

pISSN 2073-5081
eISSN 2311-9381

Налоги и налогообложение

ПАРАЛЛЕЛЬНЫЙ ИМПОРТ В САНКЦИОННЫХ УСЛОВИЯХ: ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Любовь Александровна ЧАЙКОВСКАЯ^а,
Сергей Александрович ФИЛИН^{б,*}

^а доктор экономических наук, профессор,
профессор базовой кафедры финансового контроля, анализа и аудита
Главного контрольного управления г. Москвы,
Российский экономический университет им. Г.В. Плеханова (РЭУ им. Г.В. Плеханова),
Москва, Российская Федерация
chaik4@yandex.ru
<https://orcid.org/0000-0002-1292-402X>
SPIN-код: 8739-3835

^б доктор экономических наук, профессор,
профессор кафедры корпоративного управления и инноватики,
Российский экономический университет им. Г.В. Плеханова (РЭУ им. Г.В. Плеханова),
Москва, Российская Федерация
Filin.SA@rea.ru
<https://orcid.org/0000-0002-6054-6510>
SPIN-код: 9576-6789

* Ответственный автор

История статьи:

Рег. № 516/2022
Получена 10.11.2022
Получена в
доработанном виде
22.11.2022
Одобрена 05.12.2022
Доступна онлайн
16.01.2023

УДК 657, 336.22,
339.562
JEL: N25, M41

Ключевые слова:

параллельный импорт,
бухгалтерский учет,
оприходование
импорта,
внешнеэкономическая
деятельность,
налогообложение

Аннотация

Цели. Рассмотрение вопросов реализации параллельного импорта, а также аспектов, раскрывающих особенности его бухгалтерского учета и налогообложения.

Методология. Используются методы анализа, синтеза и логического исследования на основе креативно-информационного подхода.

Результаты. Представлены результаты анализа особенностей использования параллельного импорта в целях удовлетворения потребностей граждан в востребованных зарубежных товарах. Раскрыты особенности бухгалтерского учета и налогообложения параллельного импорта. Предложены рекомендации в отношении учета и налогообложения параллельного импорта у организации-импортера.

Выводы. Параллельный импорт выгоден как потребителям (физическим и юридическим лицам), так и государству, находящемуся под санкциями. Такой импорт может быть полезен также для стимулирования конкуренции. В то же время потребители должны принимать во внимание тот факт, что под видом параллельного импорта можно получить контрафактную продукцию или продукцию более низкого качества.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2022

Для цитирования: Чайковская Л.А., Филин С.А. Параллельный импорт в санкционных условиях: особенности учета и налогообложения // *Международный бухгалтерский учет*. – 2023. – Т. 26, № 1. – С. 90 – 111.
<https://doi.org/10.24891/ia.26.1.90>

Введение

Россия в сложившихся условиях продолжает значительно зависеть от импорта. Ранее, чтобы привезти в Россию товар на продажу, требовалось разрешение производителя. За ввоз продукции без разрешения правообладателя импортеру могли бы быть предъявлены многомиллионные штрафы, а импортированный товар могли уничтожить. Но после того, как многие иностранные компании, в том числе транснациональные корпорации, ушли из России, перед Правительством Российской Федерации встал выбор – иметь дефицит некоторых товаров или разрешить параллельный импорт [1]. Выбрали второй вариант.

Параллельный импорт не означает легализацию контрафакта (это абсолютно легальная, лицензионная продукция, которую можно ввозить в страну без разрешения правообладателя), он способствует ввозу находящихся под санкциями или в результате кризиса товаров через альтернативные каналы поставок. Параллельный импорт разрешен в США, Японии, КНР, Швейцарии, Индии, Израиле, Бразилии, Турции [2]. При этом параллельный импорт предполагает соответствующие налогообложение и бухгалтерский учет.

Продавцы на таком рынке могут быть неавторизованными продавцами, использующими юридические уловки, позволяющие перепродавать приобретенные товары, но также могут быть авторизованными продавцами, продающими за пределами территории или в нарушение ценовой политики бренда. Такие продавцы могут продавать фирменные товары со скидкой, тем самым создавая недобросовестную конкуренцию. Это происходит чаще, когда бренды применяют разные стратегии ценообразования в различных регионах, поскольку разница в ценах делает целесообразным покупать «брендовые» товары на территории с более низкой ценой и продавать на территории с более высокой ценой.

Термин «параллельный импорт» относится к товарам, произведенным и проданным на законных основаниях, а затем – к экспортируемым товарам. Параллельный импорт имеет место, когда подлинный продукт конкретного владельца товарного знака или его лицензиата, предназначенного для

продажи в определенной стране, ввозится третьей стороной в страну, для которой он не предназначался.

Параллельный импорт был запрещен в России с 2002 г. С тех пор импортируемые товары можно было ввозить в страну только с разрешения владельца. Изначально за ввоз товаров без согласия правообладателя была предусмотрена выплата правообладателю до 5 млн руб. и утилизация товаров в полном объеме. В общей сложности российское законодательство защитило 750 тыс. торговых марок и товарных знаков – они были внесены в таможенный реестр объектов интеллектуальной собственности, где были зарегистрированы все правообладатели¹ [3].

Федеральной антимонопольной службе (ФАС) Российской Федерации так и не удалось добиться полноценного разрешения на легализацию параллельного импорта за исключением импорта, связанного с торговлей в рамках ЕАЭС. Но когда весной 2022 г. зарубежные компании начали массовый исход с российского рынка как по собственной инициативе, так и вследствие экономического кризиса или введенных против России санкций, из-за возможного дефицита товаров, в том числе социально значимых, российское правительство снова обратило внимание на инициативу ФАС по введению параллельного импорта [4]. Частично сбылись предсказания ведомства о недостатках и опасности национального принципа исчерпания прав, особенно на фоне отсутствия планомерного развития производства отечественных аналогов в России. Вследствие чего Правительство Российской Федерации в марте 2022 г. узаконило «серый» импорт².

К работе над легализацией параллельного импорта подключилось Министерство промышленности и торговли Российской Федерации (Минпромторг России) и совместно с ФАС разработало проект постановления о частичной отмене ответственности за ввоз товаров без согласия правообладателя.

По этому поводу мнения в обществе разделились. Некоторые полагают, что без легализации параллельного импорта российская экономика столкнулась бы с беспрецедентным дефицитом определенных категорий товаров, особенно в сфере высоких и чувствительных технологий. Другие предполагают, что в результате реализации параллельного импорта

¹ Vladimirova N. Pros and Cons of Parallel Import. Aug 9, 2022.
URL: <https://chernayakobra.ru/pros-and-cons-of-parallel-import/>

² Ввоз товаров с нарушением таможенного законодательства, не декларированием либо недостоверным декларированием товаров, занижением таможенной стоимости, неуплатой таможенных платежей, без разрешительных документов или по поддельным документам и др. – Прим. авт.

российский рынок столкнется с рекордным наплывом контрафактной продукции. И есть также те, кто считает, что это было единственное возможное решение, которое позволило бы экономике выжить. Возможно, во всех этих заявлениях есть доля правды³.

Современные процессы, происходящие в мире, во многом предопределили наблюдаемые в последнее время изменения как в политических, так и в экономических взаимоотношениях государств, на фоне которых проблема параллельного импорта получает свое продолжение и развитие [5].

Параллельный импорт для удовлетворения потребностей граждан в востребованных зарубежных товарах легализовали в 2022 г. В перечень параллельного импорта вошли товары (96 товарных групп и более 200 брендов⁴), поставка которых в Россию прекратилась вследствие введенных против нее коллективным Западом санкций и которые можно будет ввозить в страну без согласия производителя. Одобрены Правительством РФ от 16.03.2022 № ММ-П13-3928кс «План первоочередных действий по

³ Мурыгина П. Легализация параллельного импорта товаров / 12.05.2022.

URL: https://www.intellectpro.ru/en/press/works/parallel_nyu_import_v_novyh_usloviyah/

⁴ В постановлении Правительства РФ от 29.03.2022 № 506 утвержден перечень товаров для параллельного импорта в РФ в 2022 г., на которые не распространяются ст. 1359, 1487 ГК РФ. В приказ Минпромторга России от 19.04.2022 № 1532 вошли в том числе следующие «средства индивидуализации» и бренды: живые деревья и растения; луковицы, корни и прочие части растений; срезанные цветы и декоративная зелень; соль, сера, земля и камень; штукатурные материалы, известь и цемент; руда, шлак и зола; топливо минеральное; нефть и продукты перегонки; продукты неорганической химии; органические химические соединения; красители, мастики, полиграфическая краска и т.д.; мыло, эфирные масла; косметические и парфюмерные, туалетные средства; белковые вещества, клеи, ферменты; взрывчатые вещества, спички; прочие химические вещества; пластмассы и изделия из них; каучук, резина и изделия из них; изделия из кожи; натуральный и искусственный мех и изделия из него; бумага и картон, изделия из них; шелк; шерсть, пряжа, хлопок; химические нити; химические волокна; текстильные материалы; предметы одежды трикотажного и ручного вязания; одежда и прочие изделия текстильного производства; обувь; головные уборы и их части; керамика; стекло и изделия из него; черные металлы, медь, алюминий, свинец, цинк, олово и изделия из них; другие драгоценные металлы, металлокерамика и изделия из них; инструменты; ножи, вилки и ложки; ядерные реакторы, котлы; электрические машины, оборудование и их части; звукозаписывающая аппаратура; железнодорожные локомотивы, вагоны, подвижной состав; средства наземного транспорта; суда, лодки, плавсредства; кинематографические инструменты; музыкальные инструменты; часы; мебель (широкий перечень); игрушки, игры, спортивный инвентарь и др. Например, это: 1) автомобили и запчасти: Land Rover, Jeep, Jaguar, Chrysler, Bentley, General Motors, Cadillac, Chevrolet, Dodge, Mitsubishi, Renault, Tesla, Mercedes-Benz, BMW, Volkswagen, Skoda, Porsche, Audi, Toyota, Lexus, Lamborghini, Ferrari, Man, Scania, Isuzu, Subaru, Suzuki, Honda, Infiniti, Nissan, Volvo, DAF Trucks, Rolls-Royce, Bugatti и т.д. (всего > 50); 2) шины: Bridgestone, Michelin; Goodyear, Continental; техника: Electrolux, Miele, Siemens, Dyson, Philips, Bosch, Hitachi, Xerox, Yamaha и т.д.; 3) игровые приставки: Xbox, PlayStation и Nintendo; 4) смартфоны и электроника: Apple, Asus, HP, GoPro, Panasonic, Samsung, Nokia, Sony, Intel, Dell, LG, Toshiba, IBM и т.д.; 5) фармацевтическая продукция: O.B., Carefree. Также в перечень вошли косметика, парфюмерия, фотоаппараты, часы, музыкальные инструменты, мебель, игрушки, железнодорожные локомотивы и даже оружие. (Проскураков Е. От автомобилей до айфонов: Список ушедших брендов, которые вернутся в Россию через параллельный импорт. 06.05.2022. URL: <https://www.kp.ru/daily/27390/4583699/>).

обеспечению развития российской экономики в условиях внешнего санкционного давления»⁵ включает совокупность мер, комплексная реализация которых позволит обеспечить стабилизацию экономики страны, создать базис, платформу для проведения дальнейших структурных преобразований во всех сферах экономики. В частности, данным Планом уделено особое внимание поддержке импорта, а именно:

- 1) запрет на установление цены контракта/договора, применяемого внутри страны, в привязке к иностранным валютам (за исключением международных контрактов);
- 2) фиксация валютного курса в целях уплаты таможенных пошлин при импорте (стоимость меры – льготы (выпадающие доходы) – более 150 млрд руб. в 2022 г.);
- 3) «обнуление» на 6 мес. ввозных таможенных пошлин на товары критического российского импорта (стоимость меры – льготы (выпадающие доходы) – 45–65 млн долл. США/мес.);
- 4) установление приоритета при таможенном оформлении товаров народного потребления, включая продукты питания и медикаменты, оборудования, комплектующих и запчастей, на российских железных дорогах и пунктах пропуска и портах;
- 5) введение перечня критически важных импортируемых товаров;
- 6) временное упрощение процедур таможенного оформления импортируемой продукции;
- 7) переход от сертификации к декларациям соответствия при подтверждении страны происхождения до конца 2022 г.;
- 8) временное приостановление транспортного контроля при ввозе товаров;
- 9) упрощение порядка и сокращение времени проведения транспортного, пограничного, таможенного, фитосанитарного, санитарно-карантинного, ветеринарного госконтроля в пунктах пропуска через госграницу РФ;
- 10) перенос контроля ввозимых в Россию пестицидов и агрохимикатов в места завершения таможенного оформления на территории РФ;

⁵ Федеральный план. URL: <https://plan.nso.ru/measures/federal>

- 11) уточнение сроков реализации в рамках ранее одобренных заявок субъектов РФ в случае наличия рисков их реализации, связанных с поставкой импортных материалов, оборудования и комплектующих;
- 12) докапитализация Фонда развития промышленности в целях расширения программы льготного кредитования импортозамещающих производств, обеспечение нераскрытия информации при оказании мер поддержки организаций, осуществлении внешнеторговых операций, совершаемых промышленными предприятиями (стоимость меры – 20 млрд руб. из Федерального бюджета РФ в 2022 г.);
- 13) снижение в случае отсутствия умысла ответственности в части нарушений валютного законодательства в связи с санкционными мерами, и др.

Отдельный блок мер в данном Плате предусмотрен по налоговому стимулированию и снижению регуляторных ограничений:

- 1) установление в 2022–2023 гг. особого порядка расчета величины регулируемой налоговым законодательством пени в связи с ростом ключевой ставки;
- 2) применение повышающего коэффициента для определения транспортного налога только для транспортных средств стоимостью более 10 млн руб. (стоимость меры – льготы (выпадающие доходы) – 2,5 млрд руб. в 2022 г.);
- 3) освобождение от уплаты НДФЛ с доходов по вкладам (остатков на счетах) банков, полученных в 2021–2022 гг., а также материальной выгоды, полученной в 2022–2023 гг. от экономии на процентах за пользование заемными (кредитными) средствами;
- 4) упрощение налогового контроля, в том числе мораторий на налоговые санкции (штрафы/пени/блокировки счетов) за отдельные правонарушения и продление сроков представления налоговой отчетности;
- 5) мораторий на запросы информации и проверки (за исключением проводимых в соответствии с законодательством о контроле, налоговых и валютных проверок) в отношении госзаказчиков и главных распорядителей бюджетных средств.

На практике данный вопрос связан с реформированием функциональной модели экономического развития страны [6]. Согласно постановлению

Правительства РФ от 29.03.2022 № 506⁶ разрешен ввоз в страну востребованных товаров в рамках действия принципа «параллельный импорт». Он базируется на таком понятии, как принцип «исчерпания исключительного права», под которым подразумевается возможность свободной продажи товара, если он уже официально продается на какой-либо территории. В зависимости от «масштаба» этой территории принцип «исчерпания исключительного права» классифицируется на виды:

- 1) *международный* – если продажа началась в любой стране мира, его можно продавать без согласия правообладателя;
- 2) *региональный*⁷ – если производитель дал разрешение на продажу товара в какой-либо стране содружества государств, его автоматически можно продавать в других государствах этого союза;
- 3) *национальный* – продавать товар в стране можно только после того, как старт продаж в ней начат официальным представителем⁸.

Речь идет о подсанкционных товарах, которые запрещено поставлять в страну легальным способом вследствие отсутствия согласия правообладателя. Ответственность за параллельный импорт отменяется, так как не действуют статьи Гражданского кодекса (ГК) РФ. Кроме того, в постановлении говорится о необходимости обеспечить гарантию на товары для параллельного импорта и соответствующие процедуры таможенного контроля.

Согласно экспертным оценкам цены на некоторые товары благодаря параллельному импорту могут снизиться: многие производители устанавливали для России более высокие «индивидуальные» наценки, чем для других стран (Турции, Индии, КНР). Если российские импортеры будут покупать там товары дешевле, то на российском рынке они могут продаваться по более низким ценам.

⁶ О товарах (группах товаров), в отношении которых не могут применяться отдельные положения Гражданского кодекса Российской Федерации о защите исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности, выраженные в таких товарах, и средства индивидуализации, которыми такие товары маркированы: постановление Правительства РФ от 29.03.2022 № 506. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_413173/

⁷ В России в ст. 1359 и 1487 ГК РФ закреплён региональный принцип, в настоящее время законодательно введен и перечень товаров для параллельного импорта, к которым применяется международный принцип исчерпания исключительного права.

⁸ Глушенкова Ю.Г. Параллельный импорт в 2022 году в России – что это простыми словами с примерами / 21.06.2022. URL: <https://progov.ru/parallelnyy-import-v-2022-godu-v-rossii>

Параллельный импорт имеет как юридические, так и экономические последствия. С экономической точки зрения такой вид импорта способствует доступности товаров с товарными знаками по разным ценам, что предотвращает установление торговой монополии. Монополистический подход на параллельном рынке, свободном от импорта, привел бы к завышению цен на товары, продаваемые владельцем торговой марки или официальным дилером. В отсутствие более дешевых альтернатив потребители были бы вынуждены покупать товары по цене, установленной монополистом. Это может оказать негативное влияние на спрос и предложение и на рынок в целом.

С юридической точки зрения важно исключить неопределенность среди потребителей относительно источника/качества продукции, а также защитить экономические интересы владельцев товарных знаков. Только если параллельно импортируемые продукты существенно отличаются от тех, которые продаются напрямую, владелец товарного знака может подать иск, в том числе за подделку и фальсификацию.

Таким образом, положительное влияние параллельного импорта заключается в том, что он снижает цены и обеспечивает потребителей товарами по более низким ценам. Параллельный импорт не позволяет владельцам товарных знаков осуществлять свое исключительное право на разделение рынков и, таким образом, фактически способствует свободной торговле при условии соблюдения доктрины исчерпания прав в конкретной стране. Его негативное воздействие в том, что механизмы дистрибуции и способность производителя контролировать качество товаров с товарными знаками ограничены. Параллельный импорт также часто используется в качестве инструмента для получения дохода посредством использования деловой репутации владельца товарного знака, что может привести к иску владельца о неправомерном использовании товарного знака.

Использование параллельного импорта несомненно отражается на конечном потребителе, так как стоимость оригинальных товаров, ввозимых «параллельными» импортерами, чаще всего ниже той, которую объявляют на рынке официальные дистрибьюторы. Иногда такая разница может достигать 50%. Поэтому потребителю выгоднее приобретать те же продукты, но по более низкой цене. Кроме того, запрет на параллельный импорт не способствует развитию здоровой конкуренции на рынке. Также он негативно скажется на развитии высокотехнологичных и инновационных отечественных производств и не позволит развиваться малому бизнесу.

В российских условиях параллельный импорт позволяет получить доступ не только к санкционным товарам, но и к продукции ушедших с российского рынка компаний. Например, продукцию компании Coca-Cola, которая попадала под санкции и закрыла производство в России, можно покупать с помощью механизма параллельного импорта, например, через компанию Alibaba⁹.

Согласно опросу сайта KP.RU в соцсетях 18,4 тыс. чел. 43% опрошенных заявили, что готовы покупать ввезенные в обход санкций товары западных компаний, которые ушли с российского рынка, но при условии, что эта продукция будет лучше, качественнее и дешевле аналогов на рынке; 3% добавили, что скупают по таким знакомым и привычным магазинам, как H&M, Zara, Mango и др., и будут покупать их продукцию вне зависимости от того, каким путем она будет попадать в Россию; 28% отметили, что и до санкций не покупали товары западных фирм, и после их возвращения или налаживания потока «серого» импорта пользоваться указанной продукцией не собираются; 19% добавили, что поддерживать западных производителей «рублем» больше не намерены, и поэтому считают, что продукция приостановивших в России работу компаний им больше не нужна. Эта категория опрошенных уверена, что в стране достаточно вещей отечественного производства или товаров из дружественных стран, например, из КНР. Оставшиеся 7% респондентов сообщили, что затрудняются ответить на вопрос¹⁰.

Вместе с тем, с точки зрения правообладателей, параллельный импорт ослабляет контроль над каналами сбыта, ценообразованием, объемами, рынками и т.д. Хотя речь идет об оригинальных товарах, правообладатели больше не могут решать, где, как и с чьей помощью товары попадают на российский рынок. Но самое главное, владельцы не могут предотвратить ввоз своих товаров в Россию, даже если бы они хотели это сделать¹¹.

Контроль за пересечением товаром границ станет сложным для таможни. Мониторинг разрешенного параллельного импорта одновременно с запретом ввоза контрафактных товаров в Россию осложняет работу контрольных органов, поскольку требует дополнительного персонала,

⁹ Глушенкова Ю.Г. Параллельный импорт в 2022 году в России – что это простыми словами с примерами / 21.06.2022. URL: <https://progov.ru/parallelnyy-import-v-2022-godu-v-rossii>

¹⁰ Щербак Ю. Половина россиян заявили, что им не нужен «серый» импорт западных товаров / 11.04.2022. URL: <https://www.kp.ru/daily/27377/4571054/>

¹¹ Россия разрешает параллельный импорт. URL: <https://www.papula-nevinpat.com/russia-allows-parallel-import/>

организации новых процессов и особенно – понимания самого механизма осуществления параллельного импорта.

В настоящее время многие составляющие параллельного импорта пока остаются открытыми и требуют изучения ситуации на рынке и последствий для правообладателей.

Несмотря на то, что Федеральный закон «О параллельном импорте»¹² действует до конца 2022 г., Министр экономического развития Российской Федерации М. Решетников на совещании по развитию Северо-Западного федерального округа заявил, что регуляторные антикризисные «меры в рамках «Программы параллельного импорта, направленной на поддержку ввоза товаров из-за рубежа» упрощают порядок декларирования импортируемой продукции и ускоряют таможенные процедуры, вследствие чего на сегодняшний момент еще на год продлено 37 антикризисных мер, связанных с упрощением грузопотоков и товарооборота внутри страны и при прохождении границы, защита интересов арендодателей перед арендаторами из недружественных стран, упрощение продажи отдельных видов лекарств»¹³.

Бухгалтерский учет и налогообложение параллельного импорта

Чтобы ввозить продукцию в Россию для последующей перепродажи, необходимо иметь статус индивидуального предпринимателя или юридического лица. Частные лица (включая самозанятых) не могут воспользоваться приказом Министерства промышленности и торговли Российской Федерации о параллельном импорте. Они имеют право на ввоз товаров исключительно для личного пользования¹⁴.

Российскими законодательными актами не предусмотрен обязательный обратный вывоз по отношению к импортным товарам. Все факты хозяйственной жизни, связанные с внешнеэкономическими операциями, подлежат своевременному и полному отражению в системе бухгалтерского (финансового) и налогового учета компаний, импортирующих товар.

¹² О внесении изменения в ст. 18 Федерального закона «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации»: Федеральный закон от 28.06.2022 № 213-ФЗ. URL: <http://publication.pravo.gov.ru/Document/View/0001202206280053?index=0&rangeSize=1>

¹³ Романенко В. Российские власти продлят программу параллельного импорта / 19.09.2022. URL: <https://www.kp.ru/online/news/4902982/>

¹⁴ Мустафин И. Параллельный импорт товаров в России: что это и как работает простыми словами. URL: <https://www.moedelo.org/club/article-knowledge/parallelnyj-import#subject-h2-4>

Бухгалтерский учет при параллельном импорте ничем не отличается от обычного учета импортных операций, но имеет свою специфику, что во многом усложняет работу бухгалтера.

Основными особенностями параллельного импорта являются:

- 1) возможная задержка по времени по поставке товаров с даты заказа, увеличивающая в том числе сроки производства российской продукции;
- 2) возможность приобретения их как по цене более высокой или, наоборот, более низкой, чем у официального дистрибьютора;
- 3) увеличение доли бракованных комплектующих, готовых изделий и сырья вследствие прекращения сотрудничества зарубежных дистрибьюторов с российскими компаниями и удлинившейся цепочки поставщиков.

На *рис. 1* приведены документы, необходимые для внешнеэкономической деятельности, связанной в том числе с параллельным импортом.

Принятие на учет импортного товара. Каждый факт поступления товара в рамках внешнеэкономической деятельности предусматривает учет себестоимости ввезенного товара и соответствующее налогообложение.

Согласно требованиям Налогового кодекса РФ (НК РФ) импортные товары принимаются на учет по стоимости приобретения, которая включает себестоимость самого товара, ввозные пошлины и таможенный сбор.

Особенным процесс принятия на учет импорта (в том числе параллельного) делает выражение стоимости в иностранной валюте. Необходимую сумму важно правильно перевести в национальную валюту. На основании правил российского бухгалтерского (финансового) учета стоимость импорта в учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности должна быть отображена в рублях. В целях избежания ошибок требуется использовать официальный курс Центрального банка (ЦБ) РФ на дату поступления импортного товара. Важным в учете импорта является отражение курсовой разницы.

Что касается даты поступления импортного товара, то она может определяться в отдельных случаях как дата отгрузки продукции со склада зарубежного поставщика и как дата оформления таможенной декларации.

Формирование себестоимости импортного товара. Согласно п. 9 ФСБУ 5/2019 «Запасы»¹⁵ ввозимые товары у организации – импортера

¹⁵ Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы» (вместе с «ФСБУ 5/2019...»): приказ Минфина России от 15.11.2019 № 180н.

принимаются к учету по фактической себестоимости. Изначально правильное определение такой стоимости выступает надежной защитой от возможных налоговых рисков, особенно со все большей цифровизацией системы налогообложения [7].

Особенности определения себестоимости импортной продукции обусловлены наличием разных платежей, выраженных в иностранной валюте, дроблением оплаты поставщику импортного товара, в том числе с использованием криптовалюты [8]. Например, при определении стоимости импортируемых товаров, за которые была внесена предварительная оплата, используется курс валюты, установленный на дату поступления денежных средств. В той части, которая предварительной оплатой не покрыта, при расчете стоимости применяется валютный курс на дату принятия товаров к учету.

Задолженность зарубежному поставщику за импортируемые товары, принятые к учету, подлежит переоценке, которая осуществляется как ежемесячно, так и на дату ее погашения. В том и другом случае возникают курсовые разницы, которые отражаются в бухгалтерском учете в составе прочих доходов или расходов.

Единственный случай, когда курсовая разница не возникает, – это полная оплата импортного товара авансом.

В целях определения стоимости ввозимых товаров следует определить реальную себестоимость, для этого необходимо включить в нее следующие расходы (рис. 2).

Все приведенные на рис. 2 расходы подлежат включению в себестоимость ввозимых товаров. Их стоимость необходимо отразить в регистрах бухгалтерского учета, при этом к каждому счету, исходя из потребностей конкретной организации, открываются соответствующие субсчета.

Отражение импортных операций в системе бухгалтерского учета. Бухгалтерский учет импортных операций при параллельном импорте осуществляется по универсальной методологической схеме учета импорта. По каждому факту операции в бухгалтерском учете производятся стандартные бухгалтерские записи. Так, в системе учета находят отражение:

- расчеты с поставщиками (начисление и факт перечисления иностранной компании оплаты за товары, оплата таможенного сбора и ввозного налога на добавленную стоимость (НДС);
- поступление и принятие на учет товаров;
- включение таможенных сборов и пошлин в стоимость товаров;
- отражение в учете расходов на доставку, таможенное оформление, страхование грузов;
- вычет НДС;
- отражение курсовой разницы.

Сложности бухгалтерского учета импортных операций возникают на этапах: определения перехода права собственности, расчета рублевого эквивалента стоимости ввозимых товаров, выраженной в иностранной валюте, выполнения бухгалтерских записей по разделному учету. Объединение записей в учете недопустимо, каждый конкретный факт хозяйственной жизни должен отражаться отдельной записью. Особого внимания требует отражение в учете курсовой разницы.

Учет импорта при внешнеэкономической деятельности компании производится на основе подтверждающих первичных документов, качество и полнота которых основаны на строгих нормативных правилах [9]. В противном случае возможны проблемы, связанные с последующими контрольными мероприятиями.

Налогообложение импортных операций. Налогообложение импортных операций в части НДС связано с тем, что налоговая база по данному налогу, согласно ст. 160 НК РФ, определяется исходя из таможенной стоимости ввозимой импортируемой продукции, таможенной пошлины и акцизов (если они имеют место)¹⁶.

Налог на добавленную стоимость, уплаченный при ввозе товаров в Российскую Федерацию, подлежит вычету на основании п. 2 ст. 171 НК РФ при условии использования товаров для осуществления операций, облагаемых НДС, после их принятия на учет.

¹⁶ Бухгалтерский и налоговый учет импорта: тонкости, нюансы и ошибки.
URL: <https://бухгалтер.рф/articles/uchyet-ved/bukhgalterskiy-i-nalogovyy-uchet-importa-tonkosti-nyuansy-i-tipichnye-oshibki/>

Суммы НДС могут быть заявлены к вычету в налоговых периодах в пределах трех лет после принятия таких товаров на учет и в случае их использования в операциях, подлежащих налогообложению НДС.

Применение организацией, импортирующей товар, специальных налоговых режимов не снимает с нее обязательство по перечислению в бюджет ввозного НДС, но заявить налог к вычету такие организации не имеют права. Они учитывают НДС в расходах.

Если организация-импортер применяет упрощенную систему налогообложения (УСН), налогообложение импорта также имеет ряд особенностей – она должна включать таможенные расходы и уплаченный ввозной НДС в стоимость товара. При объекте налогообложения «доходы минус расходы» указанные затраты могут уменьшать налогооблагаемую базу по мере реализации импортных товаров, но при этом должны быть завершены расчеты с иностранным поставщиком (НК РФ, ст. 346). Если импортер ввез объекты основных средств, НДС включается в стоимость объекта основного средства.

Если речь идет о переоценке валюты, курсовая разница при УСН не учитывается (НК РФ, ст. 346.17).

Возможное снижение налоговых поступлений в бюджет из-за перехода доли продаж к независимым импортерам явно неизбежно вследствие того, что налоговые отчисления организаций-импортеров не смогут в полной мере компенсировать сокращения налоговых отчислений производителя потому, что у импортеров будет возможность воспользоваться УСН в силу специфики своего бизнеса.

Среди некоторых преимуществ, которыми могут пользоваться потребители, можно выделить следующие: они могут приобретать подлинные продукты по более низкой цене и имеют больше возможностей выбора, когда на местном рынке можно приобрести другую версию или вариант продукта. С другой стороны, владелец торговой марки получает выгоду от продажи своей продукции параллельным импортерам и потребителям. Следовательно, такая ситуация была бы выгодна владельцу торговой марки, импортерам параллельного импорта, а также потребителям.

В то время как три стороны извлекают выгоду из ситуации, есть одна сторона, которая может проиграть, – местный официальный (авторизованный) дистрибьютор тех же товаров. Это имеет смысл, поскольку официальный дистрибьютор несет значительные расходы на

маркетинг, рекламу, послепродажное обслуживание и вывод этого бренда на местный рынок, особенно когда потребители еще не знают об этом новом бренде. С другой стороны, импортеры параллельного импорта просто импортируют товары и продают их на местном рынке по относительно более низкой цене и тем самым подрывают имидж официального дистрибьютора.

Нужно учитывать и то, что импортируемые товары могут продаваться в России и по более высокой цене, чем у авторизованных дистрибьюторов (до ухода соответствующих компаний с российского рынка), например, в случае заказа необходимых импортируемых товаров через третьи страны, которые получают за посредническую роль соответствующее вознаграждение. Ранее это была Индия, которая по заказу СССР закупала, в частности, немецкие вакуумные установки Balzers. В России в 1990-х гг. через Индию из США закупали, в частности, суперкомпьютеры (на которые распространялось эмбарго) по оценке рисков. Люфт по времени ориентировочно составлял полгода. В свою очередь Индия после начала специальной военной операции увеличила поставки нефти из России в 3 раза по сравнению с 2021 г. для ее перепродажи в страны, отказавшиеся от поставок нефти из России¹⁷. При этом ставка российской экспортной пошлины в октябре 2022 г. – 6,06 долл. США/баррель (минимум с февраля 2021 г.). Согласно расчетам экспертов Bloomberg, сделанным с использованием данных, опубликованных Минфином России, в ноябре 2022 г. пошлина снизится до 5,83 долл. США/баррель¹⁸. Турция также стала крупнейшим поставщиком товаров по параллельному импорту в Россию¹⁹.

У «параллельных» импортеров практически нет стимулов поддерживать репутацию торговой марки. Они не желают тратить время и деньги на маркетинг и рекламу торговой марки или на обеспечение качества продукции. Чаще всего качество гарантийного и послепродажного обслуживания ставится под угрозу, учитывая тот факт, что производители могут не поддерживать продукцию, приобретенную по параллельным каналам импорта. Также важно отметить, что некоторые импортные продукты (например, электронные устройства, транспортные средства и их запасные части) могут быть непригодны для использования в конкретной

¹⁷ Аскерова К. Reuters: Индия хочет нарастить поставки российской нефти до 28 млн баррелей в месяц // Коммерсантъ. 30.05.2022. URL: <https://www.kommersant.ru/doc/5380137>

¹⁸ Russia Leans on Turkey, India, China for Oil Sales Before EU Ban. Bloomberg. October 17, 2022. URL: <https://www.bloomberg.com/news/articles/2022-10-17/russia-leans-on-turkey-india-china-for-oil-sales-before-eu-ban?srd=premium-europe&leadSource=uverify%20wall>

¹⁹ Турция стала крупнейшими воротами для параллельного импорта в Россию / 11.10.2022. URL: https://finance.rambler.ru/economics/49157046/?utm_content=finance_media&utm_medium=read_more&utm_source=copylink

стране, поскольку они были специально разработаны для использования в другой стране из-за таких факторов, как разное напряжение питания и погодные условия²⁰.

Нельзя при параллельном импорте исключить возможные риски и негативные последствия, которые в первую очередь касаются возможного контрафакта и поставки товаров несоответствующего качества. Контроль за компаниями-поставщиками, которые не являются официальными представителями страны-производителя может являться не вполне действенным и эффективным, поскольку отличается от контроля со стороны официальных дистрибьюторов, в функциональные обязанности которых входит контроль как качества поступающих товаров, так и условий их хранения [10].

Рекомендация

В связи с особенностями параллельного импорта для его учета бухгалтер должен обладать соответствующими знаниями и следить за постоянно изменяющимся законодательством, в отдельных случаях применять инструменты инновационного налогового менеджмента [11].

Вывод

Параллельный импорт выгоден потребителям как физическим лицам, так и компаниям, интересен государству, находящемуся под санкциями, и полезен для стимулирования конкуренции. В то же время потребители должны быть крайне внимательны при приобретении товаров, чтобы не приобрести под видом параллельного импорта контрафактную продукцию, в том числе бракованную или более низкого качества.

²⁰ *Chin Khang Juin*. Issues Revolving Around Parallel Imports.
URL: <https://henrygoh.com/issues-revolving-around-parallel-imports/>

Рисунок 1

Документы внешнеэкономической деятельности при импорте

Figure 1

Documents of foreign economic activity when importing

Договор с иностранным контрагентом	• должен содержать все условия сделки и правила, в частности по оплате товаров и понесенных косвенных расходов, а также момент перехода права собственности (рисков утраты) на продукцию
Инвойс	• документ применяется для таможенного и валютного контроля. Содержит информацию о товаре – полное его описание характеристик и качеств, условия поставки и реквизиты сторон
Таможенная декларация	• подтверждает законность сделки для бухгалтерского учета. Заполняется на каждую поставку, содержит всю необходимую информацию о грузе, отправителе, получателе, транспортном средстве

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Рисунок 2

Определение реальной себестоимости импортного товара

Figure 2

Determination of the real cost of imported goods



Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Список литературы

1. Великороссов В.В., Чайковская Л.А., Филин С.А. Современные транснациональные корпорации и их налогообложение при трансфертном ценообразовании // *Международный бухгалтерский учет*. 2019. Т. 22. Вып. 9. С. 993–1007. URL: <https://doi.org/10.24891/ia.22.9.993>
2. Филин С.А., Чайковская Л.А., Айтымбетова А.Н., Жусипова Э.Е., Исаева Г.К. Налогообложение в США: характеристика и влияние на деятельность малого бизнеса // *Международный бухгалтерский учет*. 2021. Т. 24. Вып. 2. С. 166–185. URL: <https://doi.org/10.24891/ia.24.2.166>
3. Филин С.А., Якушев А.Ж. Повышение доли интеллектуальной собственности в нематериальных активах предприятий, выпускающих продукцию, используемую для обеспечения национальной безопасности // *Национальная безопасность / Nota Bene*. 2016. № 4. С. 519–531. URL: <https://doi.org/10.7256/2073-8560.2016.4.18025>

4. *Филин С.А.* Теоретические основы экономических циклов и управление в условиях кризиса: монография / Под ред. д.э.н., проф. М.Н. Кулапова. М.: РУСАЙНС, 2015. 334 с.
5. *Агамагомедова С.А., Любарев Ю.С.* Проблема параллельного импорта в России в условиях глобализации // *Известия высших учебных заведений. Поволжский регион. Экономические науки*. 2019. № 2. С. 63–71.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/problema-parallelnogo-importa-v-rossii-v-usloviyah-globalizatsii>
6. *Карданов В.А.* Рассмотрение перспектив параллельного импорта // *Вестник ГУУ*. 2019. № 7. С. 113–117.
URL: <https://doi.org/10.26425/1816-4277-2019-7-113-117>
7. *Филин С.А., Чайковская Л.А.* Налоги в цифровой экономике и киберфизические технологии // *Международный бухгалтерский учет*. 2020. Т. 23. Вып. 8. С. 940–958. URL: <https://doi.org/10.24891/ia.23.8.940>
8. *Филин С.А., Чайковская Л.А.* Криптовалюта: особенности регулирования, возможности учета и налогообложения // *Экономика и управление: проблемы, решения*. 2018. Т. 1. № 3. С. 65–79.
9. *Якушев А.Ж., Ланчаков А.Б., Филин С.А., Сорока Д.П., Батсайхан И.* Управление внешнеэкономической деятельностью организации // *Экономика и управление: проблемы, решения*. 2021. Т. 2. № 9. С. 14–31.
10. *Нургалеев М.С.* Параллельный импорт в России. Перспективы развития // *Гуманитарные, социально-экономические и общественные науки*. 2017. № 11. С. 112–115.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/parallelnyy-import-v-rossii-perspektivy-razvitiya>
11. *Филин С.А., Чайковская Л.А.* Инновационный менеджмент предприятия и инновационный налоговый менеджмент как его составная часть // *Аудит и финансовый анализ*. 2012. № 6. С. 326–335.
URL: https://auditfin.com/fin/2012/6/2012_VI_09_04.pdf

Информация о конфликте интересов

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

pISSN 2073-5081
eISSN 2311-9381

Tax and Taxation

PARALLEL IMPORTS AGAINST THE BACKDROP OF SANCTIONS: ACCOUNTING AND TAX TREATMENT

Lyubov' A. CHAIKOVSKAYA ^a,
Sergei A. FILIN ^{b,*}

^a Plekhanov Russian University of Economics (PRUE),
Moscow, Russian Federation
chaik4@yandex.ru
<https://orcid.org/0000-0002-1292-402X>

^b Plekhanov Russian University of Economics (PRUE)
Moscow, Russian Federation
Filin.SA@rea.ru
<https://orcid.org/0000-0002-6054-6510>

* Corresponding author

Article history:

Article No. 516/2022
Received 10 Nov 2022
Received in revised
form 22 Nov 2022
Accepted 5 Dec 2022
Available online
16 January 2023

JEL classification:
H25, M41

Keywords: accounting,
grey-market imports,
imports recognition,
foreign economic
activity, taxation

Abstract

Objectives. This article aims to consider the implementation of parallel imports, as well as aspects that reveal the specifics of its accounting and taxation.

Methods. For the study, we used analysis and synthesis, and research methods, based on logical grounds.

Results. The article presents the results of the analysis of the specifics of the use of parallel imports in order to meet the needs of people in demanded foreign goods. It reveals the particularities of accounting and taxation of parallel imports and offers recommendations regarding its accounting and taxation by the importing organization.

Conclusions. Parallel imports are beneficial to both consumers – individuals and legal entities, and the State under sanctions. Such imports can also be useful to stimulate competition. However, under the guise of parallel imports, it is possible to obtain counterfeit products or products of lower quality.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2022

Please cite this article as: Chaikovskaya L.A., Filin S.A. Parallel Imports against the Backdrop of Sanctions: Accounting and Tax Treatment. *International Accounting*, 2023, vol. 26, iss. 1, pp. 90–111.
<https://doi.org/10.24891/ia.26.1.90>

References

1. Velikorossov V.V., Chaikovskaya L.A., Filin S.A. [Contemporary transnational corporations and their tax profile under transfer pricing]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2019,

- vol. 22, iss. 9, pp. 993–1007. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.22.9.993>
2. Filin S.A., Chaikovskaya L.A., Aitymbetova A.N., Zhusipova E.E., Isaeva G.K. [U.S. taxation: The description and impact on small businesses]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2021, vol. 24, iss. 2, pp. 166–185. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.24.2.166>
 3. Filin S.A., Yakushev A.Zh. [Increase of a share of intellectual property in intangible assets of the companies that produce products used for ensuring national security]. *Natsional'naya bezopasnost' / Nota Bene = National Security / Nota Bene*, 2016, no. 4, pp. 519–531. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.7256/2073-8560.2016.4.18025>
 4. Filin S.A. *Teoreticheskie osnovy ekonomicheskikh tsiklov i upravlenie v usloviyakh krizisa: monografiya* [Theoretical foundations of economic cycles and management in a crisis: a monograph]. Moscow, Rusains Publ., 2015, 334 p.
 5. Agamagomedova S.A., Lyubarets Yu.S. [The problem of parallel access in Russia in the context of globalization]. *Izvestiya vysshikh uchebnykh zavedenii. Povolzhskii region. Ekonomicheskie nauki = University Proceedings. Volga Region. Social Sciences*, 2019, no. 2, pp. 63–71.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/problema-parallelnogo-importa-v-rossii-v-usloviyah-globalizatsii> (In Russ.)
 6. Kardanov V.A. [Considering the prospects of parallel import]. *Vestnik Universiteta*, 2019, no. 7, pp. 113–117. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.26425/1816-4277-2019-7-113-117>
 7. Filin S.A., Chaikovskaya L.A. [Taxes in the digital economy and cyberphysical technology]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2020, vol. 23, iss. 8, pp. 940–958. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.23.8.940>
 8. Filin S.A., Chaikovskaya L.A. [Cryptocurrency as digital asset: Possibilities of account and feature of the taxation]. *Ekonomika i upravlenie: problemy, resheniya = Economics and Management: Problems, Solutions*, 2018, vol. 1, no. 3, pp. 65–79. (In Russ.)
 9. Yakushev A.Zh., Lanchakov A.B., Filin S.A., Soroka D.P., Batsaikhan I. [Management of the organization's foreign economic activity]. *Ekonomika i*

upravlenie: problemy, resheniya = *Economics and Management: Problems, Solutions*, 2021, vol. 2, no. 9, pp. 14–31. (In Russ.)

10. Nurgaleev M.S. [Parallel import in Russia. Development prospects]. *Gumanitarnye, sotsial'no-ekonomicheskie i obshchestvennye nauki* = *Humanities, Social-Economic and Social Sciences*, 2017, no. 11, pp. 112–115.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/parallelnyy-import-v-rossii-perspektivy-razvitiya> (In Russ.)
11. Filin S.A., Chaikovskaya L.A. [Innovative enterprise management and innovative tax management as its component]. *Audit i finansovyi analiz* = *Audit and Financial Analysis*, 2012, no. 6, pp. 326–335.
URL: https://auditfin.com/fin/2012/6/2012_VI_09_04.pdf (In Russ.)

Conflict-of-interest notification

We, the authors of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.