



**Ирина Владимировна  
ЛАГКУЕВА,**

доцент кафедры  
финансового права  
Университета имени  
О.Е. Кутафина (МГЮА),  
кандидат юридических наук  
[lagkueva@gmail.com](mailto:lagkueva@gmail.com)  
125993, Россия, г. Москва,  
ул. Садовая-Кудринская, д. 9

## Подтверждение правомерности применения нулевой ставки НДС и освобождения от акцизов при экспорте товаров в государства — члены ЕАЭС

**Аннотация.** В статье анализируется изменение порядка подтверждения нулевой ставки НДС при процедуре таможенного экспорта на территории Еразийского экономического союза. Автором рассмотрены положения Федерального закона от 28.04.2023 № 173-ФЗ «О внесении изменений в главу 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации». В ходе проведенного исследования автором изучаются поправки в налоговое законодательство в части усовершенствования порядка применения нулевой ставки по НДС, упрощающие процесс подтверждения нулевой ставки НДС для перевозчиков экспортируемых товаров, обязанность проставления отметок таможенных органов на ряде транспортных документов. Рассматриваются вопросы обеспечения унификации стандартов и сертификации продукции, совершенствование мер по защите прав интеллектуальной собственности с учетом увеличивающегося цифрового обмена информацией между странами — участницами ЕАЭС.

**Ключевые слова:** таможенные процедуры; фискальные приоритеты; таможенная пошлина; упрощенная система налогообложения, эксперимент.

DOI: 10.17803/2311-5998.2023.107.7.152-157

**Irina V. LAGKUEVA,**

Associate Professor  
of the Department of financial law  
of the Kutafin Moscow State Law University (MSAL),  
Cand. Sci. in Law  
[lagkueva@gmail.com](mailto:lagkueva@gmail.com)  
9, ul. Sadovaya-Kudrinskaya, Moscow, Russia, 125993

### Confirmation of the Legality of Applying a Zero VAT Rate and Exemption from Excises when Exporting Goods to the EAEU Member States

**Abstract.** The article analyzes the changes in the procedure for confirming the zero VAT rate in the procedure for customs export on the territory of the Eurasian Economic Union. The author considers the provisions introduced by the Federal Law (№ 173-FZ) The article highlights the most significant innovations of the simplifying amendments to the process of confirming the

*zero VAT rate for carriers of exported goods: the obligation to stamp customs authorities on a number of transport documents is cancelled. The issues of ensuring the unification of standards and certification of products, improving measures for the protection of intellectual property rights, taking into account the increase in the digital exchange of information between the countries — participants of the EAEU, are considered.*

**Keywords:** *customs procedures, fiscal priorities, customs duty, special tax regimes.*

Основной целью создания Евразийского экономического союза является обеспечение свободы движения товаров, услуг, капитала и рабочей силы, а также проведение скоординированной политики во всех отраслях экономики. Российская Федерация, Республика Беларусь, Казахстан, Киргизия и Армения образуют Евразийский экономический союз. Проблемы гармонизации правил косвенного налогообложения и пути их преодоления, выработка благоприятных условий внешнеэкономической деятельности относятся к первоочередной ступени налоговой интеграции в странах единого экономического пространства<sup>1</sup>. Являясь международной региональной организацией, ЕАЭС способствует всесторонней модернизации и повышению конкурентоспособности национальных экономик<sup>2</sup>.

Договор о Евразийском экономическом союзе<sup>3</sup> и многосторонние соглашения регулируют вопросы налогообложения между странами — участницами ЕАЭС: определяют порядок взаимодействия государств — членов ЕАЭС по вопросам обмена информацией, разрешения налоговых споров, обеспечивают гарантию прав и интересов налогоплательщиков в рамках единого экономического пространства, а также содержат положения, направленные на предупреждение двойного налогообложения.

Кроме того, разрабатываются общие правила и принципы налогообложения с целью создания благоприятной инвестиционной среды. Укрепление процессов международной экономической интеграции говорит о необходимости унификации налогообложения, выделения единого направления налоговой политики. По-прежнему актуальным остается внедрение и соблюдение на всей территории Союза одного из основных принципов — нейтральности налогообложения<sup>4</sup>.

Подчеркнем, что в условиях современных вызовов к стратегическим интересам Российской Федерации следует отнести потенциал ЕАЭС. В эпоху кризиса особую актуальность приобретают вопросы развития общей

<sup>1</sup> Финансово-правовое регулирование внешнеэкономической деятельности : учебник для магистратуры / отв. ред. Е. Ю. Грачева. М. : Проспект, 2015. С. 248—253.

<sup>2</sup> Международное и европейское налоговое право : учебное пособие для магистратуры / под ред. Л. Л. Арзумановой и Е. Н. Горловой. М. : Норма ; Инфра-М, 2022.

<sup>3</sup> Договор о Евразийском экономическом союзе подписан в Астане 29.05.2014 (URL: <http://www.eurasiancommission.org/>, 05.06.2014).

<sup>4</sup> Модельный налоговый кодекс для государств — участников СНГ. Общая часть. Принят в г. Санкт-Петербурге 29.11.2013 постановлением 39-10 на 39-м пленарном заседании Межпарламентской Ассамблеи государств — участников СНГ // СПС «КонсультантПлюс».



конкурентоспособности стран — участниц ЕАЭС, связанные с передвижением товаров, услуг и капиталов. Как отметил Президент Республики Казахстан К.-Ж. Токаев, важным направлением евразийской интеграции является последовательное наращивание экономического потенциала, а это проекты, технологии, рабочие места, налоги<sup>5</sup>.

Стоит отметить, что странам — участницам ЕАЭС удалось достигнуть договоренности о переходе на российский рубль в расчетах. Это позволяет нивелировать курсовые разницы. Евразийский экономический союз фактически осуществил переход на расчеты в национальных валютах, в марте 2023 г. их доля достигла 90 %<sup>6</sup>. При этом сделки квалифицируются как международные и правила НДС при экспорте остаются неизменными. Совместная работа стран — участниц ЕАЭС в области налоговой политики привела к важному результату — созданию эффективной системы косвенного налогообложения во взаимной торговле.

Между Россией и Республикой Беларусь был подписан договор по косвенным налогам<sup>7</sup>. Согласно указанному договору определены минимальные налоговые ставки и закреплены взаимные обязательства по внесению налоговой информации в единую интегрированную информационную систему администрирования косвенных налогов. В соответствии с Договором о Евразийском экономическом союзе страны-участницы обязуются применять установленные межнациональными договорами налоговые ставки для всех видов налогов и сборов. Важно, что при увеличении общих объемов торговли в условиях санкционного давления странами — участницами ЕАЭС проводится согласование минимальных налоговых ставок и состава объектов налогообложения.

Одной из основных задач применения положений налогового законодательства, регулирующего экспорт, является исключение дискриминации. Особое внимание уделяется поддержанию условий добросовестной конкуренции. В Договоре о ЕАЭС установлены общие положения: ст. 75 определяет общие принципы конкуренции, а ст. 76 — общие правила конкуренции, которые получают развернутое регулирование в Приложении № 19 к Договору<sup>8</sup>. Поставляемые с территории других стран — участниц ЕАЭС товары не могут нести большую налоговую нагрузку, чем подобный товар с собственной территории.

Подчеркнем, что в настоящее время ведется работа, направленная на организацию эффективного автоматического обмена информацией по налоговым вопросам между Россией и другими странами, заинтересованными в противодействии

<sup>5</sup> Заседание Высшего Евразийского экономического совета 25.05.2023 // URL: <http://www.kremlin.ru/events/president/news/71204> (дата обращения: 30.05.2023).

<sup>6</sup> Оверчук А. Л. II Евразийский экономический форум // URL: <https://forum.eaeunion.org/> (дата обращения: 30.05.2023).

<sup>7</sup> Договор между Российской Федерацией и Республикой Беларусь об общих принципах налогообложения по косвенным налогам (Москва, 3 октября 2022 г.) // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>8</sup> См.: Андреев В. К. Правовое обеспечение добросовестной конкуренции в Евразийском экономическом союзе как условие безопасности его функционирования // Международное сотрудничество евразийских государств: политика, экономика, право. 2019. № 3. С. 63—73.

недобросовестной налоговой конкуренции<sup>9</sup>. Следуя этим принципам, получится извлечь бóльшую выгоду от реализации товаров, повысить прозрачность в торговых и инвестиционных отношениях. О степени развития и совершенствования кооперационных связей на евразийском пространстве говорит растущее число российских организаций, ведущих торговую деятельность со странами — участницами ЕАЭС<sup>10</sup>. От скоординированных действий по устранению неблагоприятных условий налогообложения на территории ЕАЭС в дальнейшем зависят объем международной торговли, свободное перемещение товаров, услуг и капиталов.

С момента заключения Договора на территории ЕАЭС действует специальный порядок расчетов по НДС. При экспорте товаров в государства — члены ЕАЭС применяется нулевая ставка НДС и (или) освобождение от уплаты акцизов, при условии предоставления документального подтверждения экспорта, что позволяет экспортерам снизить себестоимость товаров, улучшить их конкурентоспособность на международном рынке и увеличить объем операций.

Порядок налогообложения, регулирующий вывоз товаров из Российской Федерации, установлен в п. 1 ст. 72 Договора о Евразийском экономическом союзе и в п. 3 Протокола о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг. Порядок взимания НДС, механизм контроля уплаты при экспорте или импорте закреплены в Приложении № 18 к Договору о ЕАЭС. Все изменения, касающиеся установления, взимания, исчисления НДС в различных таможенных процедурах, установлены на уровне национальных законодательств стран — членов ЕАЭС<sup>11</sup>.

Также законодатель утвердил список облагаемых нулевой ставкой НДС работ и услуг, сопутствующих экспортным операциям по ст. 164 НК РФ. Согласно письмам Минфина России от 09.01.2019 № 03-07-13/1/24, от 16.03.12 № 03-07-13/01-15 и от 12.09.11 № 03-07-13/01-40<sup>12</sup> реализация на экспорт в государства — участники ЕАЭС любых товаров облагается НДС по нулевой ставке. Можно сделать вывод: НДС по нулевой ставке при экспорте в государства — участники ЕАЭС применяется всегда. Налоговый кодекс РФ содержит перечень операций, не подлежащих налогообложению<sup>13</sup>.

Освобождение от применения нулевой ставки НДС продажи товаров, указанных в ст. 149 НК РФ, невозможно, так как Протоколом о взимании косвенных

<sup>9</sup> См.: Горлова Е. Н. Противодействие недобросовестной налоговой конкуренции: рекомендации ОЭСР и опыт России // Актуальные проблемы российского права. 2017. № 11 (84). С. 84—90.

<sup>10</sup> См.: доклад Д. В. Вольвача на офиц. сайте Минэкономразвития России (URL: [https://www.economy.gov.ru/material/news/dmitriy\\_volvach\\_zh\\_9\\_mesyacev\\_2022\\_goda\\_rost\\_vzaimnoy\\_torgovli\\_rossii\\_so\\_stranami\\_eaes\\_prevysil\\_57\\_mldr\\_dollarov.html?ysclid=](https://www.economy.gov.ru/material/news/dmitriy_volvach_zh_9_mesyacev_2022_goda_rost_vzaimnoy_torgovli_rossii_so_stranami_eaes_prevysil_57_mldr_dollarov.html?ysclid=) (дата обращения: 30.05.2023)).

<sup>11</sup> См.: Филатова В. В. Сравнительный анализ косвенного налогообложения в странах ЕАЭС // Таможенная политика России на Дальнем Востоке. 2021. № 1 (94). С. 91—99.

<sup>12</sup> СПС «КонсультантПлюс».

<sup>13</sup> См.: Налоговое право : учебник для бакалавров / отв. ред. Е. Ю. Грачева, О. В. Болтинова. М. : Проспект, 2021.



налогов в рамках ЕАЭС это не предусматривается. При предоставлении подтверждающих документов налоговому органу в соответствии с п. 4 Протокола необходимо учитывать положения п. 3 разд. II Протокола, согласно которому при экспорте товаров применяется нулевая ставка НДС.

Федеральный закон от 28.04.2023 № 173-ФЗ вносит поправки, упрощающие процесс подтверждения нулевой ставки НДС для перевозчиков экспортируемых товаров: отменяется обязанность проставления отметок таможенных органов на ряде транспортных документов. Также предусматривается подтверждение нулевой ставки исключительно в электронном виде. До вступления указанного Закона в силу у экспортеров сохраняется выбор: предоставлять документы в бумажном виде (контракты, таможенные декларации) или в электронном виде (реестр с реквизитами подтверждающих документов).

Начиная с 01.01.2024 порядок подтверждения нулевой ставки НДС изменяется:

1. НДС можно будет отразить в текущей налоговой декларации, что, безусловно, упростит процедуру.

2. Установлена необходимость исчисления НДС по «стандартной» ставке с такой реализации тем экспортерам, которые не предоставили подтверждающие документы/реестры в установленные 180 дней. Указанные изменения направлены на снижение затрат и позволят упростить процедуру учета. Важно отметить, что при таком подходе не будут начисляться пени в связи с недоплатой налога за истекший период.

3. Закон закрепляет возможность применять нулевую ставку при продаже российской компанией и только иностранным гражданам за рубежом товары, вывезенные в таможенной процедуре экспорта с территории Российской Федерации на территорию иностранного государства. Применение нулевой ставки НДС становится возможным в том случае, когда конечный адрес поставки реализованных иностранному гражданину товаров расположен на территории зарубежного государства, не входящего в ЕАЭС. Следовательно, согласно пп. 1 п. 1 ст. 164 НК РФ у экспортера появляется право на применение льготной ставки НДС при вывозе товара.

4. Изменен порядок подтверждения права применения нулевой ставки НДС при реализации товаров, хранящихся за рубежом, иностранным гражданам. В установленный законом срок экспортер обязан представить в налоговый орган электронный реестр. Необходимо отметить, что экспортеру потребуется систематизировать и внести в электронный реестр данные из декларации, по которой товар вывезен в иностранное государство с территории Российской Федерации (выдается таможенным органом РФ). Кроме того, следует указать сведения об адресе доставки товаров покупателю — физическому лицу. Потребуется копия выписки со счета и копия счета на оплату товаров. В счете отмечается точное количество товаров и стоимость единицы товара. К подтверждающим документам, согласно внесенным изменениям, также относятся данные договора аренды, иного документа, подтверждающего право пользования налогоплательщиком на территории иностранного государства помещением, откуда отгружается товар.

5. В случае выявления расхождений в предоставленных налогоплательщиком данных и имеющихся сведений у ИФНС налоговый орган имеет право запросить уточняющие документы. Налогоплательщик обязан предоставить необходимые

данные в течение 30 календарных дней с даты получения требования, иначе ставка 0 % не будет подтверждена.

Проанализировав положения, вносимые Федеральным законом от 28.04.2023 № 173-ФЗ, можно сделать вывод, что изменения в НК РФ будут способствовать увеличению объема экспорта товаров в сегменте розничной торговли. Это приобретает особый смысл в условиях реализации Стратегических направлений развития евразийской экономической интеграции до 2025 г.<sup>14</sup>

Факт официального закрепления механизма подтверждения нулевой ставки НДС при реализации товаров физическим лицам будет иметь положительный результат, поскольку снизит уровень недопонимания и разночтений с налоговым органом в практике возмещения НДС.

### БИБЛИОГРАФИЯ

1. *Андреев В. К.* Правовое обеспечение добросовестной конкуренции в Евразийском экономическом союзе как условие безопасности его функционирования // *Международное сотрудничество евразийских государств: политика, экономика, право.* — 2019. — № 3.
2. *Горлова Е. Н.* Противодействие недобросовестной налоговой конкуренции: рекомендации ОЭСР и опыт России // *Актуальные проблемы российского права.* — 2017. — № 11 (84).
3. *Международное и европейское налоговое право : учебное пособие для магистратуры / под ред. Л. Л. Арзумановой и Е. Н. Горловой.* — М. : Норма ; Инфра-М, 2022. — 224 с.
4. *Налоговое право : учебник для бакалавров / отв. ред. Е. Ю. Грачева, О. В. Болтинова.* — М. : Проспект, 2021. — 304 с.
5. *Филатова В. В.* Сравнительный анализ косвенного налогообложения в странах ЕАЭС // *Таможенная политика России на Дальнем Востоке.* — 2021. — № 1 (94).
6. *Финансово-правовое регулирование внешнеэкономической деятельности : учебник для магистратуры / отв. ред. Е.Ю. Грачева.* — М. : Проспект, 2015. — 368 с.

<sup>14</sup> Распоряжение Совета Евразийской экономической комиссии от 05.04.2021 № 4 (ред. от 30.03.2023) «О плане мероприятий по реализации Стратегических направлений развития евразийской экономической интеграции до 2025 года» // СПС «КонсультантПлюс».

