

УДК 657.26

Налогообложение НДС товаров при осуществлении внешнеторговых операций

@ Дедова Ольга Васильевна,
канд. экон. наук, доцент кафедры
«Бухгалтерский учет и налогообложение»,
Брянский государственный университет им академика И.Г. Петровского,
E-mail: o.vod2012@yandex.ru

@ Мельгуй Андрей Эдуардович,
канд. экон. наук, доцент кафедры
«Бухгалтерский учет и налогообложение»,
Брянский государственный университет им академика И.Г. Петровского,
E-mail: mae1089@yandex.ru

@ Ковалева Наталья Николаевна,
канд. экон. наук, доцент кафедры
«Бухгалтерский учет и налогообложение»,
Брянский государственный университет им академика И.Г. Петровского,
E-mail: kovaleva-nat@yandex.ru

Статья поступила 1 мая 2015 г.

В статье рассмотрены особенности исчисления налога на добавленную стоимость по внешнеэкономическим операциям. Описан порядок расчета косвенных налогов в части его начисления по товарам, перемещаемым в рамках Евразийского таможенного союза.

Ключевые слова: инвестиционная деятельность, источники финансирования, налоговые льготы, налог на прибыль организаций, налог на имущество организаций.

UDC 657.26

THE VAT TREATMENT OF GOODS AT FOREIGN TRADE OPERATIONS

@ Dedova Olga,
PhD of Economics, associate professor
Department of accounting and taxation
Bryansk State University named after Acad. I.G. Petrovsky
E-mail: o.vod2012@yandex.ru

@ Melguiy Andrey,
PhD of Economics, associate professor
Department of accounting and taxation
Bryansk State University named after Acad. I.G. Petrovsky
E-mail: mae1089@yandex.ru

@ Kovaleva Natalia,
PhD of Economics, associate professor
Department of accounting and taxation
Bryansk State University named after Acad. I.G. Petrovsky
E-mail: kovaleva-nat@yandex.ru

The article was received on May 1, 2015.

In the article the peculiarities of calculation of value added tax on foreign operations. Describes the procedure for calculation of indirect taxes in its accruals for goods transported within the framework of the Eurasian customs Union.

Key words: investment activity; financing sources; tax incentives; tax on profit; tax on property of organizations.

Налогообложение НДС внешнеторговых операций

Объектом налогообложения является передача материальных и нематериальных ценностей, результатов работ, услуг от одного лица другому. При этом не важно, какая это передача – возмездная или безвозмездная, между организациями и физическими лицами, между субъектами разных государств, всегда надо помнить об НДС. При осуществлении конкретной операции следует обратиться к Налоговому кодексу РФ и определить, облагается ли осуществляемой действие НДС [1].

Интересным с точки зрения расчетов с бюджетом по данному налогу является налогообложение НДС внешнеторговых операций. Общепринято в них включать ввоз и вывоз товаров, а также транзитное перемещение через таможенную территорию РФ.

Ввоз товаров без обязательств об обратном вывозе по-другому определяется как импорт, вывоз без обязательств ввезти обратно – как экспорт товаров.

Особенностью с точки зрения исчисления НДС является структура внешнеторговых операций, выделяемая при расчетах с бюджетом по данному налогу. Она заключается в резидентстве партнера российского налогоплательщика – имеет ли он отношение к Евразийскому таможенному союзу (рис. 1).

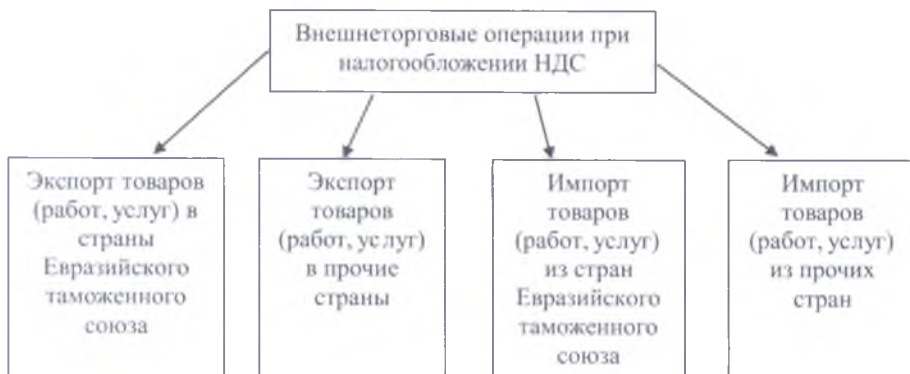


Рис. 1. Структура внешнеэкономических операций при расчетах по НДС

Приведенное разделение связано с тем, что по импортным операциям с контрагентами из стран Евразийского таможенного союза (ЕТС) формируется налоговая декларация по косвенным налогам. По

отношениям с партнерами из других стран и экспорту в страны ЕТС элементы налогообложения НДС отражаются в общей налоговой декларации, формируемой по внутрироссийским операциям.

Налог на добавленную стоимость при осуществлении внешнеэкономических операций взимается при возникновении двух объектов налогообложения:

- 1) реализации товаров и продукции на экспорт;
- 2) ввоза товаров на таможенную территорию РФ [1].

Плательщиками НДС по данным операциям признаются организации, индивидуальные предприниматели и лица, осуществляющие ввоз товаров на территорию РФ. Причем по первой категории операций налогоплательщик имеет право воспользоваться льготой на освобождение от исполнения обязанностей плательщика НДС.

Налоговые льготы по налогообложению НДС во внешнеторговой сфере представлены в табл. 1.

Таким образом, в табл. 1 приведены элементы внешнеторговых операций, которые на этапе изучения оснований и определения объекта налогообложения не включаются в состав налогооблагаемых операций.

Налоговая база по экспортным операциям определяется как стоимость реализуемых товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из рыночных цен с учетом акцизов по подакцизным товарам и без включения в них налога.

При реализации услуг международной связи в налоговую базу не включается стоимость услуг, оказанных иностранным покупателям.

При ввозе товаров на таможенную территорию налоговая база определяется путем сложения таможенной стоимости ввозимого импорта, таможенной пошлины и величины акцизов по подакцизным товарам [2].

В случаях ввоза товаров, являющихся продуктом переработки ранее вывезенных товаров в режиме переработки вне территории РФ, налоговая база определяется как стоимость таких услуг по формированию нового продукта. Налоговым периодом по всем видам внешнеэкономических операций является квартал. Следующим элементом НДС являются налоговые ставки. Дифференцируются они в зависимости от характера пересечения таможенной границы РФ и вида перевозимого товара. Применение налоговых ставок по НДС в отношении внешнеэкономической деятельности представим в табл. 2.

Для применения нулевой налоговой ставки необходимо подтверждение факта экспорта за пределы России. Для этого в налоговые органы предоставляются документы:

- 1) контракт или его копия с зарубежным партнером;
- 2) таможенная декларация или ее копия с отметками таможенного органа об убытии с территории России;
- 3) копии транспортных, товаросопроводительных и иных документов с отметками таможенников о вывозе товаров.

Данные документы являются общепринятыми, специфика документального оформления вывоза может быть обусловлена категорией товара (рис. 2).

Таблица 1

Налоговые льготы по НДС по внешнеэкономической деятельности

Наименование льготы	Содержание льготы
Освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС	При соответствии критериям по выручке не более 2 млн руб. за три календарных последовательных месяца и по структуре товаров – отсутствие реализации подакцизных товаров
Не признается объектом налогообложения	Обращение российской и иностранной валюты, кроме целей коллекционирования
Место осуществления операций	На территории, не признаваемой территорией РФ
Не подлежат налогообложению операции	<ol style="list-style-type: none"> 1. Предоставление в аренду помещений иностранным гражданам, аккредитованным на территории РФ 2. Реализация медицинских товаров зарубежного производства по перечню, установленному Правительством РФ: <ol style="list-style-type: none"> а) важнейшей и жизненно необходимой медицинской техники; б) протезно-ортопедических изделий, сырья и материалов для их изготовления и полуфабрикатов к ним; в) технических средств, включая автотранспорт, материалы, которые могут быть использованы исключительно для профилактики инвалидности или реабилитации инвалидов; г) очков (за исключением солнцезащитных), линз и оправ для очков (за исключением солнцезащитных)
Не облагается ввоз товаров	<p>По следующим основаниям:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) в качестве безвозмездной помощи РФ; 2) медицинских товаров, сырья и комплектующих к ним; 3) материалов для изготовления медицинских иммунологических препаратов для диагностики, профилактики и (или) лечения инфекционных заболеваний; 4) культурных ценностей, приобретенных или полученных государственными или муниципальными учреждениями; 5) всех видов печатных изданий, получаемых государственными и муниципальными библиотеками и музеями по международному книгообмену; 6) товаров, произведенных в результате хозяйственной деятельности российских организаций на земельных участках, являющихся территорией иностранного государства с правом землепользования Российской Федерации на основании международного договора; 7) технологического оборудования (в том числе комплектующих и запасных частей к нему), аналоги которого не производятся в Российской Федерации; 8) необработанных природных алмазов; 9) предназначенных для официального пользования иностранных дипломатических и приравненных к ним представительств, а также для личного пользования дипломатического и административно-технического персонала этих представительств, включая членов их семей, проживающих вместе с ними; 10) валюты Российской Федерации и иностранной валюты, банкнот, являющихся законными средствами платежа (за исключением предназначенных для коллекционирования), а также ценных бумаг – акций, облигаций, сертификатов, векселей; 11) продукции морского промысла, выловленной и (или) переработанной рыбопромышленными предприятиями (организациями) Российской Федерации; 12) судов, подлежащих регистрации в Российском международном реестре судов; 13) товаров, за исключением подакцизных, перемещаемых в рамках международного сотрудничества Российской Федерации в области исследования и использования космического пространства, а также соглашений об услугах по запуску космических аппаратов; 14) незарегистрированных лекарственных средств, предназначенных для оказания медицинской помощи по жизненным показаниям конкретных пациентов, и гемопоэтических стволовых клеток и костного мозга для проведения неродственной трансплантации

**Применяемые налоговые ставки по НДС
в отношении внешнеэкономической деятельности**

Налоговая ставка по НДС	Наименование операций
0%	Налогообложение по данной ставке производится в отношении операций: 1) реализация товаров, вывезенных в режиме экспорта; 2) услуги по международной перевозке товаров; 3) работы и услуги по перевалке и хранению товаров, полученных или перемещаемых за пределы России; 4) услуги внутреннего водного транспорта по вывозу экспортируемых товаров; 5) транспортировка товаров, помещенных под режим таможенного транзита; 6) транзитная перевозка пассажиров и багажа; 8) реализация товаров дипломатическим представительствам и международным организациям; 9) перевозка экспортных и импортных товаров на основании договоров фрахтования судов
10%	Налогообложение по данной ставке производится в отношении операций: 1) продовольственных товаров, товаров для детей, периодической печатной и книжной продукции, медицинских товаров, если ввоз или вывоз этих товаров не льготируется; 2) приведенных выше операций по ставке 0%, если экспортная или импортная направленность не подтверждена соответствующими документами
18%	Все прочие операции

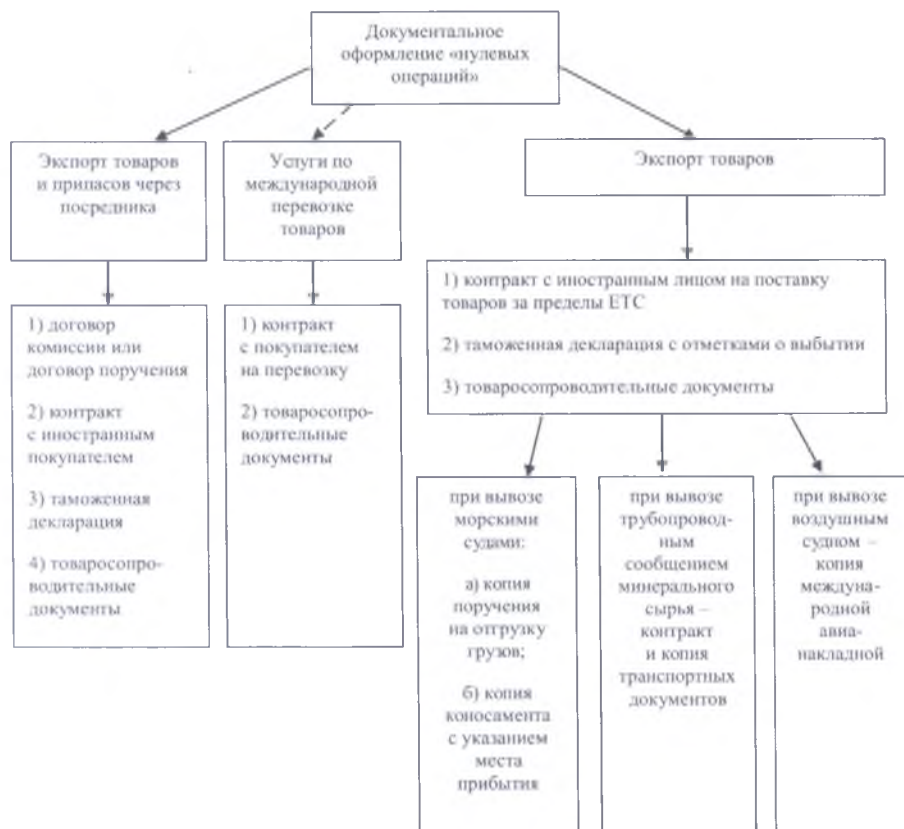


Рис. 2. Документы, подтверждающие экспорт товаров за пределы территории РФ

Анализ положений ст. 165 НК РФ позволяет говорить о том, что при любом вывозе товаров, выполнении работ и услуг за границей подтверждающими документами является договор с партнером о реальности заключенной сделки, таможенная декларация, если перевозились вещественные ценности, с отметками таможенных органов и товаросопроводительные документы, наименование и особенности формирования которых напрямую зависели от вида перемещаемых ценностей или территории оказания работ, услуг, а также условий их осуществления. Влияет на характер оформляемых товаросопроводительных документов вид транспорта, которым перевозятся товары.

Расчет НДС по экспортным операциям производится путем перемножения налоговой базы (стоимости вывозимых товаров и продукции) и налоговой ставки (по подтвержденным операциям – 0%, по неподтвержденным – 10 или 18% в зависимости от вида товара).

НДС по товарам, работам, услугам, использованным при производстве и доставке экспортируемых товаров, подлежит включению в состав налоговых вычетов (зачету) при наличии документов, подтверждающих экспорт. Тогда к уплате в бюджет будет сформирована разница между НДС по экспортным операциям и величиной налоговых вычетов.

Уплата НДС по экспортным операциям зависит от своевременности предоставления подтверждающих документов: вовремя представили – налог не платится, не вовремя представили или вообще не представили – дата платежа определяется как день расчетов по НДС по внутрироссийским операциям за налоговый период, на который пришлась отгрузка экспортируемых товаров. При этом необходимо заплатить все приучающиеся суммы пени и штрафов за просрочку платежа.

Документы все же представили, но после 180 дней и до трехлетнего срока – НДС вернут, но без возврата штрафных санкций.

Пример.

С таможенной территории Российской Федерации ООО «Гранд» вывезена в таможенном режиме экспорта партия прямогонного бензина (25 тонн). Таможенная стоимость 1 тонны бензина – 21 500 руб.

В соответствии с НК РФ ставка акциза – 11 300 руб. за 1 тонну. Товар задекларирован 21 мая текущего года. Документы, подтверждающие факт экспорта, общество представило 25 ноября. Определим порядок расчетов по НДС и акцизам, исчисленным по данной операции.

На момент фактического экспорта бензина за пределы России по НДС применяется нулевая налоговая ставка, а по акцизам возможно освобождение при предъявлении банковской гарантии. Поскольку по условию задачи не сказано, что общество предоставило такую таможенную и налоговую гарантию, то при вывозе прямогонного бензина необходимо рассчитать и уплатить величину акциза исходя из объема вывезенного подакцизного товара в натуральном выражении:

$$\text{Акциз} = 25 \text{ т} \times 11\,300 \text{ руб.} = 282\,500 \text{ руб.}$$

НДС определяется исходя из налоговой базы и налоговой ставки 0%:

$$\text{НДС} = ((21\,500 \text{ руб.} \times 25 \text{ т}) + 282\,500 \text{ руб.}) \times 0\% = 0 \text{ руб.}$$

В результате на дату таможенного декларирования прямогонного бензина необходимо уплатить величину акцизов в размере 282 500 руб.

Последний день срока сбора и представления документов, подтверждающих факт экспорта, истекает 17 ноября, следовательно, ООО «Гранд» не уложилось в установленные сроки. Общество обязано пересчитать величину экспортного НДС по внутрироссийским ставкам за период, на который приходится фактический экспорт товаров, т.е. за второй квартал, и перечислить сумму налога в бюджет.

$$\text{НДС} = ((21\,500 \text{ руб.} \times 25\%) + 282\,500 \text{ руб.}) \times 18\% = 147\,600 \text{ руб.}$$

На последний день истечения срока представления документов общество должно уплатить сумму налога в размере 147 600 руб. и величину пени исходя из 1/300 ставки рефинансирования, установленной для налогообложения (8,25%) за просрочку платежа от даты платежа за второй квартал до даты фактического платежа (17 ноября):

$$147\,600 \times 119 \text{ дней} \times 1/300 \times 8,25\% = 4830 \text{ руб.}$$

После представления документов, подтверждающих экспорт, ООО «Гранд» имеет право на основе представленных налоговых деклараций вернуть сумму акцизов в размере 282 500 руб. и НДС в сумме 147 600 руб., но не имеет право на возврат пени в размере 4830 руб.

Порядок исчисления косвенных налогов

Товары, перемещаемые в рамках Евразийского таможенного союза, облагаются косвенными налогами, порядок которого следует назвать особым хотя бы потому, что НДС и акцизы не разделяются отдельно, а объединяются в одну группу – косвенные платежи.

Взимание данных налогов осуществляется по принципу назначения, который предусматривает нулевую ставку при экспорте товаров по НДС и освобождение от уплаты акцизов.

Для подтверждения льготы по экспорту товаров в страны ЕТС в налоговые органы представляют документы, отраженные в табл. 3.

При непредставлении названных документов в течение 180 дней с даты отгрузки товаров суммы косвенных налогов должны быть уплачены за период, который является налоговым для каждого из видов косвенных обязательств, с правом на вычет (зачет) сумм НДС согласно налоговому законодательству по внутрироссийским операциям. При этом с даты отгрузки до момента фактической уплаты косвенных налогов начисляют пени.

При предоставлении подтверждающих документов в более поздние сроки, чем 180 дней (но не более 3 лет), косвенные налоги подлежат возврату или возмещению из бюджета, но сумма пени не возвращается.

Следует отметить, что налоговая декларация по косвенным налогам предоставляется только при импорте товаров, по экспорту все операции отражаются в единых декларациях, включающих внутрироссийские операции и внешнеторговые операции со странами, не являющимися участниками ЕТС.

При импорте товаров с территории стран – участниц ЕТС в налогообложении есть свои особенности. Ввоз товаров на территорию России из государств – членов ЕТС можно разделить на облагаемые и необлагаемые, причем в облагаемых отдельно выделяется порядок налогообложения товаров, подлежащих маркировке (рис. 3).

Таблица 3

**Документальное оформление косвенных налогов
по внешнеэкономическим операциям в рамках
Евразийского таможенного союза**

Экспорт товаров	Импорт товаров
1) налоговая декларация по НДС (и акцизам по подакцизным товарам)	1) налоговая декларация по косвенным налогам
2) договоры, заключенные с налогоплательщиками другого государства, являющимися и не являющимися членами ЕТС	2) заявление на бумажном носителе в 4 экземплярах и в электронной форме
3) выписка банка, подтверждающая зачисление выручки от реализации экспортной продукции, на счет экспортера, или внесение самим экспортером полученной выручки при оплате за наличный расчет. Для РФ данный документ с 2015 г. не включается в перечень оправдательных документов для подтверждения нулевой ставки по экспорту за пределы ЕТС, поэтому он не предоставляется и по вывозу товаров в государства – члены ЕТС	3) выписку банка, подтверждающую факт уплаты косвенных налогов
	4) транспортные документы, подтверждающие перемещение товаров через таможенную границу
	5) счета-фактуры, оформленные согласно законодательству страны, из которой ввезен товар
4) заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов с отметкой налогового органа государства, на территорию которого ввезен товар, с отметкой об уплате налога	6) договоры, на основании которых приобретены товары, импортированные территорию России
5) транспортные или товаросопроводительные документы, подтверждающие перемещение товаров с территории одного государства на территорию другого, при этом оба должны являться членами ЕТС	7) информационное сообщение, предоставляемое продавцом покупателю о том, что товары были приобретены с территории государства – члена ЕТС, включая данные о контракте с предыдущим владельцем товаров, сведения о его наименовании и месте нахождения
6) иные документы, подтверждающие обоснованность применений нулевой ставки по НДС или освобождение от уплаты акцизов	8) договоры комиссии, в случаях когда импортные товары перепродаются на территории государства – участника ЕТС или ввезены комиссионером для перепродажи

Взимание налогов при импорте товаров осуществляется уполномоченными государственными органами той страны, на территорию которой ввозится товар. Налоговые ставки по таким товарам не должны превышать тех, которые установлены по аналогичным внутренним операциям.

По НДС налоговая база определяется на дату принятия на учет у налогоплательщика импортных товаров на основе стоимости приобретенных товаров и акцизов по подакцизным товарам. По акцизам налоговая база определяется на аналогичную дату:

- объем, количество, иные показатели ввозимых маркированных товаров в натуральном выражении, по которым установлены твердые налоговые ставки (руб.);
- стоимость импортных товаров, если налогообложение производится по адвалорным (в процентах) налоговым ставкам;

- объем ввозимых маркированных товаров в натуральном выражении при применении твердой налоговой ставки и стоимости ввозимых подакцизных товаров (исчисляемая исходя из максимальных розничных цен при применении адвалорной налоговой ставки) – по товарам, в отношении которых установлено применение комбинированных налоговых ставок.



Рис. 3. Классификация операций в целях налогообложения импорта в рамках ЕТС косвенными налогами

Налоговые ставки по товарам, ввезенным на территорию РФ из государств – участников ЕТС, применяются те же, что и по внутрироссийским операциям.

Косвенные налоги, за исключением акцизов по маркируемым подакцизным товарам, уплачиваются не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем принятия на учет импортированных товаров. Уплата акцизов по маркируемым подакцизным товарам производится в сроки, установленные законодательством государства-члена [3].

На территории России к маркируемым товарам относятся алкогольная продукция, табак и табачные изделия. Марки импортеру реализует таможенный орган РФ, уполномоченный Государственным таможенным комитетом на выполнение функций по операциям с марками при ввозе импортной продукции, подлежащей маркировке.

Уплата акцизов по подакцизным товарам, подлежащим маркировке, производится не позднее 25-го числа месяца, следующего из месяца, определяемым как налоговый период, в котором был осуществлен ввоз подакцизных товаров.

Не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем принятия на учет ввезенных товаров из стран ЕТС, налогоплательщик обязан представить налоговую декларацию по косвенным налогам. При этом представляются документы, отраженные в табл. 3.

Уплаченный при ввозе импортных товаров НДС подлежит включению в состав налоговых вычетов или зачету в порядке, характерном для внутрироссийских операций.

Обобщая вышеизложенное, отметим, что экспорт товаров за пределы РФ в страны – участницы Евразийского таможенного союза и другие облагается по нулевой ставке, подтверждающейся пакетом документов, различающимся в зависимости от страны назначения, но в любом случае связанным с товаросопроводительными документами по вывозу за рубеж.

Импорт товаров облагается НДС, но в налоговую базу при ввозе из государств ЕТС не включаются таможенные пошлины, однако при этом по внутриевразийским операциям необходим более полный пакет подтверждающих документов.

Таким образом, основное отличие с точки зрения исчисления НДС по операциям со странами ЕТС и прочими государствами заключается в расчете налоговой базы по импортным операциям и содержании документов, подтверждающих внешнеторговую операцию.

Библиографический список

1. Налоговый кодекс РФ, часть первая и вторая [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
2. Таможенный кодекс РФ [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
3. Федеральный закон от 27.11.2010 № 311-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации» [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
4. Сакс Дж. Конец бедности. Экономические возможности нашего времени. – М., 2011. – 424 с.
5. Ковалева Н. Н. Синхронное планирование развития социальных и экономических процессов в учетно-аналитической системе агроформирований // В&М Publishing. Theoretical and practical issues of ensuring the economic interests of the modern innovative society. 2nd edition: research articles, В&М Publishing, San Francisco, California. 2014. 172pp. DOI: 10.15350/L-3/2.
6. Постникова Л. В. Документальное оформление экспортных операций: базисные условия поставки внешнеторгового договора // Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. – 2011. – № 6.
7. Хоружий Л. И., Дедова О. В. Бухгалтерский учет расчетов по НДС при применении специальных налоговых режимов // Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. – 2013. – № 9.

Издательский Дом «ПАНОРАМА»

ПОДПИСКА–2016

www.panor.pf ♦ www.panor.ru

ЖУРНАЛ «НАЛОГИ И НАЛОГОВОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ»

РЕПЕТИТНОЕ ОТНОШЕНИЕ НАЛОГАМ КАК ОБРАЗ ЖИЗНИ

Налоги — одна из двух неизбежных данностей современного мироздания.

Наш журнал для тех, кто хочет сделать эту неизбежность комфортной и найти золотую редину между исполнением установленных государством налоговых обязательств и льнейшим эффективным развитием своего бизнеса.

Действующее налогообложение многогранно и ориентируется как на нормы налогового кодекса, так и на судебную практику. Поэтому важно использовать в активной деятельности налоговый нагатор, обеспечивающий оперативную формуляцию о новациях законодательства, анализ судебной практики с изложением мнений участников налоговых споров и комментариев судебных решений, в котором имеются практические консультации по достижению налоговой безопасности компании.

Наша задача — предоставить читателю объективную картину наиболее интересных налоговых споров, и не только выигранных налогоплательщиками, но и проигранных ими. Такие разъяснения и анализ наиболее интересных судебных решений позволят предостеречь читателя от возможных налоговых рисков, избавить его от необходимости вступать в заведомо проигрышный налоговый спор.

В каждом номере журнала представлены комплексный юридический анализ правоприменения налоговых норм, всестороннее рассмотрение «выигрышных» и «проигрышных» аргументов сторон, а также эффективных методов налогового планирования.

Всесторонняя информированность налогоплательщика — залог профессиональной работы. Ни одно письмо наших подписчиков



с интересующими их вопросами по теме журнала не останется без ответа.

В качестве бонуса подписчикам — ежемесячный журнал «Новое в законодательстве для бухгалтера. Документы и комментарии» (96-144 стр.).