# 29. ТРАНСФОРМАЦИЯ ПОДХОДОВ К НАЛОГООБЛОЖЕНИЮ ЭКСПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

*Ковшук Кирилл Игоревич*
*Минский государственный финансово-экономический колледж*
*г. Минск, Республика Беларусь*

*Тюхай Юлия Федоровна*

*Работа посвящена теме необходимости существования нулевой ставки НДС и вопросам эффективного применения данной ставки НДС. В работе рассмотрена история становления существующих в мире и в Республике Беларусь современных налогов с продаж. Уделено внимание обоснованности нулевой ставки НДС. Также раскрываются подходы, как не потерять право на неё применение при нынешних санкционных ограничениях и каким образом организовать её учёт.*

В начале XX века во многих странах основным косвенным налогом был налог с оборота. Он взымался с полной стоимости товара или услуги при каждом цикле продажи, что создавало "каскадный эффект". Это вело к увеличению фискальной нагрузки. Рассмотрим пример: производство деревянной мебели и налог с оборота, установленный в размере 10%. Два варианта: семейная мастерская по производству деревянной мебели с цепочкой производства: лесопилка → пилорама → мастерская — три звена и фабричное производство, где появляются оптовые и розничные продавцы — пять звеньев. Посчитаем фискальную нагрузку по отношению к добавленной стоимости каждого звена. Для этого воспользуемся следующей формулой по нахождению кумулятивного эффекта:

$$T_i = (1 + r)^{n-i+1} - 1, \quad (1)$$

где $T_i$ – фискальная нагрузка на сгенерированную i-ым звеном производственной цепочки добавленную стоимость;

r – ставка налога с оборота;

n – количество звеньев в производственной цепочке;

i – номер звена в производственной цепочке.

Подставив необходимые значения, мы сможем определить, в каком объеме мы обложили добавленные стоимости на разных звеньях (таблица 1).

Таблица 1 – Наглядная демонстрация каскадного эффекта на двух приведенных примерах.

| № звена производственной цепочки (i) | Семейная мастерская, % (n=3) | Фабричное производство, % (n=5) |
|---|---|---|
| 1 | 33,1 | 61,1 |
| 2 | 21,0 | 46,4 |
| 3 | 10,0 | 33,1 |
| 4 | - | 21,0 |
| 5 | - | 10,0 |

Мы видим, что при увеличении числа звеньев, добавленные стоимости облагаются большее число раз, и соответственно растет фискальная нагрузка.

Поэтому начали выдвигаться различные идеи по его замене. Так в США в 1921 годы появился первый налог с продаж в штате Западная Вирджиния. Он имел ограниченный характер охватывая лишь некоторые виды товаров. Позже появился общий налог с продаж, он был введен в американском штате Миссисипи и распространился на другие штаты. Этот налог решал проблему "каскадного эффекта", т.к. обязанность уплаты возникает лишь в момент продажи конечному потребителю. Товары в США стоили дешевле, чем в Европе, и американским компаниям было легче конкурировать между собой. В Европе в свою очередь налог с оборота способствовал к вертикальной интеграции компаний, чтобы уместить весь производственный цикл в одной компании и минимизировать налоги.

В Европе родился другой более распространенные на сегодняшний день налог - налог на добавленную стоимость (НДС). НДС был впервые предложен немецким промышленником Георгом Вильгельмом фон Сименсом в 1918 году. Однако родоначальником применения НДС стал французский финансист и бюрократ Морис Лоре. Работая в налоговой администрации, Морис Лоре детально разработал и внедрил НДС. Закон об НДС был принят во Франции 10 апреля 1954 года. С 1958 года расширен на крупные предприятия, а в последующем был введен повсеместно. Суть налога заключалась в следующем: налог уплачивался лишь с добавленной стоимости, сгенерированной предприятием на каждом звене цепочки или, иначе говоря, разницы между ценой приобретения материалов, работ услуг и ценой реализации произведенных товаров, работ, услуг.

Существует одна особенность при применении НДС. Она возникает при экспорте в другую страну. Так при экспорте у принимающей стороны не появляется налоговый вычет и соответственно, она будет вынуждена оплатить НДС со всей стоимости товара, с которого исчислен НДС в стране экспортере. Для решения данной проблемы используется принцип страны назначения. Он подразумевает, что НДС должен взиматься, только в той стране, где завершается производственная цепочка. Поэтому возникает необходимость возврата НДС в стране экспортере. Для это применяется ставка НДС 0%. Возьмем за пример товар с ценой без НДС 200 рублей (таблица 2).

Таблица 2 – Сравнение ставок 0 и 20 процентов.

| Показатель | С применением ставки 0 % | С применением ставки 20 % |
|---|---|---|
| Цена реализации без НДС, р. | 200 | 200 |
| НДС исчисленный в РБ, р. | 0 | 40 |
| Цена реализации с НДС, р. | 200 | 240 |
| НДС на ввоз в иной стране по ставке 20%, р. | 40 | 48 |
| Итоговая цена покупателю, р. | 240 | 288 |

Как мы видим, нам удалось избежать двойного налогообложения и уменьшить итоговую цену на товар на 48 рублей. Этот пример наглядно иллюстрирует необходимость нулевой ставки.

В Республике Беларусь НДС берет свое начало в 1991 году. На ранних стадиях ставка 0% не была явно выделена, но существовали льготы при экспорте и социально значимых операциях. Основная ставка со временем стабилизировалась на уровне 20%. Появилась ставка 10% для социально значимых товаров. Со временем подписаны межправительственные соглашения для избежания двойного налогообложения, что заложило основу для нулевой ставки при вывозе за пределы Беларуси. Это стимулировало экспорт в условиях экономической интеграции. С принятием Налогового кодекса РБ (Особенная часть) был систематизирован НДС. Ставка 0 % стала ключевой для экспорта [1].

В Республике Беларусь по состоянию на 2026 год облагаются по ставке 0% реализация товаров, размещенных под таможенной процедурой экспорта или вывезенных в государства члены ЕАЭС без таможенного оформлении, работы/услуги, выполняемые для иностранных заказчиков или связанным с экспортом, а также международные пассажирские и грузовые перевозки и транспортно-экспедиционные услуги связанные с ними. Требуется документальное подтверждение вывоза в течение 180 дней с даты отгрузки. В зависимости от объекта налогообложения это: копия контракта, таможенная декларация (или ее реестр), транспортные/товаросопроводительные документы (CMR-накладная с отметкой в графе 24 о получении груза, коносамент и т.д.), заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов (с отметкой налогового органа страны-получателя), акт выполненных работ/услуг, документы об оплате.

С применением ставки 0% процентов при международных перевозках может возникнуть препятствие, связанное с документальным оформлением перевозки в страны ЕС, когда происходит перецепка или перегрузка, а именно в CMR. Необходимо, чтобы была оформлена единая CMR с указанием конечного пункта назначения груза. Случаи, если сформировано нескольких CMR - одной до границы (перецепки/перегрузки), а другой после, перевозка не будет считаться международной и будет рассматриваться как самостоятельные перевозки внутри страны и не подпадать под ставку 0%.

С применением нулевой ставки возникает необходимость разделения входящего НДС на обороты по ставке 0% и на обороты по ставке 20% в общем случае. Законодательством Республики Беларусь предусмотрено 2 метода распределения налоговых вычетов: метод удельного веса и метод раздельного учета. Выбор метода важен т.к. предприятием в случае со ставкой 20% возможно применения вычета только в пределах исчисленного НДС. В тоже время для ставки 0% данное ограничение не действует и предприятие может вычесть его в полном объёме.

Определить, какой из методов распределения НДС использовать, можно исходя из параметров: доля расходов с входящим НДС на товар по ставке НДС 0% и доля оборотов по соответствующей ставке. Для определения метода распределения нужно сравнить эти доли. Если доля расходов превышает долю оборотов, то выгоден раздельный метод для денежного потока, в противном случае удельный метод окажется эффективнее. Важно понимать, что выбор метода не влияет на прибыль организации, т.к. лишь позволяет быстрее применить налоговый вычет и как следствие положительно сказывается на денежном потоке организации.

***Список использованных источников:***

1. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть) [Электронный ресурс]: 29 декабря 2009 г. № 71-З., принят Палатой Представителей 11 декабря 2009 года: одобрен Советом Республики 18 декабря 2009 года: с изменениями и дополнениями: в редакции 01.01.2026 года // Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь – Режим доступа: https://pravo.by/document/?guid=3871&p0=hk0900071. – Дата доступа: 24.02.26.