

**АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ
ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РОССИИ**

**ACTUAL PROBLEMS OF ACCOUNTING AND TAXATION OF FOREIGN
ECONOMIC ACTIVITY IN RUSSIA**

CZU: [657:336.22]:339.9(470+571)

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2023.23>

Т. В. ВОРОНЧЕНКО,

*доктор экономических наук, профессор, Российская таможенная академия, Россия,
e-mail: vtv15@mail.ru*

Аннотация. В статье представлены результаты исследования актуальных проблем учета и налогообложения внешнеэкономической деятельности в современных кризисных условиях развития мировой торговли. Автором уточнены понятия внешнеэкономической и внешнеторговой деятельности и сформулированы их основные характеристики. Особое внимание уделено анализу и оценке проблем осуществления внешнеторговых операций Россией и другими странами-членами ЕАЭС в условиях возникновения внутренних и внешних вызовов и угроз, а также их учета и налогообложения. Предложены пути их решения путем максимального использования новаций, предусмотренных российском учетным и налоговым законодательством и внедрения на практике специальных мер, принятых правительством в поддержку всех участников внешнеторговых отношений в целях повышения эффективности и результативности их деятельности и выхода страны из кризиса.

Ключевые слова: внешнеэкономическая и внешнеторговая деятельность, учет, налогообложение, учетная и налоговая политика, импорт, экспорт, кризис, санкции, гармонизация.

Abstract. The article presented the results of the study of current problems of accounting and taxation of foreign economic activity in the current crisis conditions of the development of world trade. The author clarified the concepts of foreign economic and foreign trade activities and formulated their main characteristics. Special attention is paid to the analysis and assessment of the problems of foreign trade operations by Russia and other EAEU member states in the context of internal and external challenges and threats, as well as their accounting and taxation. The ways of their solution are proposed by maximizing the use of innovations provided for by the Russian accounting and tax legislation and the implementation in practice of special measures taken by the government in support of all participants in foreign trade relations in order to increase the efficiency and effectiveness of their activities and the country's recovery from the crisis.

Keywords: foreign economic and foreign trade activities, accounting, taxation, accounting and tax policy, import, export, crisis, sanctions, harmonization.

Внешеэкономическая деятельность (далее - ВЭД) - важнейшая составляющая экономики любого государства, включающая внешнеторговую деятельность (далее - ВТД), международное разделение труда и производственную кооперацию, международное инвестиционное сотрудничество, валютные и финансово-кредитные операции, а также сотрудничество с международными организациями. Одним из самых распространенным направлением ВЭД и наиболее развитой формой международных экономических отношений является ВТД, представляющая собой обмен товарами и услугами между разными странами, обусловленный всеобщей интернационализацией хозяйственной жизни и интенсификацией международного разделения труда, глобализацией мировой экономики и необходимости решения проблем оптимизации налогообложения путем ее международной гармонизации. Специфика ВЭД, обусловленная внешним характером взаимодействия стран и их союзов посредством внешнеторговых операций, оказывает значительное влияние на организацию учета и налогообложения ее участников и способствует возникновению многих правовых, методических и практических проблем, которые усугубляются в условиях кризиса. Для их

решения необходимы современные учетные и налоговые системы, представляющие собой «совокупность структурированных, взаимодействующих теоретических, правовых, организационных, методических и практических элементов, ориентированных на соблюдение законодательных норм и выполнения целей, функций и задач предпринимательства и государства на любом этапе его социально-экономического развития, включая кризисных» [1]. В России учет всех фактов хозяйственной жизни компаний, занимающихся ВЭД, регулируется действующими, в настоящее время, законодательными актами и нормативно-правовыми документами. Прежде всего это, Закон «О бухгалтерском учете» № 402 от 6 декабря 2011 г., федеральные стандарты бухгалтерского учета, положения по бухгалтерскому учету, План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, методические указания и рекомендации профильных министерств и ведомств.

В то же время, учитывая специфику внешнеэкономических операций, включая внешнеторговых сделок, осуществляемых между резидентами и нерезидентами Российской Федерации, стран-членов Евразийского экономического союза (далее – ЕАЭС) и третьих сторон, следует отметить также и специфику бухгалтерского учета и налогообложения таких операций. С этой целью, при формировании учетной политики и разработке рабочего плана счетов организации, как правило, предусматривают развернутую систему аналитических счетов, призванная учитывать отдельные виды операций, осуществляемых в рамках ВЭД в двух видах валютах: российской и иностранной. Для этих целей, в рабочий план счетов, добавляются субсчета первого, второго, третьего порядка и т.д., с учетом разнообразности участвующих стран, резидентов, валют, сделок и других особенностей этой деятельности. Такая детализация рабочего плана счетов служит важным методическим инструментом финансового, управленческого и налогового учета, позволяющего производить комплексный анализ деятельности организации и обеспечивать прозрачность ее отчетности, достигать высокого уровня качества систем аналитического учета и внутреннего контроля и аудита.

Другая особенность бухгалтерского учета ВЭД касается издержек обращения, которые отражаются в бухгалтерском учете на основании первичных учетных документов, к которым относятся, как разработанные организацией, утвержденные в учетной политике, так и унифицированные документы, составляющиеся в момент или сразу после совершения факта хозяйственной жизни. В частности, для отражения в учете поступления импортных товаров формируется бухгалтерская справка с приложением расчета таможенной стоимости, предстоящей к признанию при принятии товаров на основе данных декларации на товары.

Особенностью учета ВЭД является также и то, что учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, организации должны вести в рублях по правилам, установленным законом о бухгалтерском учете и конкретизированным в ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте».

Таким образом, специфика учета внешнеторговых операций вызывают необходимость:

- соблюдения требований нормативно-правовых актов по учету операций в рамках ВЭД;
- осуществления учета в рублях и иностранной валюте и отражения курсовых разниц;
- формирования рабочего плана счетов с учетом особенностей операций в рамках ВЭД;
- введения развернутой аналитической системы с помощью дополнительных субсчетов;
- ведения аналитического учета по контрактам, партиям, вида и формы сделки и т.д.;
- формирования учетной политики по видам и направлениям внешнеторговых операций;
- организации внутреннего контроля экспортных и импортных поставок;
- организации аналитического учета затрат и финансовых результатов по видам ВЭД;
- составления отчетности с учетом специфики внешнеторговых операций;
- формирования информации по сделкам ВЭД для принятия управленческих решений.

Наряду с особенностями учета внешнеторговых операций в рамках ВЭД, предусмотрен также особый порядок налогообложения перемещения товаров через российскую границу (выполнения работ, оказания услуг). Порядок налогообложения импортных и экспортных

операций установлены Налоговым кодексом Российской Федерации (далее - НК РФ) [2; 3]. Так, главами 21 «Налог на добавленную стоимость», 22 «Акцизы» и 25 «Налог на прибыль» установлены: порядок помещения товаров под таможенные процедуры и обложения НДС и акцизов при импорте и экспорте, применения налоговых ставок и налоговых вычетов, формирования налоговой базы в отношении налогов, предусмотренных в рамках ВЭД. Это касается статей: 151 «Особенности налогообложения при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, вывозе товаров с территории Российской Федерации», 164 «Налоговые ставки», 165 «Порядок подтверждения права на получение возмещения при налогообложении по налоговой ставке 0 процентов», 172 «Порядок применения налоговых вычетов при ввозе товаров на территорию Российской Федерации, особенности возмещения экспортного НДС» и других.

Статьями 184 - 186 главы 22 «Акцизы» НК РФ установлен порядок освобождения от налогообложения при реализации подакцизных товаров за пределы территории Российской Федерации при экспортных операциях. Эти статьи предусматривают особенности порядка налогообложения при перемещении подакцизных товаров через таможенную границу ЕАЭС, а также специфику взимания акциза при ввозе и вывозе подакцизных товаров Союза.

Наряду с особенностями учета и налогообложения внешнеторговых операций, осуществляемых в рамках ВЭД российскими организациями и зарубежными странами в целом, существует также специфика учета товарных операций, осуществляемых государствами - членами ЕАЭС (Россией, Белоруссией, Казахстаном, Кыргызстаном и Арменией), в отношении которых, в частности, не предусмотрен таможенный контроль и не взимаются таможенные пошлины и сборы. Порядок уплаты косвенных налогов (налога на добавленную стоимость (далее – НДС) и акцизов при поставке товаров (работ, услуг) между указанными государствами регулируется Протоколом о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг (приложением № 18 к Договору о Евразийском экономическом союзе (далее – Договор о ЕАЭС), заключенному в Астане 29 мая 2014 г.) (далее - Протокол о косвенных налогах) [4]. В результате его принятия и имплементации, при осуществлении налогового учета ВЭД в рамках ЕАЭС нормы, отраженные в Протоколе о косвенных налогах, не вступают в противоречие с нормативными правовыми актами России по взиманию косвенных налогов. Следует отметить, что на первых этапах евразийской интеграции, в рамках ЕврАзЭС и Таможенного союза, применялся особый правовой режим взимания НДС и акцизов, основанный на международных соглашениях и на национальном законодательстве государств - членов Союза, но, существовавшие коллизии национальных законодательств, приводили к двойному налогообложению и/или к дискриминации в данной сфере. В этой связи, проводимая в настоящее время, государствами-членами ЕАЭС, национальная политика, нацеленная на совершенствование правового регулирования налогообложения, продолжается в формате ЕАЭС, охватывая широкий круг вопросов, возникающих в сфере взимания налогов. В то же время, действующая редакция Договора о ЕАЭС не содержит принципов согласованной политики в сфере налогообложения и не предусматривает компетенция ЕАЭС в этой области. Наоборот, подчеркивается самостоятельность государств – членов ЕАЭС в выборе направлений, форм и порядка гармонизации налогового законодательства, поэтому решению вопросов налоговой гармонизации препятствует много обстоятельств.

Учитывая сложность общественных отношений, возникающих в сфере гармонизации налогового законодательства, сопряженную с обеспечением фискальных интересов государств, уместным было бы создание в системе органов ЕАЭС специальной структуры, которая обеспечивала бы на первом этапе, налоговую гармонизацию, устраняя существующие коллизии в национальных налоговых законодательствах, а, в перспективе, координирующая и распространяющая положительный опыт на все члены ЕАЭС.

В данном контексте, наряду с тем, что государства-члены ЕАЭС должны осуществлять свою налоговую политику, таким образом, чтобы не нарушать условия конкуренции, не препятствовать свободному перемещению товаров, работ, услуг на уровне ЕАЭС, «они должны продолжать работу в направлении гармонизации национальных законодательств, касающихся прямого и косвенного налогообложения на основе многочисленных общих черт, обусловленных историческими предпосылками, а также, наблюдающейся, в настоящее время, на евразийском интеграционном пространстве общей тенденции к сближению и унификации национальных налоговых систем, с целью создания полноценного общего рынка товаров, капитала и рабочей силы и равных конкурентных условий экономической деятельности во всех государствах-членах ЕАЭС» [5].

Согласно ст. 7 ч. 1 НК РФ «нормы международных соглашений имеют приоритет перед иными статьями НК РФ, если в международном договоре Российской Федерации, в котором содержатся положения, касающиеся налогообложения и сборов, установлены иные правила» [2]. Такие правила содержатся, например, в двусторонних международных договорах Российской Федерации об избежании двойного налогообложения, заключенных с более 85 странами, например такие, как Соглашение между Правительством РФ и Правительством Австралии от 7 сентября 2000 г. «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы», Договор между Россией и США от 17 июня 1992 г. «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал» и др.

Как вытекает из названия указанных документов, они направлены, прежде всего, против одного из наиболее распространенных способов уклонения от налогообложения - использования льготных юрисдикций или оффшорных зон. Реализация уклонения от налогообложения с использованием низконалоговых юрисдикций возможна на основании законодательства стран, которые частично или полностью освобождают от налогообложения организации, принадлежащие иностранным лицам. Для решения проблемы использования оффшорных зон необходима совместная деятельность по сокращению объемов перемещения капитала в данные зоны, а также детальное регламентирование порядка и особенностей перемещение средств в данные зоны в законодательстве страны и на международном уровне. Существование схем ухода от налогообложения участников ВЭД оказывает отрицательное воздействие не только на налоговых органах, как органах ответственных за пресечение нарушений налогового законодательства, но и на экономике страны, в виде недополученных средств государственного бюджета и невыполнению обязательств государства перед своими гражданами. В этой связи, необходима доработка положений законодательства на основе уже накопленного российского и зарубежного опыта.

Относительно российского опыта, стоит отметить тенденцию введения дополнительного критерия «налогового резидентства» для признания юридического лица налогоплательщиком в России и налоговой привязки доходов иностранных лиц к территории РФ не только при ведении деятельности через филиалы, представительства, но и через место управления, - если решения по иностранной компании принимаются на российской территории.

Общемировыми тенденциями совершенствования налогообложения ВЭД, выступают: борьба с офшорами; снижение налоговой нагрузки для компенсации кризисных явлений, модернизация порядка взимания налогов и увеличение ставок по некоторым из них и взаимодействие, прежде всего, информационное, в борьбе с уклонением от уплаты налогов.

Таким образом, анализ российских и общемировых направлений совершенствования налогообложения ВЭД позволяет сделать вывод о том, что они схожи, что обусловлено, главным образом тем, что существует тенденция гармонизации налоговых систем разных стран для эффективного осуществления международной экономической деятельности.

В то же время, в условиях, когда мир сталкивается с новыми глобальными вызовами, например, вирусными инфекциями, которые охватывают в тот или иной период разные страны

и особенно, в такой глобальной ситуации, связанной с COVID-19, охватившей более 200 стран с числом заболевших, превышающим 4 млн. человек, возникают процессы, разрушительно влияющие на экономику, снижающие производительность труда и потребительский спрос, нарушающие действия фундаментального рыночного закона спроса и предложения и др.

По оценкам Всемирного банка, глобальная пандемия COVID-19 обошлась современной экономике в 3 трлн. долл. США. По данным Oxford Economics пандемия коронавируса вызвала глубокую рецессию в мировой экономике уже в первой половине 2020 года. Уже в первом квартале мировой ВВП упал на 2%. В России только за апрель 2020 федеральный бюджет недополучил 1 715,6 млрд руб., что составляло 31,4%, снижение по налогу на прибыль организаций составило 40,8%, по НДС - 40,8%. На 25% снизилась выручка компаний розничной торговли, более 36% компаний не работали [6; 28].

Смягчить последствия эпидемии можно было только принятием серьезных организационных и, особенно, финансовых мер, включая налоговых. Для этого был обобщен опыт лучших мировых практик, способствующих стабилизации сложившейся ситуации. В частности, было принято во внимание, что Китай снизил налоги на малый и средний бизнес, освободил от НДС стоимость онлайн-компаний, компенсировал выплаты по зарплатам в период простоя, страховые выплаты по безработице за счет средств фонда социального страхования, повысил ставки возмещения НДС при экспорте. Аналогичной политики придерживался Гонконг, сократив некоторые налоги и оплатив один месяц аренды для малоимущих и оказав поддержку жителям старше 18 лет по 10 тысяч гонконгских долларов. Корея выделило средства на единовременные выплаты 14 миллионам домохозяйств с уровнем дохода ниже среднего. Японией были выделены на поддержку малых и средних предприятий значительные средства в виде прямых субсидий и налоговых каникул. Кроме того, выдавались прямые субсидии пострадавшему бизнесу и населению, которые не облагаются налогами.

В арсенале помощи бизнесу и населению практически у всех стран Евросоюза были прямые гранты, выборочные налоговые льготы и субсидии. Так в Италии все самозанятые граждане получили безналоговое единовременное пособие в размере 600 евро в марте, а предприятия, с доходом ниже 2 млн. евро, получили налоговые каникулы. Испания объявила шестимесячный мораторий на налоги для малого и среднего предпринимательства и самозанятых на 14 млрд. евро. Германия применила пакет финансовой помощи на общую сумму около 750 млрд евро для смягчения последствий пандемии для экономики. Франция отсрочила уплату корпоративного налога на прибыль и взносов в систему социального обеспечения для фирм и предпринимателей, создала фонд солидарности для поддержки микропредприятий с проблемами денежных потоков и самозанятых, приостановила штрафы за задержки платежей, выплатила компенсация в размере 1 500 евро в месяц при обороте менее 1 млн. евро и его падении более, чем на 70%, оплатила счета за газ и электроэнергию для МСП.

Великобритания выплатила самозанятым налогооблагаемый грант в размере 80% их среднемесячной прибыли за последние три года - до 2 500 фунтов стерлингов в месяц, отложила налоговые платежи на сумму более 30 млрд фунтов стерлингов до конца года и др.

В Венгрии сферы экономики, наиболее пострадавшие от пандемии были освобождены от уплаты взносов на социальное обеспечение. Греция предоставила единовременную денежную выплату в апреле 2020 г. в размере 800 евро гражданам, потерявшим работу или вынужденным уйти в отпуск в связи с приостановкой деятельности предприятия, ввела отсрочку в выплате налогов, в т.ч. НДС, или снижение на четверть процентной ставки в случае, если компания желает своевременно осуществить налоговые платежи.

Кроме общих для большинства стран мер, Австралия применила специфическую меру - введение 15-месячного инвестиционного стимула для поддержки инвестиций в бизнес и экономического роста в краткосрочной перспективе за счет ускорения амортизационных отчислений. Новая Зеландия увеличила порог предварительного налога с 2,5 до 5 тыс. долларов в 2019 году и амортизации для небольших активов с 500 до 1 тыс. долларов и до 5

тыс. долларов в 2020 году и др. [6; 27-28].

Для поддержки бизнеса и граждан и устранения последствий пандемии коронавируса, Россия приняла множество антикризисных мер, утвержденных Федеральным законом от 1 апреля 2020 г. № 102-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» [7].

Таким образом, все страны использовали как налоговые методы поддержки бизнеса и населения, так и прямое субсидирование. Среди налоговых методов популярными были налоговые кредиты, отсрочки уплаты и отмена налогов, особенно, отчислений в социальные фонды. Последствия пандемии для мировой экономики ощущаются и в настоящее время, и все страны применяют новые налоговые меры, призванные поддержать бизнес и население.

Следует, к сожалению, отметить, что пандемия оказалась не единственным явлением, оказавшим отрицательное влияние на мировую и, особенно, российскую экономику. Так, в связи с введением в 2014 году и усилением с 2022 года санкций в отношении России под ударом оказались все виды и направления национальной безопасности страны и, прежде всего, экономическая безопасность государства. Экономические связи со многими странами, выработанные за многие годы на международном рынке товаров и услуг, труда и капиталов, стали прерываться или значительно сокращаться. Национальные и региональные ведомства отдельных стран и их союзов, межправительственные организации приостановили сотрудничество с российскими организациями и/или разорвали ранее заключенные соглашения и договоры. Российское правительство также ввело ограничения в сотрудничестве с зарубежными партнерами из стран, поддержавших санкции против России и совершающих недружественные действия в отношении российских юридических и/или физических лиц. Данные обстоятельства привели к возникновению проблем в сфере предпринимательства и усугубили возникшие в последнее время риски и угрозы экономической безопасности. В связи с этим, возникла необходимость выработки новых подходов к реализации внутренней и внешней социально-экономической политики и введении мер поддержки бизнеса и граждан. Для реализации мер поддержки и придания им юридической и практической силы, было принято ряд законов, постановлений Правительства и некоторых ведомственных документов, содержащих перечень таких мер, их особенности и рекомендации по применению (табл. 1)¹³.

Таблица 1

Меры налоговой поддержки российского предпринимательства в сфере внешнеэкономической деятельности в период 2022-2024гг. [8].

Меры поддержки	Сущность, правовая основа и особенности применения мер налоговой поддержки
Налог на прибыль организаций	
Установка новых необлагаемых доходов по налогу на прибыль 2022г.	- для иностранных организацией или иностранных граждан, принявших решение о прощении долга, требование, которое первоначальный контрагент налогоплательщика уступил таким иностранным организациям или иностранным гражданам в период с 01.01.2022 по 31.12.2022 г.
Увеличение порога с 60 до 120 млн. руб. по контролируемым сделкам между взаимозависимыми лицами	Не будут признаны контролируемые сделки между взаимозависимыми лицами, по которым одна их сторон применяет инвестиционный налоговый вычет по налогу на прибыль организаций и доходы, по которым признаются с 01.01.22 г. по 31.12.24 гг.
Установка нового способа учета курсовых разниц в доходах и расходах. Унификация порядка признания курсовых разниц по обязательствам и требованиям с 2023 года	- только на дату прекращения/исполнения требований и обязательств, выраженных в иностранной валюте за исключением авансов по доходам (положительной курсовой разницы) и по расходам (отрицательной курсовой разницы), возникших в 2022-2024 гг. при дооценке и уценке требований и обязательств Отрицательные и положительные курсовые разницы признаются в целях налогообложения прибыли только по мере прекращения (исполнения) соответствующих требований (обязательств).
Выплата дивидендов	- иностранным компаниям и физическим лицам - нерезидентам РФ, облагаются налогом по ставке 15% с учетом норм международных соглашений.
НДС	

¹³ Составлено автором по данным, содержащимся в законодательных актах и иных нормативно-правовых документах, представленных в «Списке использованных источников» и в табл. 1.

**INTERNATIONAL SCIENTIFIC CONFERENCE ON ACCOUNTING ISCA 2023
APRIL 6-7, 2023, CHISINAU, REPUBLIC OF MOLDOVA**

«Ввозной» НДС	Постановлением Правительства РФ от 27.05.2022 № 956 расширен перечень технологического оборудования, аналоги которого не производятся в России и ввоз которого в РФ не облагается НДС. Кроме того, с 01.01.2023 утрачивают силу нормы абз.2 и 3 п.4 ст. 174 НК РФ, предусматривающие уплату НДС налоговыми агентами одновременно с выплатой денежных средств иностранным контрагентам. В этой связи начиная с 1 января 2023 г. налоговые агенты, приобретающие у иностранных лиц, указанных в ст. 161 НК РФ, товары (работы, услуги), местом реализации которых является территория Российской Федерации, уплачивают НДС в общем порядке, то есть равными долями не позднее 28-го числа каждого из трех месяцев, следующих за истекшим кварталом (Письмо ФНС России от 07.09.2022 N СД-4-3/11844@).
Исполнение обязанностей налогового агента при приобретении электронных услуг у иностранных поставщиков	С 01.10.2022 г. российские организации и ИП, приобретающие такие услуги, признаются налоговыми агентами по НДС (новый п.10.1 ст. 174.2 НК РФ введен Федеральным законом от 14.07.2022 № 323-ФЗ. При приобретении услуг у иностранных поставщиков из стран ЕАЭС место реализации определяется не по НК РФ, а по Протоколу о косвенных налогах [4], в соответствии с которым в отношении большинства видов электронных услуг место реализации определяется по месту деятельности исполнителя (Письмо Минфина России от 08.07.2022 № 03-07-13/1/65700).
Меры поддержки ВЭД, в том числе ВТД	
Упрощение ввоза товаров в Россию и на таможенную территорию ЕАЭС для поддержки участников ВЭД. Новации в сфере таможенного регулирования и алкогольного рынка:	<ul style="list-style-type: none"> - на 6 лет предоставляется право ввозить многокомпонентный товар в рамках нескольких внешнеэкономических сделок; - исключается необходимость предоставлять обеспечение исполнения обязанности по уплате таможенных пошлин и налогов для участников ВЭД, осуществляющих свою деятельность менее года; - участники ВЭД, внесшие залог при выпуске товаров, освобождаются от уплаты пени при доначислении таможенным органом платежей по результатам экспертизы; - сокращается процедура выдачи таможенными органами классификационных решений; - предложено расширить эксперимент по маркировке импортируемого алкоголя, запущенный в Калининграде. Предусмотрен продление срока эксперимента до 31.05.24г.; - с девяти до восемнадцати месяцев увеличивается срок нанесения федеральных специальных марок и ввоза маркированного алкоголя - до 31 мая 2024 года; - до 31 декабря 2023 года отменено требование об отсутствии задолженности по налоговым, таможенным и другим обязательным платежам для выдачи федеральных специальных марок.
Мерам поддержки импорта, принятые Минэкономразвития России для обеспечения развития экономики в условиях санкций	<ul style="list-style-type: none"> - предоставление системообразующим и/или градообразующим предприятиям отсрочки/рассрочки уплаты ввозных таможенных пошлин без уплаты %% при ввозе на таможенную территорию ЕАЭС товаров (за исключением подакцизных, не используемых в производстве), если им оказывается поддержка по законодательству государств - членов ЕАЭС и выполнены определенные условия. - упрощение ввоза многокомпонентного оборудования, перемещаемого через таможенную границу различными товарными партиями в течение длительного периода (максимум 6 лет), с особенностями декларирования согласно ст. 117 ТК ЕАЭС, и Федеральному закону от 26.03.2022 № 74-ФЗ; - разрешение до 1 сентября 2023 г. ввоза продукции без маркировки и допущение нанести ее позже, а также единого знака обращения на рынке ЕАЭС - маркировку нужно нанести до реализации продукции приобретателю (потребителю); - возможность льготного кредитования при приобретении приоритетной для импорта продукции; - разрешен ввоз в РФ без согласия правообладателей оригинальных иностранных товаров, которые ввели в оборот за рубежом, перечень, которых утвержден Приказом Минпромторга России от 19.04.2022 № 1532. - до 1 июля 2023 г. разрешен ввоз пестицидов и агрохимикатов через любые пункты пропуска через государственную границу России.
Ввоз воздушных и морских судов	- непредоставление обеспечения исполнения обязанности по уплате таможенных пошлин, налогов независимо от целей ввоза. Главное, чтобы товар ввозился в соответствии с таможенными процедурами временного ввоза (допуска) или выпуска для внутреннего потребления при условном выпуске товаров
Контейнеры, перевозимые на железнодорожном транспорте, морских судах, судах внутреннего водного транспорта и смешанного плавания	- которые до 15.04.2022 находились на территории РФ, могут многократно использоваться для внутренних перевозок по России в пределах срока временного ввоза.
Особенности маркировки и оборота отдельных товаров	- по 31 мая 2025 г. при переходе права собственности, участники оборота молочной продукции формируют уведомление о передаче/приемке, которое в течение трех рабочих дней со дня приемки товара оператор электронного документооборота направляет в

	<p>информационную систему мониторинга;</p> <ul style="list-style-type: none"> - до 30 ноября 2023 г. включительно можно не представлять сведения о выводе из оборота упакованной воды, приобретенной не для последующей реализации; - до 31 декабря 2023 г. Правительство РФ может устанавливать новый порядок ввода в оборот, оборота и вывода из него маркируемых товаров. В таком случае хозяйствующие субъекты не понесут ответственность за нарушение правил маркировки.
Ограничения, связанные с участием в бизнесе с иностранными компаниями	- необходимо получение разрешения на осуществление/исполнение сделок, которые влекут прямо и/или косвенно установление, изменение или прекращение прав владения, пользования и/или распоряжения долями в уставных капиталах ООО (кроме кредитных организаций и некредитных финансовых организаций)/иных прав, позволяющих определять условия управления такими ООО и/или условия осуществления ими предпринимательской деятельности, если они совершаются между: резидентами и лицами недружественных иностранных государств; лицами недружественных иностранных государств; лицами недружественных иностранных государств и другими иностранными лицами.
Страхование импортных и экспортных кредитов от предпринимательских и политических рисков	Страховая сумма по договору страхования в отношении предпринимательских рисков устанавливается в размере не более 90% страховой стоимости, политических рисков - не более 95% страховой стоимости. Расчет и уплата страховой премии и страхового возмещения осуществляются в рублях, если иное не оговорено в договоре страхования.
Безвозмездные сделки резидентов- физических лиц с иностранными физическими лицами, связанными с недружественными странами	- которые влекут право собственности на недвижимое имущество, могут осуществляться при условии, что стороны сделок (операций) должны быть супругами или близкими родственниками в соответствии с Семейным кодексом РФ.
НДФЛ	
Доходы в виде имущества (кроме денежных средств) и имущественных прав, полученных в собственность от иностранной организации в 2022 г.	- не облагается НДФЛ. Обязательные условия освобождения от налога: налогоплательщик являлся контролирующим лицом и/или учредителем этой организации по состоянию на 31 декабря 2021 г.; имущество (права) принадлежали иностранной организации по состоянию на 1 марта 2022 г.; налогоплательщик подал вместе с декларацией заявление в произвольной форме об освобождении таких доходов и необходимые документы. Правило распространяется на правоотношения, возникшие с 01.01.2022 г. При последующей продаже такого имущества или имущественных прав налогоплательщик может уменьшить доход от продажи на стоимость имущества (имущественных прав) по данным учета передающей иностранной организации, но не выше рыночной стоимости на дату их получения.
Проверки и санкции	
Приостановка валютных проверок (Сообщение ФНС России)	<ul style="list-style-type: none"> - сохранение контроля за соблюдением валютных ограничений, предусмотренных указами Президента РФ, в частности: - обязанность участников ВЭД продавать 80% валютной выручки; - особый порядок сделок (операций) с иностранными лицами.
Введение ограничений по штрафам	за непредставление налоговому органу документов, подтверждающих размер прибыли/убытка контролируемой иностранной компании (далее - КИК) за 2020-2021 гг. [8].
Амнистия капитала (Законы от 09.03.2022 г. № 48-ФЗ, № 49-ФЗ и № 52-ФЗ от 04.03.2022 г. № 31-ФЗ)	Гражданам предоставляется возможность сообщить о скрытых активах, банковских счетах, вкладах и денежных средствах. Четвертый этап амнистии был продлен с 14.03.22г. по 28.02.23г. Граждан, добровольно задекларировавшие свои активы в рамках амнистии, освободят от уголовной, административной и налоговой ответственности за целый ряд правонарушений в соответствии с НК РФ, УК РФ и КоАП РФ.

Беспрецедентные меры поддержки предпринимательства, принятые государством по всем направлениям, включая налоговую сферу, должны решать, прежде всего, проблемы импортозамещения, роста основных показателей российской экономики и, как следствие, обеспечения экономической безопасности страны. Это станет возможным только при условии высокого уровня ответственности со стороны всех участников экономических отношений, в целом и налоговых, в частности. Широкие экономические права и свободы, предоставленные государством предпринимателям и гражданам, обуславливают необходимость проявления со стороны последних высокого уровня ответственности на всех направлениях.

В данном контексте, следует отметить, что, несмотря на кажущиеся значительные послабления, допущенные государством в отношении предпринимателей, ответственность за полноту и своевременность уплаты налогов остается неизменной. Использование «налоговых схем» чревато не только для самой организации, но также для ее руководителя в виде

уголовной и субсидиарной ответственности. Доказательством тому служат многочисленные примеры судебной практики последних лет и вероятность их сохранения в новых экономических условиях. Например, в результате фиктивных сделок с контрагентами, по результатам выездной налоговой проверки, организации было вменено к доплате в бюджет 852 млн. руб. Такую же сумму Определением Верховного Суда РФ от 21.09.2022 г. № 18-КГ21-71-К4 вменили и руководителю в целях возмещения имущественного ущерба, причиненного налоговым преступлением. Кроме того, руководителя привлекли к уголовной ответственности за неуплату налогов, согласно ч. 2 ст. 199 УК РФ на 2 года лишения свободы условно. Следует отметить, что, в таких случаях, собственник, после выездной проверки, может взыскать с руководителя убытки (налоговые доначисления), даже если он сам был в этом «замешан». Например, Постановлением Арбитражного Суда Северо-Западного округа от 20.08.2022 года по делу № А70-13656/2020 учредитель взыскал с руководителя 43,8 млн. руб. убытков в виде налоговых доначислений из-за мнимых сделок.¹⁴

Такой вывод подтверждается также официальными статистическими данными ФНС России по налоговому контролю. Так, несмотря на введение моратория на выездные проверки в 2020 году, у налоговых органов сохранилось право требования налоговых инспекторов о представлении документов, а также о сборе и анализе информации, содержащейся в них в рамках камеральных проверок деклараций. В результате, так называемый «средний чек» проверки повысил свое значение с 33 млн. руб. в 2019 до 49 млн. руб. в 2022 году.

Стоит также отметить положительную динамику показателей субсидиарной ответственности контролирующих должника лиц (табл. 2).¹⁵

Таблица 2

Показатели субсидиарной ответственности контролирующих должника лиц за 2017-2022 гг.

Показатели	Годы					
	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Подано заявлений о привлечении к ответственности	3 652	5 107	6 103	6 635	6835	6821
Составлено актов о привлечении к ответственности	821	1 960	2 500	2 594	3 147	3215
Соотношение числа актов к поданным заявлениям	22%	38%	41%	39%	46%	47%
Размер ответственности, млрд. руб.	103,2	330,3	440,5	395,3	513,4	534,7
Количество привлеченных лиц	969	2 592	3 401	3 191	4 792	4811

Представленные в табл. 2 данные свидетельствуют о положительной динамике показателей эффективности взаимодействия налоговых и правоохранительных органов по выявлению и расследованию преступлений в сфере налогообложения на постоянной основе. В подтверждении этого, ниже приведены данные, в соответствии с которыми, согласно информации с расширенного заседания коллегий ФНС России, Следственного комитета и МВД России от 3.12.2022 года:

- каждая 2-ая выездная проверка проводилась с участием сотрудников МВД, что позволяет передавать в следственные органы материалы о налоговых нарушениях с более качественной доказательственной базой;

- качество проработки поступающих из налоговых органов и ОВД материалов способствует началу уголовного преследования в больше случаев.

Ежегодно производство завершается по более половине возбужденных уголовных дел, из которых более трети направляется в суд для рассмотрения по существу. В частности, в 2022 году ФНС России заняла 2 место среди инициаторов банкротства организаций, выступив заявителем в 19,8% дел, при 13% данного показателя в 2021. Среди регионов по числу

¹⁴ Обобщено автором на основе изученных материалов судебной практики по результатам налоговых проверок, осуществленных ФНС России и определенных АС мер ответственности за нарушения.

¹⁵ Составлено автором на основе данных о результатах налоговых проверок, осуществленных ФНС России в 2017-2022 годах <https://fedresurs.info>.

компаний-банкротов в 2022 году лидировали: Москва (2159 шт., (+6,1% к 2021)), Санкт-Петербург (832 шт. (+10,2%)) и Московская область (806 шт. (+12,7%)).¹⁶

В условиях цифровизации российской экономики и применения ФНС России самых современных информационных технологий для эффективной реализации налоговой политики государства, прежде всего, в сфере налогового администрирования и налогового контроля, следует иметь в виду, что даже в текущей непростой ситуации для страны, за умышленные нарушения учетного и налогового законодательства сохраняется ответственность как организации в виде налоговых доначислений, пени и штрафов, так и собственнику, руководителю и бухгалтеру в рамках административной, материальной, уголовной, субсидиарной ответственности, поэтому, ни при каких обстоятельствах, нельзя игнорировать возможность учетных и налоговых рисков и угроз, а также их серьезные последствия, как для отдельных предпринимателей, так и для экономической безопасности государства в целом.

Трансформация традиционных отраслей национальной и мировой экономики и появления, на базе информационно-коммуникационных технологий, принципиально новых цифровых бизнес-моделей, осуществляемых в постоянно меняющейся под воздействием внешних и внутренних неблагоприятных факторов, предпринимательской среде, возникает множество вызовов, рисков и угроз, обуславливающих необходимость пересмотра традиционных принципов и подходов к учету и налогообложению. В связи с этим, наряду с гармонизацией российского и международного учетного и налогового законодательства в сфере внешней торговли товарами, работами, услугами, трудом и капиталом, в условиях цифровой экономики, необходимо создать современный механизм ее реализации и ряд принципиально новых методических и практических инструментов. В данном контексте, особое внимание заслуживает опыт Европейского Союза, в рамках которого выстроены эффективные правовые, методические и прикладные системы, регулирующие интеграционные процессы по аналогии с происходящими в ЕАЭС. Прежде всего, это касается гармонизации налогового законодательства и устранения налоговых барьеров на внутреннем и внешнем рынках, а также при взаимодействии и сотрудничестве со Всемирным банком и другими международными организациями в сфере международного налогообложения в целях совершенствования налоговых систем России и остальных стран-членов ЕАЭС на основе внедрения и активного применения международных учетных и налоговых стандартов.

Список использованной литературы:

1. Воронченко Т.В. Сравнительный анализ и оценка налоговых систем России и зарубежных стран. Монография. Издательство Российской таможенной академии, 2020, 148 с.
2. Налоговый кодекс РФ, ч. II от 05.08.2000 №117-ФЗ (ред. от 28.12.2022) [Электронный ресурс] // Официальный интернет-портал правовой информации. URL: <http://www.pravo.gov.ru>.
3. Налоговый кодекс РФ, ч. I от 31.07.1998 №146-ФЗ (ред. от 28.12.2022) [Электронный ресурс] // Официальный интернет-портал правовой информации. URL: <http://www.pravo.gov.ru>.
4. Протокол о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг (Приложение №18 к Договору о Евразийском экономическом союзе, Астана, 29 мая 2014 г. [Электронный ресурс] // Официальный интернет-портал правовой информации. URL: <http://www.pravo.gov.ru>.
5. Воронченко Т.В. Гармонизация налогообложения в рамках ЕАЭС: анализ текущего состояния и оценка перспектив развития. Российский экономический интернет-журнал, № 4, 2019.
6. Малис Н.И., Грундел Л.П. Налоговая политика кризисного периода предопределяет риски государства и налогоплательщиков // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). — 2021. — № 4. — С. 23-30.

¹⁶ Обобщено автором на основе изученных материалов судебной практики по результатам налоговых проверок, осуществленных ФНС России и определенных АС мер ответственности за налоговые нарушения.

7. Федеральный закон от 01.04 20 г. № 102-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса РФ и отдельные законодательные акты Российской Федерации» [Электронный ресурс] // Официальный интернет-портал правовой информации. URL: <http://www.pravo.gov.ru>.

8. Федеральный закон № 67-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового Кодекса Российской Федерации» и статью 2 Федерального закона № 66-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового Кодекса Российской Федерации» от 26 марта 2022 года // URL: <http://www.consultant.ru>