Налоговые аспекты внешнеэкономической деятельности в части экспорта.

Варшавская Владлена Сергеевна

Варшавская Владлена Сергеевна

Член Европейской Ассоциации Бухгалтеров

Член Международной ассоциации адвокатов

Член Технико-экономического совета комитета Государственной Думы РФ по природным ресурсам, природопользованию и экологии Санкт-Петербурга и Ленинградской области

Старший партнер,
Руководитель бухгалтерской и налоговой практики ООО «Варшавский и партнеры»

Налоговые проблемы и последствия

Понятие таможенной процедуры экспорта

Согласно ст. 212 Таможенного кодекса Таможенного союза:

- Экспорт - таможенная процедура, при которой товары таможенного союза вывозятся за пределы таможенной территории таможенного союза и предназначаются для постоянного нахождения за ее пределами.
- Допускается помещение под таможенную процедуру экспорта товаров, ранее помещенных под таможенные процедуры временного вывоза или переработки вне таможенной территории, без их фактического предъявления таможенным органам.
- Основным методом определения таможенной стоимости при экспорте является метод по стоимости сделки с вывозимыми товарами (№1) *(раздел III Правил, утвержденные Постановлением Правительства РФ от 06/03/2012 № 191).* Однако при невозможности его определения используют другие методы.
- Таможенные пошлины, налоги уплачиваются в валюте государства - члена таможенного союза, в котором подлежат уплате таможенные пошлины, налоги (п 3 ст 84 ТК ТС)

Понятие цены экспортного товара

- При методе №1 таможенной стоимостью оцениваемых (вывозимых) товаров является стоимость сделки с ними, то есть цена, фактически уплаченная или подлежащая уплате за товары при их продаже на вывоз из Российской Федерации в страну назначения.
- Цена, фактически уплаченная или подлежащая уплате за вывозимые товары это общая сумма всех платежей за эти товары, осуществленных или подлежащих осуществлению покупателем непосредственно продавцу и (или) иному лицу в пользу продавца.

Включается в цену товара

Дополнительные начисления к цене, фактически уплаченной или подлежащей уплате:

- расходы, которые произведены покупателем: на выплату вознаграждения посреднику по экспорту; на тару, единую с вывозимыми товарами; по упаковке;
- сырье, материалы и комплектующие, которые являются составной частью оцениваемых (вывозимых) товаров;
- материалы, израсходованные при производстве оцениваемых (вывозимых) товаров;
- лицензионные и иные подобные платежи за использование объектов интеллектуальной собственности, которые относятся к оцениваемым (вывозимым) товарам и которые покупатель прямо или косвенно должен уплатить в качестве условия продажи таких товаров и пр. расходы.
- Дополнительные начисления производятся на основании достоверной, количественно определяемой и документально подтвержденной информации. При отсутствии таких сведений метод 1 не применяется

Бухгалтерский учет экспорта товаров, работ, услуг

Дебет	Кредит	Наименование операции
1) 43 субсчет «Экспортная готовая продукция»	20	Принята к учету экспортная готовая продукция по производственной себестоимости
2) 45 субсчет «экспортные товары отгруженные»	43 субсчет «Экспортная готовая продукция»	Готовая продукция отгружена иностранному покупателю
3) 44 субсчет «Расходы на продажу по экспорту»	51	Оплачены расходы по доставке товара до таможенного пункта
4) 76 субсчет «расчеты с таможней»	51	Перечислены денежные средства для оплаты таможенных платежей
5) 44 субсчет «Расходы на продажу по экспорту»	76 субсчет «Расчеты с таможней»	76 субсчет «Расчеты с таможней»
6) 44 субсчет «Расходы на продажу по экспорту в валюте»	52 (Д-т 44, К-т 76; Д-т 76, К-т 51,52)	оплачены возможные расходы по доставке товара до страны экспорта и расходы по его реализации (в зависимости от условий поставки)
7) 62 субсчет «Расчеты по экспортным контрактам»	90 субсчет «Выручка»	отражена выручка за реализованный экспортный товар
8) 90 субсчет «Себестоимость экспортных товаров»	45 субсчет «Экспортные товары отгруженные»	списана себестоимость реализованного экспортного товара

Бухгалтерский учет экспорта товаров, работ, услуг

Дебет	Кредит	Наименование операции
9) 90 субсчет «Расходы по экспортным товарам»	44 субсчет «Расходы на продажу по экспорту»	списаны на реализацию расходы по экспорту
10) 90 (99) субсчет «Прибыль (убыток) от продаж»	99 (90)	определен финансовый результат от реализации экспортных товаров
11) 52 субсчет «Транзитный валютный счет»	62 субсчет «Расчеты по экспортным контрактам	поступила на транзитный валютный счет выручка от иностранного покупателя
12) 62 субсчет «Расчеты по экспортным контрактам» (91)	91 (52)	Списана возможная курсовая разница
13) 52 субсчет «Текущий валютный счет»	52 субсчет «Транзитный валютный счет»	перечислены средства на оплату расходов по экспорту
14) 51 (Д-т 57, К-т 52 Д-т 51, К-т 57)	52 субсчет «Транзитный валютный счет»	зачислены на рублевый расчетный счет средства от добровольной продажи валютной выручки
15) 52 субсчет «Транзитный валютный счет» (91)	91 (52)	списана возможная курсовая разница
16) 91	52 субсчет «Транзитный валютный счет»	списана возможная курсовая разница
17) 91 (57)	57(91)	списана возможная курсовая разница , выявленная при купле-продаже валюты

Акцизы

Производитель акцизного товара имеет право представит в налоговую инспекцию банковскую гарантию или поручительство банка, предусматривающие обязанность банка уплатить сумму акциза и пени.

Данное поручительство дает возможность лично не платить акциз.

В ином случае:

- необходимо уплатить акциз в бюджет.
- затем в течение 180 дней после таможенного оформления представить в налоговую инспекцию документы, подтверждающие экспорт подакцизных товаров;
- оформить возврат акциза, уплаченного по экспортной операции (ст. 203 НК РФ).

Прибыль

Прибыль =
Выручка - Затраты

- Доходы, полученные российской организацией от источников за пределами России, учитываются при определении ее налоговой базы. Указанные доходы учитываются в полном объеме с учетом расходов, произведенных как в России, так и за ее пределами.
- При определении налоговой базы расходы, произведенные российской организацией в связи с получением доходов от источников за пределами Росси, вычитаются в порядке и размерах, установленных НК РФ.
- Суммы налога, выплаченные в соответствии с законодательством иностранных государств российской организацией, засчитываются при уплате этой организацией налога в России. Размер засчитываемых сумм налогов, выплаченных за пределами России, не может превышать сумму налога, подлежащего уплате этой организацией в России.
- Зачет производится при условии представления налогоплательщиком документа, подтверждающего уплату (удержание) налога за пределами России: для налогов, уплаченных самой организацией, - заверенного налоговым органом соответствующего иностранного государства, а для налогов, удержанных в соответствии с законодательством иностранных государств или международным договором налоговыми агентами, - подтверждения налогового агента.
- Подтверждение действует в течение налогового периода, в котором оно представлено налоговому агенту.

НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ ТАМОЖЕННЫХ СБОРОВ ПРИ ЭКСПОРТЕ

Таможенные сборы определяются и уплачиваются по следующим направлениям:

- Таможенное оформление.
- Таможенное сопровождение.
- Хранение. (ст.123 ФЗ-311 от 27.11.2010)

Размеры ставок таможенных сборов за таможенные операции установлены постановлением Правительства РФ от 28 декабря 2004 г. № 863

При экспорте в налоговом учете сборы в общем случае уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль.

Если же товар остался в России, то сумму сбора включают в состав внереализационных расходов.

И не принимают при расчете налога на прибыль

Налогообложение экспортных операций

Объектом обложения ЕНВД является вмененный доход (п. 1 ст. 346.29 НК РФ). Экспорт товаров под ЕНВД не подпадает (п. 2 ст. 346.26 НК РФ). Поэтому доходы и расходы, связанные с вывозом товаров на экспорт, облагаются налогами в соответствии с общей или упрощенной системой налогообложения.

Суммы вывозной таможенной пошлины не уменьшают налоговую базу по единому налогу. Такие расходы отсутствуют в закрытом перечне, приведенном в пункте 1 статьи 346.16 НК РФ.

НДС 0% на основании п.1ст. 164 НК РФ

Необходимые документы:

- контракт (копия контракта) налогоплательщика с иностранным лицом на поставку товара за пределы таможенной территории РФ;
- декларация на на товары (ее копия) с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в режиме экспорта, и пограничного таможенного органа (российского таможенного органа, в регионе деятельности которого находится пункт пропуска, через который товар был вывезен за пределы таможенной территории РФ);
- копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории РФ.

<u>В отдельных ситуациях к пакету добавляют:</u>

•документы, подтверждающие ввоз товаров (выполнение работ, оказание услуг), полученных по бартеру;

•копия договора с посредником и пр

Момент определения налоговой базы считается последний день квартала, в котором был собран пакет документов (п9 ст 167 НК РФ). Определяется по курсу ЦБ на последнее число месяца налогового периода

Применение ставки НДС 0% при экспорте

1. Ведение раздельного учета
2. СРОК 180 дней с даты отметки, проставленной таможенными органами на документах (п. 9 ст. 165 НК РФ)
3. Налоговая декларация по НДС (п. 10 ст. 165 НК РФ). – заполненный раздел 4 или 6
4. Моментом определения налоговой базы считается последний день квартала, в котором был собран пакет документов (п. 9 ст. 167 НК РФ). Определяется по курсу ЦБ на последнее число месяца налогового периода.
5. Контракт, паспорт сделка
6. Товарно-сопроводительные документы
7. Сопроводительное письмо

ЕАЭС

1. ТОРГ12 счф
2. Заявление о ввозе и уплате косвенных налогов от поставщика
3. Статистическая форма

Иностранное государство

1. Таможенная декларация
2. Инвойс, упаковочный лист

Услуги, связанные с экспортом:

<u>На основании п 1 ст 164 Налогообложение производится по налоговой ставке 0%:</u>

- Оформление документов
- Оформление декларации на товары
- Погрузочно-разгрузочные работы
- Информационные услуги
- контроль за соблюдением комплектной отгрузки оборудования,
- Страхование
- Розыск груза после срока поставки
- услуги по международной перевозке товаров
- транспортно-экспедиционные услуги
- прием и выдача грузов
- завоз-вывоз грузов
- подготовка и дополнительное оборудование транспортных средств
- разработка и согласование технических условий погрузки и крепления грузов и т.д.

Состав и особенности оформления документов, подтверждающих правомерность применения ставки НДС 0 процентов при экспорте товаров

	Контракт (копия контракта)	Таможенная декларация (ее копия или реестр)	Копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов, подтверждающих вывоз товаров за пределы России (или их реестр)
Вывоз товаров автомобильным и железнодорожным транспортом	Представляется контракт (копия контракта) организации с иностранным контрагентом на поставку товаров за пределы единой таможенной территории Таможенного союза и (или) припасов за пределы России	Представляется с отметками российских таможен: – о выпуске товаров; – о фактическом вывозе товаров из России	Представляются с отметками пограничной таможни по месту убытия товаров
Вывоз товаров трубопроводным транспортом или по линиям электропередач		Представляется полная декларация (ее копия) с отметками российской таможни, подтверждающими факт помещения товаров под таможенную процедуру экспорта	Могут не предоставляться
Вывоз товаров в третьи страны через границу России с государством – членом Таможенного союза, на которой таможенное оформление (таможенный контроль) отменены		Представляется с отметками российской таможни, производившей таможенное оформление вывоза товаров	Представляются с отметками таможни, производившей таможенное оформление вывоза товаров

продолжение таблицы

	Контракт	Таможенная декларация (ее копия или реестр)	Копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов, подтверждающих вывоз товаров за пределы России (или их реестр)
Вывоз припасов	Представляется контракт (копия контракта) организации с иностранным контрагентом на поставку товаров за пределы единой таможенной территории Таможенного союза и (или) припасов за пределы России Если посредники, то Представляется контракт (копия контракта) между посредником, осуществляющим поставку на экспорт, и иностранным покупателем	Представляется с отметками российской таможни, в регионе деятельности, которой расположен порт (аэропорт), открытый для международного сообщения (если таможенное декларирование предусмотрено таможенным законодательством Таможенного союза)	Представляются копии транспортных, товаросопроводительных или иных документов, содержащих в том числе сведения о количестве припасов и подтверждающих вывоз припасов воздушными и морскими судами либо судами смешанного (река-море) плавания
Вывоз товаров в рамках бартерной сделки		Представляется с отметками российских таможен: – о выпуске товаров; – о фактическом вывозе товаров из России	Представляются с отметками пограничной таможни по месту убытия товаров
Вывоз товаров воздушным транспортом		Проставление на международной авиационной грузовой накладной отметок пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории РФ, не требуется	Копия международной авиационной грузовой накладной с указанием аэропорта разгрузки, находящегося за пределами территории Российской Федерации и иных территорий, находящихся под ее юрисдикцией
Вывоз товаров морским транспортом		Представляется с отметками российских таможен: – о выпуске товаров; – о фактическом вывозе товаров из России	Копия поручения на отгрузку экспортируемых грузов с указанием порта разгрузки с отметкой «Погрузка разрешена» пограничной таможни; – копия коносамента на перевозку экспортируемого товара, в котором в графе «Порт разгрузки» указано место, находящееся за пределами таможенной территории РФ
Реализация товаров при помощи посредников		Представляется с отметками российских таможен: – о выпуске товаров; – о фактическом вывозе товаров из России	Копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов, подтверждающих вывоз товаров за пределы России. Состав документов зависит от варианта вывоза товаров. Документы оформляются в том же порядке, что и при экспорте товаров без участия посредников

Организация раздельного учета НДС;

1. Компания сама решает, как вести раздельный учет. Выбранный способ утверждают в учетной политике (п. 10 ст. 165 НК РФ).	2. Способ раздельного учета должен быть экономически обоснованным. То есть надо учитывать специфику деятельности компании. Например, если продукция однородная, то распределять налог можно исходя из ее количества. А если нет, то корректнее использовать выручку или себестоимость	3. Данные раздельного учета надо подтвердить документально. Документы подходят любые: учетная политика, справка о расчете НДС, оборотно - сальдовые ведомости и другие регистры бухгалтерского или налогового учета, приказы руководителя о ведении раздельного учета.
4. Распределять нужно весь входной НДС. 1) по товарам, сырью и материалам, которые компания использовала в экспортной деятельности. 2) по общехозяйственным расходам, которые нельзя отнести конкретно к экспорту или реализации на внутреннем рынке (аренда, услуги связии т. п.).	5. Раздельный учет надо вести по каждой экспортной поставке отдельно, а не по всем вместе. Ведь входной налог можно принять к вычету только после того, как подтверждена нулевая ставка по экспорту. А подтверждают ее по конкретной экспортной поставке.	6. Правило пяти процентов здесь не работает. Раздельный учет надо вести, даже если из всех расходов компании затраты на экспортные сделки составляют 5 процентов или меньше (письмо Минфина России от 26 февраля 2013 г. № 03-07-08/5471

ЭКСПОРТ – ПАКЕТ ДОКУМЕНТОВ ВОВРЕМЯ НЕ СОБРАН (ПРОШЛО БОЛЕЕ 180 ДНЕЙ с ДАТЫ ВЫПУСКА ТАМОЖЕННЫМИ ОРГАНАМИ)

- Экспортер должен исчислить НДС с осуществленной экспортной операции по ставкам 10 или 18 % соответственно.
- Момент определения налоговой базы - день отгрузки. Операции подлежат включению в декларацию за налоговый период, дня отгрузки товаров, а значит надо подать уточненную декларацию за тот месяц, в котором была отгрузка.
- Выручку, полученную в иностранной валюте, пересчитывают в рубли по курсу на дату отгрузки товаров.
- Если впоследствии организация сможет собрать пакет документов, на право применения налоговой ставки 0 процентов, уплаченная сумма НДС подлежит вычету.
- Для этого нужно включить данные операции в декларацию за тот налоговый период, в котором собран полный пакет документов.
- Возмещение НДС на основании данной декларации и приложенных к ней документов производится не позднее трех месяцев со дня ее представления.
- Помимо НДС экспортеру надо заплатить и пени. Если потом он соберет документы и ему вернут НДС, пени не вернут, поскольку возврату не подлежат.
- Порядок возмещения НДС описан в НК РФ. При нарушении сроков возмещения НДС налоговыми органами, на сумму, подлежащую возврату налогоплательщику, начисляются %% исходя из ставки рефинансирования ЦБР.

Пакет документов собран позже 180 дней

- Если впоследствии организация собрала пакет документов, уплаченная сумма НДС подлежит вычету.
- Для этого нужно включить данные операции в декларацию за тот налоговый период, в котором собран полный пакет документов.
- Возмещение НДС производится не позднее трех месяцев со дня представления декларации.

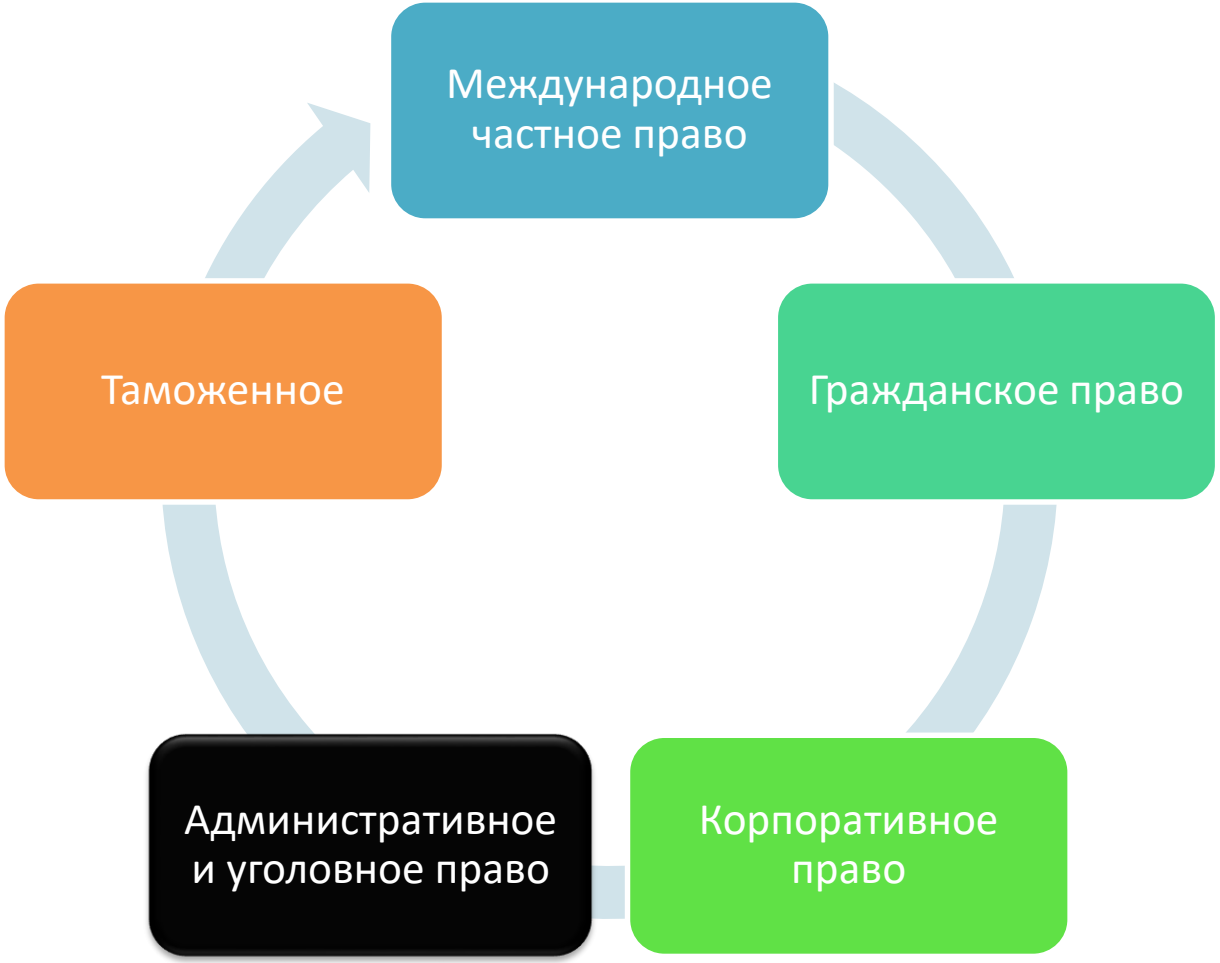
НАЛОГОВЫЕ ВЫЧЕТЫ ПРИ ЭКСПОРТЕ

- «Входящий» НДС, связанный с данными операциями, может быть предъявлен к вычету.
- Предъявлять НДС по материалам, товарам, работам и услугам, связанным с осуществлением экспортных операций, можно только после фактического осуществления экспорта и сбора всех документов (ст.165 НК РФ).
- Если организация предъявила НДС, уплаченный поставщикам товаров, к вычету сразу после оприходования этих товаров, ей необходимо восстановить соответствующие суммы НДС нужно не позднее налогового периода, в котором была оформлена на экспорт таможенная декларация. После подтверждения права на применение ставки 0 процентов данные суммы НДС будут снова предъявлены к вычету, но отражаться они будут уже в декларации по НДС по операциям, облагаемым по налоговой ставке 0 процентов, причем за тот месяц, в котором собран полный пакет документов.

НАЛОГОВЫЕ ВЫЧЕТЫ ПРИ ЭКСПОРТЕ

- Налоговые органы вправе проверить правильность применения метода.
- После подтверждения ставки на получение вычета есть 3 года (п. 2 ст. 173 НК РФ)
- Возмещение производится не позднее 3-х месяцев, со дня представления налоговой декларации по НДС по ставке 0% и необходимых документов.
- Суммы, подлежащие возмещению, засчитываются в счет текущих платежей по налогу, либо подлежат возврату налогоплательщику по его заявлению
- Налоговый орган принимает решение о возврате сумм налога и не позднее 3-х месяцев направляет его для исполнения в соответствующий орган федерального казначейства
- Возврат сумм осуществляется органами федерального казначейства в течение двух недель после получения ими решения налогового органа

Вариант №1:
Разобраться самому или нанять на работу к себе в компанию специалистов



Правильный вариант: Слаженный механизм юридических процессов в одном месте:

Контактная информация:

ООО «Варшавский и партнеры»
Санкт-Петербург, Финляндский пр.,
д. 4 лит А,
офис 217
телефон 339 229 8
E-mail: info@varshavskiy.su
www.varshavskiy.su