налоговых схем, позволяющих снижать налоговое бремя, как за счет незаконного уменьшения налоговой базы, так и путем укрывания доходов [3, с.28]. Следовательно, налоговый контроль крупнейших налогоплательщиков требует тщательной организации. В настоящее время в структуре Федеральной налоговой службы действует десять межрегиональных инспекций ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам в различных отраслях всего в них зарегистрировано 551 организация из них 374 налогоплательщика – экспортеры [4]. Контроль крупнейших организаций осуществляется и на региональном

уровне. Так, к категории крупнейших налогоплательщиков на региональном уровне отнесено 2173 предприятий, которые контролируются межрайонными инспекциями по крупнейшим налогоплательщикам на уровне субъектов Российской Федерации (в 37 субъектах Российской Федерации создано 39 межрайонных инспекций ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам) [4]. Налоговый контроль экспорта в общей системе налогового контроля можно представить в виде схемы (рис. 2).

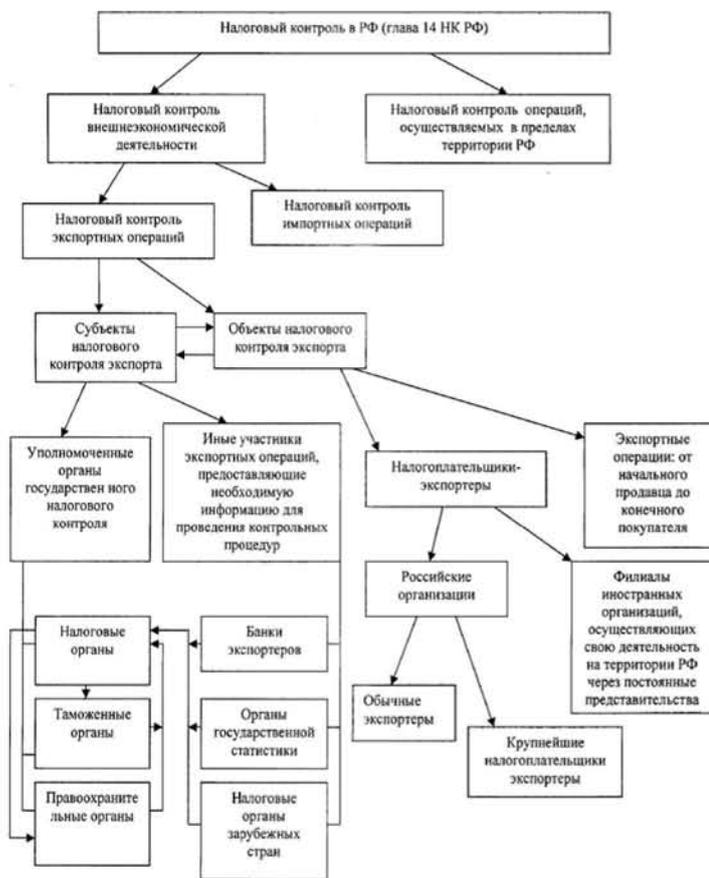


Рис.2. Налоговый контроль экспортных операций в общей системе налогового контроля

Таким образом, можно сформулировать общее определение понятию налоговый контроль экспортных операций как деятельности уполномоченных государственных органов налогового контроля по обеспечению полноты, своевременности, правомерности и эффективности выполнения налоговых прав и обязательств, возлагаемых на налогоплательщиков-экспортеров законодательством о налогах и сборах РФ, таможенным

законодательством РФ и международными договорами, путем законодательно предусмотренного комплекса мероприятий.

Основная цель налогового контроля экспорта – не допустить неправомерных потерь бюджета от возмещения экспортерам внутренних косвенных налогов и обеспечить своевременное и полное поступление законодательно предусмотренных к исчислению и уплате на территории РФ остальных видов налогов. Кроме того, органически производными от основной цели являются:

1. Выявление налоговых правонарушений и преступлений, привлечение к ответственности виновных лиц.

2. Предупреждение налоговых правонарушений и преступлений в будущем.

Соответственно, основными задачами налогового контроля являются:

- соблюдение законодательства в сфере налогообложения экспорта;
- выявление налоговых правонарушений и преступлений;
- предупреждение налоговых правонарушений и преступлений в будущем;
- обеспечение равных конкурентных условий для развития законной экспортной деятельности в России.

Налоговый контроль экспорта выполняет как общие функции налогового контроля по обеспечению налоговых поступлений в бюджет, но имеет ряд присущих ему специфических направлений:

- а) обеспечение экономической безопасности страны. Путем предотвращения налоговых правонарушений и преступлений, связанных с незаконным возмещением налогов;
- б) развитие системы налогового контроля экспорта по принципу гармонизации с системами налогового контроля ведущих зарубежных стран;
- в) создание условий для обеспечения здоровой конкуренции в сфере экспортной деятельности;
- г) участие в разработке и осуществлении налоговой политики государства в области налогообложения экспортных операций;
- д) повышение эффективности проводимых контрольных мероприятий.

Для налогового контроля экспорта применяются те же положения предусмотренные главой 14 Налогового кодекса РФ, что и в отношении кон-

троля деятельности внутри страны.

В целом, организацию налогового контроля экспорта можно представить в виде схемы (рис.3)

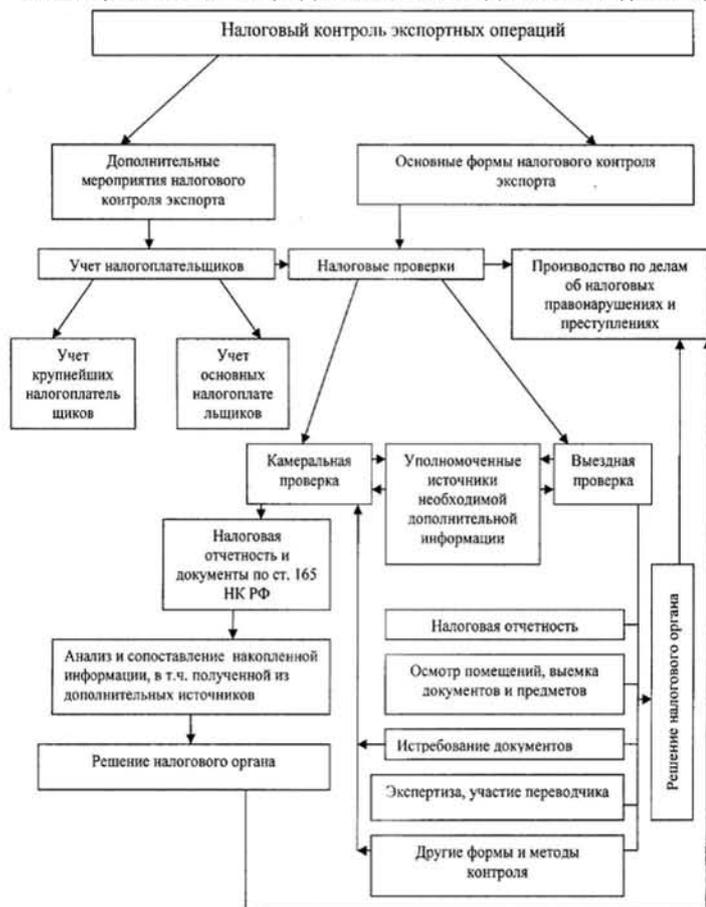


Рис.3. Организация налогового контроля экспортных операций

Таким образом, в процессе контроля налогообложения экспортных операций проводятся камеральные и выездные проверки экспортеров, а также применяется комплекс дополнительных мероприятий, предусмотренных законодательно в рамках организации общей системы налогового контроля РФ. Но, учитывая уровень глобализации современной экономики, процесс постоянной гармонизации национальных налоговых систем развитых стран, а также сложность и затратность налогового контроля самих экспортных операций, для дальнейшего развития экспортной деятельности в России, создающей относительно равные конкурентные налоговые условия для ее участников, требуется разработка и законодательное закрепление понятий экспортной операции, налогового контроля экспортных операций, а также соответствующего комплекса эффективных контрольных мероприятий в целом.

### Литература

1. Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. – М.: ИНФРА-М, 2007. – 495 с.
2. Погорлецкий А.И. Налоговое планирование внешнеэкономической деятельности: Учебное пособие. – СПб.: Издательство Михайлова В.А., 2006 – 320 с.
3. Горлов В.В. Проблемы организации работы налоговых органов с крупнейшими налогоплательщиками // Все о налогах. – 2009. - № 2. – С. 28 – 32.
4. <http://www.nalog.ru> (дата обращения: 10.09.2010)
5. <http://www.customs.ru> (дата обращения: 10.09.2010)
6. <http://www.rusimpex.ru> (дата обращения: 10.09.2010)