

Аскерова Асра Физули кызы
Askerova Asra Fizuli kizi
студент «Финансового Университета при правительстве РФ»
Института Открытого и заочного образования
Направления «Налоги налоговое консультирование»
The student of Finance University under the government of RF
of Institute of open and extramural education
faculty «Tax and tax consultation»
e-mail: a_esra@mail.ru

Особенности НДС при импортных и экспортных операциях

Features of VAT for import and export operations

Аннотация

В статье рассматриваются особенности НДС по начислению и уплате при импортных и экспортных операциях. Уделено внимание случаям, когда при экспорте полный пакет документов собирается в течение 180 дней, соответственно НДС учитывается по ставке 0% и напротив, когда пакет документов не готов в течение 180 дней и учитывается по ставке 18%. Подробно обсуждаются документы, необходимые для подтверждения 0% ставки. Одним из документов, входящих в этот пакет, является ГТД (Грузовая Таможенная Декларация) с отметкой таможи в пункте пересечения границы. Отмечены сложности, которые появляются при получении данного документа.

Отдельно рассматриваются особенности по уплате НДС при импорте: как определяется сумма НДС, уплачиваемая на таможне, какие условия нужно выполнить для принятия НДС к вычету, кем и где уплачивается налог, какие сложности и особенности вызывает уплата данного налога. Основные проблемы связаны с процедурами на таможне.

Для более четкого представления трудностей, связанных с уплатой НДС при экспортно-импортных операциях, автор привел ситуации на примере строительной компании «ЭНКА».

В связи со стремительно развивающимся экспортом и импортом в России, НДС принимает все более весомое значение в процессе внешнеэкономической деятельности.

Abstract

The article discusses the peculiarities of VAT on the accrual and payment of import and export transactions. Attention is paid to cases when exporting a full package of documents is collected within 180 days, accordingly VAT is accounted for at a rate of 0% and vice versa, when a package of documents is not ready for 180 days and is accounted for at a rate of 18%. The documents required to confirm the 0% rate are discussed in detail. One of the documents included in this package is the cargo customs declaration (Cargo Customs Declaration) with the customs mark at the border crossing point. Difficulties appear when receiving this document.

Specifically, the specifics of VAT payment for imports: how to determine the amount of VAT paid at the customs, what conditions need to be met for the adoption of VAT to deduct, who and where the tax is paid, what difficulties and particularities cause the payment of this tax. The main problems are related to customs procedures.

For a clearer presentation of the difficulties associated with the payment of VAT for export-import transactions, the author cited the situation on the example of the construction company ENKA.

In connection with the rapidly developing exports and imports in Russia, the VAT is becoming increasingly important in the process of foreign economic activity.

Ключевые слова

НДС, экспорт, импорт, таможня

Keywords

VAT, export, import, customs

НДС обозначает с немецкого языка «облагороженный налог с оборот», основателем данного налога был Вильгельм фон Сименс – немецким промышленником. В России НДС был введен с 01/01/1992 года, с 2001 года он регулируется 21 главой НК РФ. Уплата и начисление НДС при экспортно-импортных транзакциях имеет свои особенности.

По Таможенному кодексу Таможенного союза ст. 212: «Экспорт - таможенная процедура, при которой товары Таможенного союза вывозятся за пределы таможенной территории Таможенного союза и предназначаются для постоянного нахождения за ее пределами». [3] «... в данном случае обязательство иностранного покупателя перед организацией выражено и подлежит исполнению в иностранной валюте. Поскольку контрагентом организации является нерезидент России, такие валютные операции осуществляются без ограничений». [4], [1]

Реализация товаров, которые были вывезены в таможенной процедуре экспорта, облагается НДС по нулевой ставке (пп. 1 п.1 ст. 164 НК РФ).

Налоговая база определяется последним числом квартала, в котором был собран полный пакет документов, они предусмотрены по ст. 165 НК РФ (п.9 ст. 167 НК РФ). Данные документы должны быть предоставлены в налоговый орган в течение 180 календарных дней с того момента, как товары были помещены под таможенную процедуру экспорта (п. 9 ст. 165 НК РФ). В этой ситуации все документы собраны и переданы в налоговый орган вовремя.

В рассматриваемой ситуации обязательство покупателя выражено перед продавцом и следует оплате в иностранной валюте. Поэтому для определения налоговой базы выручка организации отражается в рублях по курсу который был установлен Банком России на дату отгрузки товара (п.3 ст. 153 НК РФ).

Важно отметить, что если при покупке товара, который был реализован на экспорт, организация приняла к вычету «входной» НДС, то этот НДС необходимо восстановить в период, когда товар будет отгружен иностранному покупателю (пп. 5 п. 3 ст. 170 НК РФ). Сумма НДС, которая была восстановлена, подлежит вычету в определенном налоговом периоде, в котором была определена налоговая база по операциям реализации товаров на экспорт (п. 9 ст. 167 НК РФ), т.е., как упоминалось выше, на последнее число квартала, в который был собран полный пакет документов.

С 1 января 2015 г. требование пп. 5 п.3 ст. 170 НК РФ перестало применяться, согласно которому налогоплательщик должен восстанавливать НДС, который был принят к

вычету по товарам (работам, услугам), а также по основным средствам и нематериальным активам и имущественным правам, в случае их дальнейшего использования для операций, которые облагаются НДС по нулевой ставке. Данные изменения были внесены в пп. «б» п. 5 ст. 1, ч. 5 ст. 9 Федерального закона от 24.11.2014 г. № 366-ФЗ.

«Входной» НДС, который был принят к вычету, подлежит восстановлению в случае дальнейшего использования товаров (работ услуг), имущественных прав для операций, облагаемых НДС по нулевой ставке, при условии что данное использование началось до 1 января 2015 г. Считается, что это не относится к ситуациям, когда использование началось до 1 января 2015 г., а сама отгрузка товаров произошла после этой даты (пп. 5 п. 3 ст. 170 НК РФ, пп. "б" п. 5 ст. 1, ч. 5 ст. 9 Закона N 366-ФЗ). Также в письме Минфина России от 13.02.2015 г. № 03-07-08/6693 говорится о том, что в данном случае суммы НДС подлежат восстановлению, это обусловлено НК РФ ст. 172 п. 3, по нему установлен особый порядок принятия к вычету «входного» НДС, в отношении операций, облагаемых НДС по нулевой ставке. Такой НДС принимается к вычету в налоговом периоде, на который приходится на момент определения налоговой базы, который установлен п.9 ст. 167 НК РФ.

Далее нами будет рассмотрено, когда и как нужно начислить НДС при неподтверждении ставки 0%. Если по истечении 180 календарных дней, налогоплательщик не предоставил полный перечень документов (их копии), операции по реализации товаров (товаров, которые вывезены в таможенной процедуре экспорта, а также товаров, помещенных под таможенную процедуру свободной таможенной зоны, при условии представления в налоговые органы документов, предусмотренных статьей 165 НК РФ) подлежат налогообложению по налоговым ставкам, предусмотренным по п. 2 и 3 ст. 164 НК РФ (10%). В случае, если налогоплательщик представляет в налоговые органы документы (их копии), которые обосновывают применение налоговой ставки в размере 0%, суммы налога, которые были уплачены, подлежат возврату налогоплательщику в порядке и на условиях, предусмотренные ст. 176 и 176.1 НК РФ.

Документы должны быть предоставлены в налоговый орган в срок не позднее 180 календарных дней с момента оформления следующих документов: транспортных, товаросопроводительных и (или) иных с указанием пункта назначения, который находится за пределами территории РФ и других территорий, которые находятся под ее юрисдикцией. При непредоставлении документов вовремя, ситуация, аналогичная описанной выше.

Документы, которые необходимо предоставить в налоговый орган до 180 дней для подтверждения экспортной операции и ставки НДС 0%, следующие:

1. контракт (копия контракта) налогоплательщика на поставку товаров в пункт назначения, который находится за пределами РФ и иных территорий, которые находятся под ее юрисдикцией.

2. копии транспортных, товаросопроводительных и иных документов, которые подтверждают вывоз товаров в пункт назначения, который находится за пределами территории РФ и иных территорий, которые находятся под ее юрисдикцией.

При реализации товаров, которые предусмотрены пп. 1 или пп. 8 п.1 ст. 164 НК РФ, через комиссионера (либо агента, либо поверенного) по договору комиссии, агентскому договору или договору комиссии для подтверждения того, что обоснованно применять налоговую нулевую ставку процентов (или особенностей налогообложения) и налоговых вычетов, нужно предоставить в налоговые органы следующие документы:

1. договор комиссии, договор поручения либо агентский договор (копии договоров) налогоплательщика с комиссионером, поверенным или агентом;

2. контракт (копия контракта) лица, который осуществляет поставку товаров на экспорт или поставку припасов по поручению налогоплательщика (в соответствии с договором комиссии, договором поручения либо агентским договором), с иностранным лицом на поставку товаров (припасов) за пределы таможенной территории Таможенного союза и (или) припасов за пределы Российской Федерации;

3. таможенная декларация (ее копия) с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в процедуре экспорта, и российского таможенного органа места убытия, через который товар был вывезен с территории Российской Федерации и иных территорий, находящихся под ее юрисдикцией.

Если налогоплательщик не собрал пакет документов за 180 дней, то он обязан заплатить НДС по ставке 18%, а также он должен платить пени.

Пеня за каждый день просрочки определяется в процентах от неуплаченной суммы налога или сбора.

Процентная ставка пени принимается равной одной трехсотой действующей в это время ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации.

Рассмотрим особенности НДС при импорте товаров. В соответствии с НК РФ ст. 11 п.2 и ст. 146 п.1 пп.4, ввоз (импорт) товаров на территорию РФ и иные территории, которые находятся под ее юрисдикцией (искусственные острова, установки, сооружения), является объектом обложения НДС. Импортным товаров является любое имущество, которое перемещается через границу РФ.

Особенностью НДС при импорте считается то, что НДС, который взимается при ввозе, является одновременно налоговым и таможенным платежом, по ТК ТС ст.70 п.1 пп.3. По этой причине порядок его исчисления и уплаты регулируется одновременно Налоговым кодексом РФ, Таможенным кодексом ТС, а также Федеральным законом от 27.11.2010 г. № 311-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации».

НДС уплачивается в том государстве, таможенный орган которого осуществляет выпуск товаров (за исключением товаров, которые выпущены в процедуре таможенного транзита), при ввозе товара на территорию Таможенного Союза. Если в РФ импортируются товары из страны, которые не являются участниками Таможенного Союза, то налог уплачивается в РФ, так как выпуск товаров осуществляется российским таможенным органом.

При ввозе товаров НДС должен платить декларант, т.е. лицо, которое декларирует товары либо от имени которого декларируются товары. В случае, когда декларирование производится таможенным представителем, то он несет солидарную с декларантом обязанность по уплате НДС.

Существует ряд товаров, которые освобождены от НДС при ввозе на территорию РФ, в соответствии с ТК ТС ст. 80 п.3 и НК РФ ст.150, некоторые из них: товары, которые ввозятся в адрес одного получателя от одного отправителя по одному транспортному документу, общая таможенная стоимость которых не превышает 200 евро по курсу на момент возникновения обязанности (кроме товаров личного пользования); товары, ввозимые в качестве безвозмездной помощи РФ по соответствующему закону РФ о Безвозмездной помощи от 04.05.1999 г. №95-ФЗ (в ред. от 24.11.2008 г.), определенные медицинские товары отечественного и зарубежного производства и т.д.

НДС уплачивается по ставке 10% или 18% в зависимости от типа ввозимого товара, чтобы определить ставку, нужно воспользоваться перечнем кодов товаров по ТН ВЭД ТС В Едином таможенном тарифе ТС, действующая редакция от 16.07.2012 г.

Сумма НДС, которая должна быть уплачена на таможне, определяете следующим путем,

$$\text{НДС} = (\text{ТС} + \text{ТП} + \text{А}) * \text{С},$$

где:

ТС – таможенная стоимость ввозимого товара;

ТП – Таможенная пошлина;

А – сумма акциза;

С – ставка НДС 10% или 18%.

Срок уплаты НДС зависит от таможенной процедуры, под которую помещаются товары (ТК ТС ст.211 п.3 пп.1), при выпуске товаров для внутреннего потребления налог нужно уплатить до их выпуска, по ТК ТС ст.211 п.3 пп.1.

При этом в случае, когда для ввозимых товаров установлены ограничения по пользованию или распоряжению, то если нарушаются такие ограничения, либо изменения цели использования товаров сроком уплаты налога признается первый день совершения нарушения или день регистрации таможенной декларации (если день совершения нарушения не установлен). Основание - абз. 3 пп. 2 п. 3 ст. 211 ТК ТС.

При помещении товара под таможенную процедуру временного ввоза (допуска), НДС должен быть уплачен до выпуска товаров в соответствии с указанной таможенной процедурой при уплате всей суммы ввозных таможенных пошлин, налогов, которые подлежат уплате за установленный срок временного ввоза (пп. 1 п. 3 ст. 283 ТК ТС).

Принять к вычету сумму НДС, уплаченную при ввозе товаров, вправе только плательщики НДС (п. 1 ст. 171 НК РФ).

Для вычета требуется выполнение следующих условий: товар должен быть ввезен в одной из трех таможенных процедур - выпуска для внутреннего потребления, временного ввоза, переработки вне таможенной территории; товар приобретен для операций, которые облагаются НДС; товар принят к учету, факт уплаты налога подтвержден соответствующими первичными документами.

Организация «ЭНКА» имеет некоторые особенности, связанные с НДС. Основные особенности по учету НДС имеют место при экспорте. Как нами было ранее отмечено, чтобы для того, чтобы подтвердить ставку 0% и заявить вычет входного НДС, необходимо собрать пакет документов, определенный налоговым кодексом. Одним из документов, входящих в этот пакет, является ГТД (Грузовая Таможенная Декларация) с отметкой таможни в пункте пересечения границы. Сложность заключается в том, что фактически получить такой документ практически нереально, т.к., во-первых, в основном применяется электронное декларирование (его ввели позже положений кодекса, но изменений в кодекс не вносили), во-вторых, даже при бумажном декларировании бухгалтерия, как правило, получает экземпляр ГТД, вышедший из таможни в пункте отгрузки, а экземпляр, с которым машина пересекает границу, достается вместе с товаром покупателю. Т.е., чтобы получить требуемый кодексом документ, необходимо следить, чтобы водитель взял в рейс экземпляр «организации» и затем вернул его со всеми отметками, чего в реальной жизни добиться крайне сложно.

Еще одной неприятной особенностью экспортного НДС является необходимость полного восстановления входящего НДС, принятого ранее к вычету по экспортируемым основным средствам. Дело в том, что к моменту продажи ОС может быть в значительной мере или даже полностью амортизировано. В этой ситуации получается, что финансовый результат от продажи незначительный.

Единственной особенностью НДС при импорте является то, что компания платит его не поставщику, а на таможню. При этом таможенный НДС всегда платится авансом, без его уплаты товар не выпускается в обращение.

Итак, на теории никаких особых сложностей учет НДС по экспортным и импортным операциям вызывать не должен, но на практике это достаточно проблематично. Чтобы подтвердить нулевую ставку процента по экспорту, нужно собрать полный пакет документов, описанный выше, при этом он должен быть готов вовремя, в течение 180 дней. Одним из таких документов является ГТД (Грузовая Таможенная декларация), которая вызывает сложности у налогоплательщика, в частности у компании «ЭНКА», во-первых, в основном применяется электронное декларирование (его ввели позже положений кодекса, но изменений в кодекс не вносили), во-вторых, даже при бумажном декларировании бухгалтерия, как правило, получает экземпляр ГТД, вышедший из таможни в пункте отгрузки, а экземпляр, с которым машина пересекает границу, достается вместе с товаром

покупателю. Что касается НДС при импорте, нужно оплачивать его авансом, так как без его уплаты товар не выпустят в обращение. Оплата должна происходить в срок, предусмотренный НК РФ. Затем компания имеет право принять НДС к вычету, соблюдая условия по НК РФ.

Список использованных источников

1. Гражданский Кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 г. № 51-ФЗ (ред. от 06.04.2015 г.) // [Электронный ресурс]. – СПС «Консультант Плюс» <http://www.consultant.ru/>
2. Налоговый кодекс РФ (часть 2) от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ (ред. 08.03.2015 г.) // [Электронный ресурс]. – СПС «Консультант Плюс» <http://www.consultant.ru/>
3. Таможенный кодекс Таможенного Союза (приложение к Договору о Таможенном кодексе Таможенного союза, принятому Решением Межгосударственного Совета ЕврАзЭС на уровне глав государств от 27.11.2009 № 17) (ред. от 10.10.2014 г., с изм. От 08.05.2015 г.) // [Электронный ресурс]. – СПС «Консультант Плюс» <http://www.consultant.ru/>
4. Федеральный закон от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» (ред. от 04.11.2014 г.) // [Электронный ресурс]. – СПС «Консультант Плюс» <http://www.consultant.ru/>
5. Гришкина С.Н. Бухгалтерский (финансовый) учет: учебник/ С.Н. Гришкина, О.В. Рожнова, Ю.В. Щербина. ФГБОУ ВПО "Финансовый университет при Правительстве РФ", кафедра бухгалтерского учета.— М.: Финуниверситет, 2010.— 160 с.
6. Карпутова И.Г. Организационно-методические аспекты бухгалтерского учета импортных товарных операций. // Вестник СибУПК. — 2014. — №3.
7. Коровина М.А., Сигидов Ю.И. Оценка активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, в соответствии с российскими и международными стандартами учета. // Международный бухгалтерский учет. — 2013. — №10.