Новосибирский государственный аграрный университет

Экономический институт

Кафедра бухгалтерского учета и аудита

**Реферат**

**"Начисление и отражение в учете налога на добавленную стоимость при экспортно-импортных операциях"**

Новосибирск 2010

**Введение**

В современном мире ни одно государство не может нормально функционировать и динамично развиваться, находясь в изоляции от других стран. С усилением роли научно-технического прогресса и международного разделения труда возникли новые и укрепились уже существующие отношения во внешнеторговой деятельности, которые выражаются в виде экспортно-импортных операций. По мере интеграции России в мировое хозяйство, все более важным и результирующим фактором ее экономической жизни становятся экспортно-импортные операции. В сферу международной торговли вовлекается все больше предприятий, подчиняющиеся в своей деятельности законам мировой экономики и самостоятельного освоения внешнего рынка.

Федеральным законом от №164-ФЗ «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности» внешнеэкономическая деятельность определена как деятельность по осуществлению сделок в области внешней торговли товарами (импорт и экспорт товаров), услугами, информацией и интеллектуальной собственностью.

Целью данной работы является рассмотрение налога на добавленную стоимость при экспортно-импортных операциях.

Налог на добавленную стоимость – это разновидность косвенного налога на товары и услуги. Устанавливается в процентах от облагаемого оборота. НДС является формой изъятия части добавленной стоимости, создаваемой на всех этапах производства и реализации товара, до перехода его к конечному потребителю. Это один из самых распространенных косвенных налогов на товары и услуги.

В настоящее время НДС играет важную роль в налоговых системах в более чем 40 государствах мира. Особенно широкое распространение этот налог получил в европейских странах. Многолетний опыт использования НДС в зарубежных странах показал, что он является одним из наиболее эффективных фискальных инструментов.

Налог на добавленную стоимость стал одним из главных источников бюджетных доходов.

1. **Отражение и уплата НДС при импортных операциях**

Ввоз товаров на таможенную территорию РФ без обязательства об обратном вывозе признается импортом (п. 10 ст. 2 Федерального закона №164-ФЗ). В Таможенном кодексе термин «импорт» не встречается. Вместо него используется оборот «выпуск для внутреннего потребления». Это таможенный режим, при котором ввезенные на таможенную территорию РФ товары остаются на этой территории без обязательства об их вывозе с этой территории.

При ввозе товара на таможенную территорию Российской Федерации импортер обязан уплатить НДС таможенным органам по ставке 10 или 18% в зависимости от вида ввозимого товара. В зависимости от вида товара и от таможенного режима ввоза товары могут быть освобождены от обложения НДС полностью или частично (ст. ст. 150 и 151 НК РФ).

В зависимости от избранного таможенного режима налогообложение производится в следующем порядке:

1) при выпуске для свободного обращения налог уплачивается в полном объеме;

2) при перемещении товаров под таможенный режим реимпорта, налогоплательщиком уплачиваются суммы налога, от уплаты которых он был освобожден, либо суммы, которые были ему возвращены в связи с экспортом товаров в соответствии с НК РФ, в порядке, предусмотренном таможенным законодательством РФ;

3) при перемещении товаров под таможенные режимы транзита, таможенного склада, реэкспорта, беспошлинной торговли, свободной таможенной зоны, свободного склада, уничтожения и отказа в пользу государства, перемещения припасов налог не уплачивается;

4) при помещении товаров под таможенный режим переработки на таможенной территории налог не уплачивается при условии вывоза продуктов переработки с таможенной территории РФ в определенный срок;

5) при перемещении товаров под таможенным режимом временного ввоза применяется полное или частичное освобождение от уплаты налога в порядке, предусмотренном таможенным законодательством РФ;

6) при ввозе продуктов переработки товаров, помещенных под таможенный режим переработки вне таможенной территории, применяется полное или частичное освобождение от уплаты налога в порядке, предусмотренном таможенным законодательством РФ;

7) при помещении товаров под таможенный режим переработки для внутреннего потребления налог уплачивается в полном объеме.

Налогооблагаемая база определяется согласна статье 160 НК РФ и складывается из таможенной стоимости товара, таможенной пошлины и суммы акциза по подакцизным товарам.

Налог на добавленную стоимость в отношении товаров облагаемых ввозными таможенными пошлинами и акцизами исчисляется по формуле:

Сумма НДС = ((ТС+СП+СА)\*Н)/100

ТС – таможенная стоимость; СП – сумма пошлины; СА – сумма акциза;

Н – ставка налога

НДС в отношении товаров не облагаемых ввозными таможенными пошлинам, но облагаемая акцизами исчисляется по формуле:

Сумма НДС = ((ТС+СА)\*Н)/100

НДС в отношении товаров не облагаемых таможенными пошлинами и акцизами:

Сумма НДС = (ТС\*Н)/100

Уплаченный при импорте товаров НДС принимается к вычету налогоплательщиком при выполнении следующих условий:   
 – ввезенные товары приняты на учет;

– имеются в наличии соответствующие первичные документы;   
 – ввезенные товары будут использоваться для осуществления операций, признаваемых объектами обложения НДС;

– НДС фактически уплачен таможенным органам.

Примерные проводки при импортных операциях связанных с начислением НДС представлены в таблице 1.

Таблица 1. Отражение в учете НДС при импортных операциях

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Документ | Дебет счета | Кредит счета |
| 1. Начислен НДС по ввозимым товарам, руб. | Таможенная декларация | 19 | 76 |
| 2. Оплачена сумма НДС по ввозимым товарам с расчетного счета | Выписка банка | 76 | 51 |
| 3. Отражен налоговый вычет по НДС после принятия товаров к учету | Книга покупок | 68 | 19 |

В книге покупок при ввозе товаров на территорию Российской Федерации регистрируются таможенная декларация на ввозимые товары и платежные документы, подтверждающие фактическую уплату таможенному органу НДС. Документы должны храниться в журнале учета полученных счетов-фактур.

1. **Отражение и уплата НДС при экспортных операциях**

Согласно ст. 2 Федерального закона от 08.12.2003 №164-ФЗ «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности» экспорт товара – это вывоз товара с таможенной территории Российской Федерации без обязательства об обратном ввозе.

В соответствии со ст. 143 Налогового кодекса Российской Федерации перемещение товаров (работ, услуг) через таможенную границу Российской Федерации является объектом обложения НДС. Реализация товаров (работ, услуг) на экспорт, а также работы (услуги), непосредственно связанные с производством и реализацией экспортируемых товаров, облагаются налогом на добавленную стоимость по нулевой ставке (п. 1 ст. 164 НК РФ).

«Входной» НДС по товарам (и по сопутствующим услугам, например, транспортировке или хранению) может быть принят к вычету (п. 2 ст. 172 НК РФ). Для подтверждения нулевой ставки и возмещения «входного» НДС необходимо представить документы по факту экспорта товаров. Срок для подтверждения установлен в 180 календарных дней со дня помещения товара под таможенный режим экспорта. Перечень необходимых для этого документов приведен в ст. 165 НК РФ. В общем случае в пакет включаются:

- контракт налогоплательщика с иностранным лицом на поставку товара (припасов) за пределы таможенной территории РФ;

- выписка банка, подтверждающая фактическое поступление выручки от реализации указанного товара (припасов) иностранному лицу на счет налогоплательщика в российском банке;

– таможенная декларация с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в режиме экспорта, и российского таможенного органа, в регионе деятельности которого находится пункт пропуска, через который товар был вывезен за пределы таможенной территории Российской Федерации;

- копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории Российской Федерации.

Если товар реализуется на экспорт через комиссионера, поверенного или агента, в налоговые органы представляются также следующие документы:

- договор комиссии (поручения, агентский);

– контракт комиссионера с иностранным лицом на поставку товаров за пределы таможенной территории РФ;

– выписка банка, подтверждающая фактическое поступление выручки от реализации товара иностранному лицу на счет налогоплательщика или комиссионера (поверенного, агента) в российском банке;

- таможенная декларация (ее копия) с отметками российского таможенного органа;

- копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории Российской Федерации.

В ином случае экспорт подтвердить не удастся и придется уплатить НДС со всей реализованной партии товара.

При продаже товаров за рубеж счет-фактура составляется в общеустановленном порядке. В нем указывают ставку НДС – 0%. Счет-фактуру следует выставить не позднее пяти календарных дней с даты отгрузки товаров и зарегистрировать в журнале учета выставленных счетов-фактур. Счет-фактура может быть выставлен в иностранной валюте (п. 7 ст. 169 НК РФ).

Счета-фактуры, полученные от поставщиков, регистрируются в журнале учета полученных счетов-фактур в момент их получения.

Дальнейший учет как выставленных покупателю, так и полученных от поставщиков счетов-фактур, а, следовательно, и НДС зависит от того, успеет ли налогоплательщик собрать все необходимые документы в установленный законодательством срок. Если документы собраны вовремя, то:

- выставленный покупателю счет-фактуру следует зарегистрировать в книге продаж в том налоговом периоде, на который приходится день сбора подтверждающих экспорт документов;

- полученные от поставщиков счета-фактуры регистрируются в книге покупок в последний день месяца того налогового периода, в котором будет собран полный пакет документов.

Пример 8

Организация приобрела 11.02.2009 партию оборудования для продажи на экспорт. Стоимость оборудования – 1 180 000 руб., в том числе НДС – 180 000 руб. Оборудование было реализовано иностранному покупателю 19.02.2009 за 60 000 долл. Курс ЦБ РФ на дату отгрузки составил 25 руб./долл. Документы для подтверждения экспорта собраны в июне 2009 г.

В бухгалтерском учете будут сделаны следующие записи:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Дт | Кт | Сумма, руб. | Содержание операций |
| На 11 февраля 2009 г. | | | |
| 41 | 60 | 1 000 000 | Приобретено оборудование для экспорта |
| 19 | 60 | 180 000 | Отражен НДС со стоимости оборудования |
| На 19 февраля 2009 г. | | | |
| 62 | 90–1 | 1 500 000 | Отгружен товар на экспорт (60 000 долл. x 25) |
| 90–2 | 41 | 1 000 000 | Списана покупная стоимость проданных товаров |
| На 30 июня 2009 г. | | | |
| 68 | 19 | 180 000 | Принят к вычету НДС по подтвержденному экспорту |

Если налогоплательщик не успевает собрать все необходимые документы в установленный законодательством срок, то:

- ранее выставленный счет-фактура не может быть зарегистрирован в книге продаж, поэтому на 181-й календарный день после отгрузки выставляется новый счет-фактура, с учетом ставки НДС, в зависимости от вида товара, 10 или 18%;

- данный счет-фактура регистрируется в журнале учета выставленных счетов-фактур и в книге продаж на дату фактической отгрузки;

- полученные от поставщиков счета-фактуры регистрируются в книге покупок на дату отгрузки товара.

Счет-фактуру в данной ситуации можно выставлять в рублях, так как сумма НДС рассчитывается на день отгрузки товара (абз. 2 п. 9 ст. 167 НК РФ).

Налогоплательщику придется уплатить в бюджет не только начисленный НДС, но и пени.

Пример 9

Используем данные примера 8 с условием, что факт экспорта в положенный срок не подтвержден. В данной ситуации в бухгалтерском учете февральские записи остаются прежними, а по истечении 180 дней необходимо будет сделать следующие записи:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Дт | Кт | Сумма, руб. | Содержание операций |
| На 18 августа 2009 г. | | | |
| 68/НДС к возмещению | 68/НДС к начислению | 270 000 | Начислен НДС на сумму неподтвержденной экспортной операции |
| 68 /НДС | 19 | 180 000 | Принят к вычету НДС по неподтвержденному экспорту |
| 91–2 | 68 /НДС к возмещению | 270 000 | Отнесен к расходам НДС на сумму неподтвержденной экспортной операции |
| На 19 октября 2009 г. | | | |
| 68/НДС к начислению | 51 | 90 000 | Перечислен в бюджет НДС по неподтвержденному экспорту |

В случае если налогоплательщик не подтвердил право на применение ставки 0%, для определения налоговой базы следует поступить следующим образом:

- если имеется предоплата, ее следует пересчитать по курсу на дату оплаты;

- при отсутствии предоплаты пересчет производится на дату отгрузки.

Статьей 149 НК РФ установлен перечень товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат обложению НДС на территории Российской Федерации. Единственное, что требуется от налогоплательщика в этом случае – отразить соответствующие операции в декларации по НДС.

Согласно пп. 1 п. 2 ст. 170 НК РФ суммы НДС, уплаченные при покупке товаров (работ, услуг), используемых для осуществления необлагаемых операций, учитываются в их стоимости. В связи с этим, например, суммы НДС, уплаченные организацией в отношении услуг по таможенному оформлению, складских и подобных услуг, используемых при осуществлении операций по реализации на экспорт товаров (работ, услуг), освобожденных от обложения НДС, учитываются в их стоимости (Письмо Минфина России от 08.02.2005 №03–04–08/18).

При этом ст. 149 НК РФ устанавливает два перечня товаров (работ, услуг), реализация которых освобождена от обложения НДС:

- операции, по которым налогоплательщик не имеет права отказаться от освобождения от НДС (п. 2 ст. 149 НК РФ);

- операции, по которым налогоплательщик имеет такое право (п. 3 ст. 149 НК РФ).

**Заключение**

#### В последнее время все больше организаций и индивидуальных предпринимателей осуществляют импортные и экспортные операции. Налогообложение таких операций имеет определенную специфику.

При импорте товара у покупателя возникает объект налогообложения НДС. Причем этот НДС уплачивается организацией вместе с таможенными пошлинами на таможне. Фактически уплаченную покупателем при ввозе товаров на таможенную территорию России сумму НДС организация имеет право принять к вычету после принятия на учет указанных товаров и при наличии документов, подтверждающих уплату НДС. Основанием для вычета будет являться таможенная декларация и платежное поручение, подтверждающее уплату НДС. Эти документы следует хранить покупателем в журнале учета полученных счетов-фактур. Начисление НДС производят проводкой Дт! 9 Кт76 «НДС»

При экспорте «Входной» НДС по товарам может быть принят к вычету. Для этого нужно предоставить перечень документов в налоговые органы, в противном случае НДС уплачивается в полном объеме.

При продаже товаров за рубеж счет-фактура составляется в общеустановленном порядке.

**Список литературы**

1. Астахов В.П. Бухгалтерский учет и валютный контроль во внешнеэкономической деятельности. – Ростов-на-Дону: Феникс, 2006.

2. Балабанов И.Т. Учет во внешнеэкономической деятельности. – М.: Финансы и статистика, 2005.

3. Бархатов В.П. Бухгалтерский учет внешнеэкономической деятельности. – М.: Дашков и Ко, 2009.

4. Лупиков Е.В., Пашук Н.К. Учет и аудит внешнеэкономической деятельности. – М., 2009.