

1 Учет и налогообложение экспортных операций

1.1 Правовые основы осуществления экспортных операций

Государственное регулирование внешнеторговой деятельности основывается на Конституции Российской Федерации и осуществляется в соответствии с Федеральным законом от 08.12.2003 № 164-ФЗ (ред. от 30.11.2013 г.) «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности», другими федеральными законами и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации, а также общепризнанными принципами и нормами международного права и международными договорами Российской Федерации [4].

Экспортная операция - деятельность, направленная на продажу и вывоз за границу товаров для передачи их в собственность иностранному контрагенту. Для продавца не имеет значения, что будет делать с этим товаром покупатель – пустит в переработку, реализует на внутреннем рынке или перепродает в третьей стране.

Для продавца и его страны в любом случае это будет экспортная операция. Основные признаки являются заключение контракта с иностранным контрагентом и пересечение товаром границы страны - экспортера. Необходимое условие экспортной операции является наличие товара, пользующегося спросом на внешнем рынке.

В соответствии с федеральным законом от 08.12.2003 № 164-ФЗ (ред. от 30.11.2013) «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности» экспорт товара – вывоз товара из Российской Федерации без обязательства об обратном ввозе [5].

Факт экспорта фиксируется в момент пересечения товаром таможенной границы РФ, предоставления услуг и прав на результаты интеллектуальной деятельности.

К экспорту товаров приравниваются отдельные коммерческие операции без вывоза товаров с таможенной территории РФ за границу, в частности, при закупке иностранным лицом товара у российского лица и передаче его другому российскому лицу для переработки и последующего вывоза переработанного товара за границу.

Согласно главе 31 ТК 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 16.04.2010 г.), экспорт - это таможенная процедура, при которой товары таможенного союза вывозятся за пределы таможенной территории таможенного союза и предназначаются для постоянного нахождения за ее пределами [6].

Допускается помещение под таможенную процедуру экспорта товаров, ранее помещенных под таможенные процедуры временного вывоза или переработки вне таможенной территории, без их фактического предъявления таможенными органами [7].

Товары помещаются под таможенную процедуру экспорта при соблюдении условий:

а) уплаты вывозных таможенных пошлин, если не установлены льготы по уплате вывозных таможенных пошлин;

б) соблюдения запретов и ограничений;

в) представления сертификата о происхождении товара в отношении товаров, включенных в сводный перечень товаров, формируемый Комиссией таможенного союза в соответствии с международными договорами государств – членов таможенного союза, регулирующими вопросы применения вывозных таможенных пошлин в отношении третьих стран.

Товары, помещенные под таможенную процедуру экспорта и фактически вывезенные с таможенной территории таможенного союза, утрачивают статус товаров таможенного союза.

Исходя из содержания таможенной процедуры лицу предоставляется полная свобода пользования и распоряжения товарами после их вывоза с таможенной территории ТС, но при том в отношении товаров необходимо уплатить таможенные пошлины и сбор за таможенное оформление, а также должны быть соблюдены все ограничения, установленные в соответствии с законодательством РФ о государственном регулировании внешнеторговой деятельности, и выполнены все иные условия, установленные ТК ТС, и постановлениями Комиссии таможенного союза.

Главной особенностью данной таможенной процедуры является то, что под него могут быть помещены только товары, находящиеся в свободном обращении на таможенной территории ТС.

В соответствии со статьей 4 ТК ТС категорию товаров, имеющих для таможенных целей статус находящихся в свободном обращении на таможенной территории ТС (товары таможенного союза) составляют:

- 1) Товары, полностью произведенные на территории ТС и не вывезенные ранее за пределы таможенной территории ТС;
- 2) Товары, выпущенные для свободного обращения на таможенной территории ТС;
- 3) Товары, изготовленные в ТС из полностью произведенных или выпущенных для свободного обращения товаров.

Момент начала действия таможенной процедуры экспорта является осуществление выпуска товаров, а момент окончания действия таможенной процедуры - осуществление фактического вывоза товаров с таможенной территории ТС.

Рассмотрим пример, товары были помещены под таможенную процедуру экспорта в одной из московских таможен, а вывоз товаров с таможенной территории ТС будет осуществляться через пункт пропуска через Государственную границу РФ в регионе Брянской таможни.

Согласно Указа Президента РФ от 18.08.1996 « 1209 «О государственном регулировании внешнеторговых бартерных сделок» (пункт 7) [8] в качестве одного из требований процедуры экспорта - это возвращение на таможенную территорию ТС валютной выручки от экспорта товаров, работ и услуг.

При этом, необходимо учитывать, что валютный контроль представляет собой разновидность государственного контроля и не является таможенным по своей сути, а возложен на таможенные органы, как на агентов валютного контроля.

Таким образом, исходя из содержания таможенной процедуры экспорта и порядка проведения таможенных процедур, можно сделать вывод, что определение в качестве требования рассматриваемой таможенной процедуры возвращение валютной выручки является не обосновано.

При вывозе товаров в соответствии с таможенной процедурой экспорта, помимо таможенного контроля, направленного на обеспечение соблюдения законодательства Российской Федерации (как участника ТС).

При перемещении товаров через границу Российской Федерации, применяется экспортный контроль, проводимый уполномоченными на то государственными органами направленный на экспорт товаров, информации, работ, услуг и результатов интеллектуальной деятельности, которые могут быть использованы при создании оружия массового поражения, средств его доставки, иных видов вооружения и военной техники.

Экспортный контроль осуществляется в соответствии с Федеральным законом от 18.07.1999 № 183-ФЗ (ред. от 06.12.2011) «Об экспортном контроле» [9].

Экспортный контроль – это комплекс мер, обеспечивающих реализацию установленного федеральными законами и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации порядка осуществления внешнеэкономической деятельности в отношении товаров, работ, услуг, информации, результатов интеллектуальной деятельности (прав на них), которые могут быть использованы при создании оружия массового поражения, средств его доставки, иных видов вооружения и военной техники, либо при подготовке и (или) совершении террористических актов.

В связи с повышенным внимание налоговых органов к договорам с покупателями систематизируем и приведем в табличный вариант правовые акты, регулирующие экспортную деятельность.

Таблица 1 – Нормативные и правовые акты, касающиеся сферы экспорта

Вопрос	Правовой акт, в котором есть ответ
Как составить внешнеторговый контракт	Письмо Банка России от 15.07.1996 г. № 300 «О Рекомендациях по минимальным требованиям к обязательным реквизитам и форме внешнеторговых контрактов»
Какие стандартные условия поставок используются в международной торговле	Международные правила толкования торговых терминов «Инкотермс 2000» (любая другая редакция, например 2010 г.)
По каким правилам ведутся международные расчеты	Унифицированные правила по Инкассо (публикация Международной торговой палаты № 522), Унифицированные правила и обычаи для документарных аккредитивов (публикация МТП)
В чем особенности таможенной процедуры экспорта	Статьи 212-214 Таможенного кодекса Таможенного союза
Форма таможенной декларации и инструкцию по ее заполнению	Решение Комиссии Таможенного союза от 20.05.2010 г. № 257
Где определены ставки, по которым платить вывозные пошлины	Постановление Правительства РФ от 23.12.2006 г. № 795
Размер уплачиваемых таможенных сборов	Постановление Правительства РФ от 28.12.2004 г. № 863
Обязанности экспортера предусмотрены валютным законодательством	Статьи 19, 23 Федерального закона от 10.12.2003 г. № 173-ФЗ
Как составить паспорт сделки и другие документы валютного контроля	Инструкция Банка России от 15.06.2004 г. № 117-И, Положение Банка России от 01.06.2004 г. № 258-П
Как подтвердить ставку 0 процентов по НДС по экспортным операциям	Статьи 164, 165, п.9 ст. 167 Налогового кодекса РФ
Заполнение декларации по НДС	Приказ Минфина России от 15.10.2009 г. № 104н
Как отразить экспортную сделку в налоговом учете	П.11 ст.250, пп.5 п.1 ст.265, пп.7 п.4, п.8 с. 271, пп.6 п.7 ст.272, ст. 316 Налогового кодекса РФ
Как учесть экспорт в бухучете	Пункты 5, 12 ПБУ 9/99, пункты 5-7, 9, 11-13 ПБУ 3/2006

Рассмотрим документы и требования к ним, первый - это форма договора. Здесь требования такие же, как и по сделкам на внутреннем рынке. Но так как контракт будут проверять налоговые инспекторы, лучше всего подписать его в виде единого документа. Но также можно также заключить договор путем обмена документами через средства связи, например по факсу (п.2 ст.434 Гражданского кодекса РФ) [10]. Либо с помощью оферты и акцепта – если продавец направил потенциальному контрагенту оферту (например, коммерческое предложение) и получил от него согласие на поставку (акцепт). Это предусмотрено статьями 435 и 438 ГК РФ [11].

Далее что касается содержания контракта, можно его проверить с помощью рекомендаций, данных в таблице 2.

Таблица 2 – Элементы, рекомендуемые к указанию во внешнеторговом контракте на поставку товаров.

Условия договора, на которые нужно обратить особое внимание	Комментарий
Полное наименование товаров, комплектность, страна происхождения, данные о количестве, весе, упаковке и другие сведения в зависимости от вида продукции	В разделе контракта, который посвящен предмету договора, нужно подробно описать товар. Это поможет убедить налоговиков в реальности сделки и пригодиться в случае спора с контрагентом
Общая сумма контракта и цена за единицу товара, краткое наименование базиса поставки в соответствии с Инкотермс	Нужно не только привести условие поставки (например, DAF или FCA), но и четко указать редакцию Инкотермс (200 г. или другую). Добавим, что эти условия поставки определяют, когда к покупателю переходят риски утраты и повреждения товаров, а также устанавливают обязанности сторон. Например, кто несет транспортные расходы, затраты по таможенной очистке товаров, их страхованию. При этом инспектора могут признать необоснованными те расходы продавца, которые он не обязан оплачивать из контракта
Наименование валюты, в которой оценен товар и в которой покупатель должен перечислить денежные средства; сроки оплаты, платежные реквизиты; обязательный перечень документов, подтверждающих отгрузку, которые продавец должен передать покупателю; санкции за просрочку оплаты товара покупателем	Чтобы гарантировать оплату товаров, для экспортера безопаснее предусматривать в контракте хотя бы частичную предоплату. Либо использовать аккредитивную форму платежа, например безотзывный документарный аккредитив. Также обязательно установите в контракте штрафы, которые партнер должен будет перечислить при просрочке оплаты. Данные меры примут во внимание судьи, если компании придется оспаривать штраф за не поступление валютной выручки
Момент перехода права собственности	Дата перехода права собственности определяет, когда компания должна отразить выручку в налоговом и бухгалтерском учете
Порядок поставки товаров: сроки, график отгрузки конкретных партий, условия приемки товара по качеству и количеству	Если в контракте эти условия будут описаны недостаточно подробно, налоговики могут усомниться в реальности сделки
Реквизиты сторон, подписи лиц, уполномоченных со стороны поставщика и покупателя заключить контракт, с расшифровкой и заверенные печатью	Налоговая может отказаться возместить НДС, если в контракте не будет полных наименований и адресов сторон, расшифровок подписей, печатей. Во избежание претензий инспекторов рекомендуем также иметь доверенность, подтверждающую полномочия работника контрагента на подписание контракта, и такую же доверенность для сотрудника компании.

Организация должна на каждый экспортный контракт оформить в банке паспорт сделки. Исключением являются договоры, сумма которых не превышает в эквиваленте 50 000 долл.США. Чтобы проверить соблюдается ли условие, нужно использовать курс Банка России на дату заключения контракта. Если стороны меняли договор, то на дату последних изменений (дополнений), это предусмотрено пунктом 3.2 Инструкции Банка России от 15.06.2004 г. № 117-И [12].

Счет-фактура на экспортную реализацию составляется, как обычно, в течение пяти дней с даты отгрузки, зарегистрировать ее в журнале выставленных счетов-фактур. В счете указывают ставку НДС 0 процентов, показатели стоимости и цены можно привести в валюте. На предоплату счет-фактуру составлять не нужно (п.1 ст. 154 Налогового кодекса РФ) [13], ведь экспортные авансы НДС не облагаются.

Бухгалтерский учет в ООО «Сибирский Дол» ведется в порядке, предусмотренном нормативно-правовыми актами по бухгалтерскому учету, обязательных к применению в соответствии с законодательством Российской Федерации. Основные счета, которые используются в организации, чтобы обеспечить на складе организации отдельный учет товаров, предназначенных для реализации на внутреннем рынке и на экспорт, к счету 41 «Товары» можно рекомендовать открытие субсчетов:

- 41-1 «Товары»;
- 41-2 «Экспортные товары»;
- 41-2-1 «Экспортные товары на складе»;
- 41-2-2 «Экспортные товары в пути».

При экспорте товаров уплачиваются экспортные пошлины, являющиеся разновидностью таможенных пошлин, которые взимаются при вывозе товаров с таможенной территории Российской Федерации в соответствии с заявленным режимом.

Расчеты с таможенными органами ведутся на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». При этом к счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» следует открыть субсчета, например:

- 76-4 «Расчеты с таможенными органами»;
- 76-4-1 «Расчеты с таможенными органами в рублях»;
- 76-4-2 «Расчеты с таможенными органами в валюте».

В зависимости от условий поставки, предусмотренных договором, у организации, экспортирующей товар, могут возникнуть расходы, связанные с движением товара, в рублях и иностранной валюте, как на территории Российской Федерации, так и за ее пределами. Такие расходы учитываются на счете 44 «Расходы на продажу». К этому счету можно рекомендовать открыть субсчета:

- 44-1 «Расходы на продажу»;
- 44-2 «Расходы на продажу по экспорту»;
- 44-2-1 «Расходы на продажу по экспорту в рублях»;
- 44-2-2 «Расходы на продажу по экспорту в валюте».

Основные документы, применяемые в ООО «Сибирский Дол», можно подразделить на следующие группы:

1) техническая документация – техпаспорта машин и оборудования, формуляры и описание изделий, чертежи, инструкции по установке, наладке, монтажу, управлению и ремонту;

2) товарно-сопроводительная документация – сертификат о качестве товара, отгрузочная спецификация, упаковочный лист, комплектующая ведомость;

3) транспортная, экспедиционная и страховая документация – железнодорожная накладная и ее копии (дубликат жд накладной международного грузового сообщения и копия жд накладной внутреннего грузового сообщения), багажная квитанция, коносамент, накладные автотранспортного, речного и воздушного сообщения, страховой полис или сертификат;

4) складская документация – приемный акт порта РФ на экспортный товар, доковая расписка иностранного порта о принятии груза на хранение, варрант – документ иностранного коммерческого склада, состоящий из двух частей (расписка иностранного склада о принятии товара на хранение и залоговое свидетельство, которое может быть использовано для получения займа под залог товара);

5) расчетная документация - счет-фактура, расчетная спецификация, переводной вексель;

6) банковская документация – заявление на перевод валюты, чек, поручение, инкассовое поручение, поручение об открытии аккредитива;

7) таможенная документация – грузовая таможенная декларация (ГТД), сертификат происхождения товара, справки об уплате пошлин, акцизов и сборов;

8) претензионно-арбитражная документация – претензионное письмо, исковое заявление в суд или арбитраж, постановление суда или арбитража об удовлетворении или отклонении иска;

9) документы по недостаткам или порче товара – коммерческий акт на недостаток, аварийный сертификат.

1.2 Особенности учета экспортных операций

В процессе осуществления экспортных торговых операций российский поставщик несет определенные расходы, связанные с реализацией товаров на экспорт. Их принято называть накладными (коммерческими) расходами [14].

Распределение коммерческих расходов между сторонами внешнеэкономической сделки является одной из главных особенностей реализации товаров за границу Российской Федерации. По внешнеторговым сделкам состав данных расходов у продавца и покупателя определяется базисными условиями поставки, содержание которых изложено в Международных правилах толкования торговых терминов Инкотермс (международный правовой документ, применяющийся во внешнеэкономической деятельности) [15].

С точки зрения распределения обязанностей и расходов по доставке все базисные условия поставок разделены на четыре группы: E, F, C, D.

В группу E входит условие поставки EXW - с завода (наименование пункта). При этом условии продавец передает товар в распоряжение покупателя на своем предприятии, и с этого момента его обязательства по поставке считаются выполненными.

В группу F входят три вида поставки на условиях перевозки груза силами покупателя: FCA - франко-перевозчик (наименование пункта), FAS - свободно вдоль борта судна (наименование порта отгрузки) и FOB - свободно на борту (наименование порта отгрузки). Для всех трех базисных условий этой группы общим является то, что продавец передает товар перевозчику на территории своей страны, но перевозчик предоставляется покупателем.

В группу C входят виды поставок на условиях перевозки силами продавца: CFR - стоимость и фрахт (наименование порта назначения), CIF - стоимость, страхование, фрахт (наименование порта назначения), CPT - перевозка оплачена до (указанного пункта), CIP - перевозка и страховка оплачены до (указанного пункта). Общим для условий поставки групп F и C является то, что выполнение обязательств продавца по поставке товара наступает с момента передачи его перевозчику, при этом по базисным условиям поставки группы F перевозка осуществляется силами покупателя (он предоставляет транспорт и оплачивает перевозку), а по условиям группы C - силами продавца (предоставление транспорта и оплата перевозки входят в его обязанности) [16].

В группу D входят такие условия поставки, согласно которым продавец несет ответственность за прибытие товара в порт или согласованный пункт назначения. Продавец несет все расходы по доставке товара к месту назначения, так же на него ложатся и все риски до момента прибытия товара в назначенный пункт. Особенностью условий поставки группы D является то, что договоры купли-продажи, заключенные на условиях поставки этой группы, не предусматривают заключения продавцом договора страхования груза.

Отдельные статьи накладных расходов, связанных с реализацией товара на экспорт, выражаются значительными суммами, поэтому в случае несоблюдения оговоренных в контракте сроков может привести к необоснованному значительному завышению произведенных расходов. В дебет счета 44 "Расходы на продажу", субсчет 1 "Коммерческие расходы", могут быть отнесены только те расходы, которые по условиям поставки должен оплатить российский поставщик.

Синтетический учет коммерческих расходов ведется на собирательно-распределительном счете 44-1. При осуществлении экспортных операций к нему следует открывать субсчета второго порядка:

44-11 "Накладные расходы по экспорту и реэкспорту в рублях";

44-12 "Накладные расходы по экспорту и реэкспорту в иностранной валюте";

44-15 "Общеторговые накладные расходы по экспорту".

Так же в процессе осуществления экспортных операций существуют и непроизводственные расходы, это могут быть штрафы, пени, неустойки, выплачиваемые иностранными покупателями, транспортно-экспедиторским и другим организациям. Практика внешнеэкономической деятельности показывает, что организации нередко включают эти расходы в соответствующие статьи накладных расходов (железнодорожный тариф, доставка грузов), таким образом некорректно формируют полную себестоимость отгруженных на экспорт товаров. Данные расходы следует отнести в Дебет счета 91-2 «Прочие расходы» [17].

Коммерческие расходы на упаковку и транспортировку включаются в себестоимость отдельных видов продукции прямым путем. При невозможности их списания данным способом, используют косвенный метод распределения накладных расходов. При этом за основу в качестве базы распределения могут быть взяты вес, объем, производственная себестоимость и др. В случае если, указанные расходы осуществляются в цехах, изготавливающих продукцию, то они не относятся к коммерческим расходам, а являются составной частью текущих производственных издержек.

Ежемесячно коммерческие расходы относятся на себестоимость экспортного товара. Порядок включения сумм накладных расходов в полную себестоимость экспортного товара зависит от того, перешло ли право собственности на него к иностранному покупателю. Если право собственности на экспортный товар перешло к иностранному покупателю, то включение сумм накладных расходов в его полную себестоимость отражается корреспонденцией:

Дебет 90, Кредит 44, соответствующий субсчет.

В противном случае в учете организации-экспортера должна быть сделана запись:

Дебет 45, соответ. субсчет, Кредит 44, соответ. субсчет.

Отражение отдельных видов коммерческих расходов на счетах висит от того, на каком этапе продвижения товаров к иностранному поставщику они имели место. Если такие расходы возникли на таможенной территории РФ, то их формирование следует отражать по Дт счета 44-11. Если расходы имели место за границей, то их учет ведется на счете 44-12.

При отражении в бухгалтерском учете накладных расходов важно соблюдать принцип временной определенности фактов хозяйственной деятельности. Это означает, что отдельные накладные расходы должны быть учтены в том отчетном периоде, в котором они фактически имели место, независимо от оплаты [18]. Следовательно, фактически имевшие место в данном отчетном периоде, но не оплаченные накладные расходы нужно относить на субсчета, предназначенные для учета накладных расходов по экспорту, по начислению:

Дебет 44, соответствующий субсчет, Кредит 76.

В силу того же принципа временной определенности фактов хозяйственной деятельности нельзя относить на субсчета, предназначенные для учета накладных расходов по экспорту, авансовые платежи в счет предстоящих расходов. Их следует учитывать как расходы будущих периодов, а затем уже по факту списывать на субсчета 44-11 и 44-12.

Основным признаком экспортного контракта как международного договора купли-продажи являются переход права собственности на имущество от продавца к покупателю и оплата покупателем переданной ему собственности.

Неправильно отождествлять момент перехода права собственности с передачей товара, которая определяется исключительно базисными условиями поставки и означает только исполнение продавцом своих обязательств по поставке товара. При этом передача товара и исполнение продавцом своих обязательств по поставке могут не совпадать с моментом передачи товара покупателю в фактическое пользование; как и передача (поставка) товара, переход права собственности на него может не совпадать с передачей товара покупателю в фактическое пользование; он может наступить раньше или позже этого момента. Поэтому момент перехода права собственности рекомендуется зафиксировать в контракте, поскольку Конвенция ООН о международных договорах купли-продажи, подписанная в Вене 11 апреля 1980 г., вопрос о переходе права собственности не рассматривает, в других документах международного характера этот вопрос также не затрагивается [19].

В связи с необходимостью использования курса Банка России на определенную дату для пересчета сумм иностранной валюты в рубли в целях бухгалтерского учета следует также позаботиться о том, чтобы дата перехода права собственности, устанавливаемая в контракте, была определенной и во избежание споров подтверждалась документом. Например, если право собственности переходит по сдаче товара перевозчику, следует добавить слова: «что подтверждается датой коносамента (или международной железнодорожной накладной, другим

документом)». Кроме того, организациям следует иметь в виду, что дата перехода права собственности, указываемая в контракте, не должна противоречить условиям поставок.

При наступлении момента перехода права собственности в бухгалтерском учете экспортера должна быть отражена реализация экспортного товара, означающая смену его собственника. В зависимости от момента перехода права собственности реализация отражается в учете двумя способами.

Если право собственности переходит от продавца к покупателю по оплате поставленного товара, то реализация оформляется бухгалтерской записью:

Дебет 52-1 «Транзитный валютный счет», Кредит 90-1.

Во всех остальных случаях, кроме оплаты, когда бы этот момент ни наступил, реализация в бухгалтерском учете отражается корреспонденцией:

Дебет 62, субсчет «Расчеты с иностранными покупателями и заказчиками в валюте», Кредит 90-1.

Также на момент перехода права собственности подлежит списанию с баланса продавца отгруженный на экспорт товар как уже не принадлежащее ему имущество:

Дебет 90-2, Кредит 45, соответствующий субсчет.

Вместе с тем, международные стандарты расчетов требуют считать моментом реализации дату отгрузки товара.

По контрактам на оказание услуг принцип перехода права собственности не применяется потому как услуги не имеют вещественной формы. В отношении услуг Положением по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2000, утвержденным Приказом Минфина России от 10.01.2000 № 2н, в качестве даты совершения операции по экспорту услуг установлена дата передачи услуги. Поэтому при оказании услуг реализация отражается на ту дату, когда подписан акт сдачи-приемки услуги, бухгалтерской записью:

Дебет 62, субсчет «Расчеты с иностранными покупателями и заказчиками в валюте», Кредит 90-1.

Если по условиям расчетов российский продавец предоставляет иностранному покупателю коммерческий кредит (т.е. рассрочку или отсрочку платежа), который оформляется векселем, то сумму кредита следует учитывать на отдельном субсчете второго ряда «Расчеты с иностранными покупателями с отсрочкой платежа».

Отправив товар непосредственно в адрес иностранного покупателя, экспортер собирает документы для предъявления их к оплате. После оплаты покупателем предъявленных ему расчетных документов экспортная валютная выручка поступает в уполномоченный банк Российской Федерации и зачисляется на транзитный валютный счет экспортера, о чем банк не

позднее следующего дня извещает своего клиента по форме с приложением выписки по транзитному валютному счету.

На основании полученного извещения и выписки банка в учете организации закрывается задолженность, числящаяся за иностранным покупателем:

Дебет 52, субсчет «Транзитный валютный счет», Кредит 62, субсчет «Расчеты с иностранными покупателями и заказчиками в валюте».

По действующему законодательству экспортеры обязаны часть валютной выручки от экспорта товаров, работ, услуг, результатов интеллектуальной деятельности продавать на внутреннем валютном рынке Российской Федерации [21].

Согласно Инструкции Банка России от 29.06.1992 № 7 «О порядке обязательной продажи предприятиями, объединениями, организациями части валютной выручки через уполномоченные банки и проведения операций на внутреннем валютном рынке Российской Федерации» (с изменениями и дополнениями), а также Указанием Банка России от 09.07.2003 № 1304-У ставка обязательной продажи валютной выручки от экспорта товаров составляет 25%. В соответствии с Инструкцией № 7 организации могут осуществлять с транзитного валютного счета и добровольную продажу сверх сумм, подлежащих обязательной продаже. Продажа иностранной валюты может быть проведена уполномоченным банком в течение трех рабочих дней. Поэтому для отражения операций по обязательной продаже иностранной валюты необходимо использовать счет 57 «Переводы в пути».

За проведение операций, связанных с обязательной продажей части экспортной валютной выручки, банк удерживает комиссионное вознаграждение, которое в соответствии с п.9 Инструкции № 7 [40] оно не должно превышать 1,3% суммы продаваемой иностранной валюты, включая расходы по выплате комиссионного вознаграждения межбанковским валютным биржам.

2. Налогообложение экспортных операций

2.1 Особенности налогообложения экспортных операций

При помещении товаров под таможенную процедуру экспорта подлежат уплате вывозные таможенные пошлины. Внутренние налоги подлежат возмещению.

Установление таможенных пошлин на экспортируемые из Таможенного союза товары продиктовано, в первую очередь, необходимостью воспрепятствовать массовому вывозу сырьевых ресурсов государства за границу. В частности, на территории РФ это обусловило особенность российского экспортного тарифа - более 80 % пошлин установлены именно на сырьевые и стратегические товары.

При помещении товаров под таможенную процедуру экспорта предоставляется освобождение от уплаты, налогов либо осуществляется возврат или возмещение внутренних налогов в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

Согласно подпункта 1 п. 1 ст. 164 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ), при экспорте товаров производится возмещение налога на добавленную стоимость и акциза. Порядок подтверждения права на получение возмещения в данном случае определен статьей 165 НК РФ [32]. Для этих целей лицу необходимо представить в налоговый орган грузовую таможенную декларацию (либо ее копию) с отметками российского таможенного органа о выпуске товаров в соответствии с таможенным режимом экспорта и таможенного органа, в регионе деятельности которого расположен пункт пропуска через Государственную границу Российской Федерации, через который товар был вывезен за пределы таможенной территории Таможенного союза - отметки, подтверждающие осуществление фактического вывоза товаров из Российской Федерации.

Главным условием возмещения внутренних налогов в связи с экспортом товаров является подтверждение таможенным органом фактического вывоза товаров, помещенных под таможенную процедуру экспорта, с таможенной территории Таможенного союза.

Подтверждение фактического вывоза товаров с таможенной территории Таможенного союза осуществляется в соответствии с Приказом ФТС России от 18.12.2006 № 1327 «Об утверждении Порядка действий должностных лиц таможенных органов при подтверждении фактического вывоза товаров с таможенной территории Российской Федерации (вывоза товаров на таможенную территорию Российской Федерации)» [33].

Для получения подтверждения фактического вывоза товаров заявитель предоставляет в таможенный орган на границе, в регионе деятельности которого расположен пункт пропуска через Государственную границу Российской Федерации, через которую товары были вывезены с таможенной территории Таможенного союза, документы и сведения:

1. Письменное заявление, подписанное руководителем организации-заявителя или лицом, им уполномоченным, заверенное печатью организации, и содержащее:

- просьбу подтвердить фактический вывоз товаров;
- способ, которым заявитель просит направить документы с отметками таможенного органа;
- налоговый орган, в который заявитель при необходимости просит направить информацию о фактическом вывозе товаров (по желанию заявителя).

В заявлении либо в приложении к нему необходимо указать следующие сведения:

- наименование таможенного органа, в котором производилось таможенное оформление товаров и код данного таможенного органа (если он известен заявителю);
- регистрационный номер таможенной декларации либо иного документа, используемого в соответствии с нормативными правовыми актами ФТС России в качестве таможенной декларации;
- наименование и количество товаров (в основной и дополнительной единицах измерения);
- период вывоза товара (с указанием месяца и года), а при перевозках товаров морскими, речными, смешанного (река-море) плавания судами либо воздушными судами-ориентировочной даты фактического вывоза товаров, известной заявителю на момент подачи заявления;
- сведения о транспортных средствах (регистрационный номер автотранспортного средства, название морского (речного) судна, бортовой номер и номер рейса воздушного судна, номер вагона, номер контейнера и т.п.), на которых товар фактически перемещался через таможенную границу Российской Федерации, известные заявителю на момент подачи заявления;
- наименование пункта пропуска товаров через государственную границу Российской Федерации (морской (речной), воздушный порт, железнодорожная станция, автомобильный пункт пропуска), через который осуществлялся фактический вывоз товаров, известный на момент подачи заявления.

2. Экземпляр таможенной декларации или ее копия, заверенная в установленном порядке.

Заявитель вправе, в целях ускорения осуществления подтверждения фактического вывоза товаров, указать на оборотной стороне основного листа экземпляра (копии) таможенной декларации (с использованием печатающего устройства) сведения о фактически вывезенных товарах с указанием кода товаров согласно ТН ВЭД ТС, их наименования и количества[34].

При этом если в таможенной декларации были заявлены товары одного кода по ТН ВЭД ТС и наименования, то сведения об их коде и наименовании не указываются.

(Приложение Д). Если в одной таможенной декларации были заявлены сведения о товарах разных кодов по ТН ВЭД ТС и наименований, то при их перечислении сначала указывается порядковый номер товара из графы 32 основного и добавочных листов таможенной декларации.

3. Экземпляр транспортного, товаросопроводительного и (или) иного документа или его копии, заверенной в установленном порядке, на основании которого товар перемещался через таможенную границу Таможенного союза (по выбору заявителя).

4. Почтовый конверт с государственными знаками оплаты услуг почтовой связи и надписанным адресом заявителя (если в заявлении заявитель просит направить документы почтой).

5. Почтовый конверт с государственными знаками оплаты услуг почтовой связи и надписанным адресом налогового органа, в который заявитель просит направить информацию о подтверждении фактического вывоза товаров (если заявитель просит направить информацию в налоговый орган)[35].

По желанию заявителя сведения, указанные в заявлении и приложении к нему, могут дублироваться на магнитном носителе и представляться в таможеню в электронном виде в формате.

Таможенные платежи – таможенные пошлины (ввозные и вывозные), налоги (ввозные НДС и акциз), сборы (за таможенное сопровождение, за таможенное оформление, взимаемые таможенными органами в области таможенного дела. К таможенным платежам относят:

1. таможенные сборы;
2. таможенные пошлины; ввозная и вывозная;
3. акциз, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию РФ;
4. налог на добавленную стоимость, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию РФ.

Расчет таможенных платежей производится, исходя из оценки таможенной стоимости (ТС) товара и его классификации согласно международным кодировкам ТН ВЭД, а также количество груза. Контроль за расчетом таможенных платежей очень важен, так как от этого зависит величина уплачиваемой пошлины, а значит – и затраты. Порядок расчета таможенных платежей прописан в законодательстве для каждой группы товаров.

Процесс подбора кодов ТН ВЭД и последующий расчет ставки таможенных платежей требует специфических знаний в сфере таможенного оформления. Этой работой, как правило, занимаются аттестованные сотрудники.

Размер таможенных сборов напрямую зависит от задекларированной таможенной стоимости товара:

5. 500 рублей – за растаможку товаров, ТС которых не превышает 200 000 рублей включительно;
6. 1 000 рублей - за растаможку товаров, ТС которых 200 000,01 рублей и более, но не превышает 450 000 рублей включительно;
7. 2 000 рублей – за растаможку товаров, ТС которых составляет 450 000,01 рублей и более, но не превышает 1,2 млн рублей включительно;
8. 5 500 рублей – за растаможку товаров, ТС которых составляет 1,2 млн рублей 1 копейку и более, но не превышает 2,5 млн рублей включительно;
9. 7 500 рублей – за растаможку товаров, ТС которых составляет 2,5 млн рублей 1 копейку и более, но не превышает 5 млн рублей включительно;
10. 20 000 рублей – за растаможку товаров, ТС которых составляет 5 млн рублей 1 копейку и более, но не превышает 10 млн рублей включительно;
11. 50 000 рублей – за растаможку товаров, ТС которых составляет 10 млн рублей 1 копейку и более, но не превышает 30 млн рублей включительно;
12. 100 000 рублей – за растаможку товаров, ТС которых составляет 30 млн рублей 1 копейку и более.

В эту логически четкую систему внесено изменение Постановлением Правительства Российской Федерации № 1067 от 20.12.2010 г.

Если заявляемые товары относятся к группам товаров 84 – 90 единой Товарной номенклатуры внешнеэкономической деятельности Таможенного союза, то сбор составляет 5 тыс.рублей.

Пошлина обычно считается в процентном соотношении от таможенной стоимости товара. Информация о таможенной пошлине указывается в описании кода ТН ВЭД. Иногда бывают и ограничения. Например: колеса (диски) вагонные б/у, код 8607191001, пошлина – 15%.

Существует ряд стран, в которых при наличии сертификата происхождения таможенная пошлина не взимается.

Обязанность по уплате вывозных таможенных пошлин в отношении товаров, помещаемых под таможенную процедуру экспорта, возникает у декларанта с момента регистрации таможенным органом таможенной декларации.

Обязанность по уплате вывозных таможенных пошлин в отношении товаров, помещаемых под таможенную процедуру экспорта, прекращается у декларанта в случаях, установленных п.2 ст.80 настоящего Кодекса [36].

Вывозные таможенные пошлины подлежат уплате до выпуска товаров в соответствии с таможенной процедурой экспорта, если иной срок не установлен настоящим Кодексом.

При реализации товаров на экспорт у российской организации-налогоплательщика НДС возникает объект налогообложения по налогу на добавленную стоимость. Однако сумма налога в казну фактически не уплачивается, так как исчисление налога производится по ставке 0 %. В отличие от льготных операций нулевая ставка налога дает право налогоплательщику НДС воспользоваться налоговыми вычетами по суммам «входного» налога, относящимся к экспортной реализации.

Согласно п.28 ст.2 Федерального закона от 8 декабря 2003 г. № 164-ФЗ «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности» экспорт товара представляет собой вывоз товара из Российской Федерации без обязательства об обратном вывозе. Причем в силу ст.147 НК РФ экспортируемые товары считаются реализованными в РФ, ведь в момент начала их отгрузки и транспортировки они находятся на территории Российской Федерации.

При этом, как разъясняют чиновники Минфина России в Письме от 15.06.2011 г. № 03-07-08/189, экспортируемые товары считаются реализованными в Российской Федерации независимо от наличия на момент их вывоза договоров о дальнейшей реализации этих товаров. Подтверждают данный подход и более позднее разъяснения чиновников на этот счет, изложенные в Письме Минфина России от 14.03.2013 г. № 03-07-08/7842 [37].

Не имеет значения в данном случае и тот факт, где состоялся переход права собственности на экспортируемые товары – в Российской Федерации или на территории иностранного государства, что подтверждается Постановлением ФАС Поволжского округа от 22.09.2008 г. по делу № А65-5848/07.

В то же время официальная точка зрения Минфина России по данному поводу, изложенная в Письме от 31.01.2013 г. № 03-07-08/1914, не совпадает с мнением арбитров. По мнению чиновников, если право собственности на товары, которые впоследствии будут вывезены с территории Российской Федерации, перешло к покупателю до момента их отгрузки и вывоза за пределы Российской Федерации, то их реализация рассматривается как реализация на внутреннем рынке, а значит, их налогообложение производится по ставке 10% или 18%.

При этом чиновники допускают, что в случае последующей отгрузки и вывоза за пределы территории Российской Федерации в таможенной процедуре экспорта при условии представления в налоговый орган документов, предусмотренных ст.165 НК РФ, по таким товарам может быть применена нулевая ставка налога.

Так как, товары, отправляемые на экспорт, признаются реализованными в Российской Федерации, то, следовательно, налог, уплачиваемый при их вывозе, определяется в соответствии с нормами гл.21 НК РФ.

Если российская организация реализует иностранным лицам товары, поставляемые с территории иностранного государства, то для целей налогообложения НДС местом

реализации таких товаров территория Российской Федерации не признается и такие операции налогом в России не облагаются. Такие же разъяснения приведены в Письмах России от 14.03.2013 г. № 03-07-08/7842, от 06.07.2012 г. № 03-07-08/173 и других.

Согласно пп.1 п.1 ст.146 НК РФ экспорт товаров представляет собой объект налогообложения по НДС. Вместе с тем у экспортных операций имеется своя специфика, обусловленная применением нулевой ставки НДС, на что указывает пп.1 п.1 ст.164 НК РФ, согласно которому налогообложение товаров, вывезенных в таможенной процедуре экспорта, производится по нулевой ставке.

В гл.21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ ничего не сказано о том, применяются ли нормы ст.164 НК РФ при вывозе за рубеж товаров, реализация которых на территории РФ освобождена от налогообложения. Минфин России настаивает на том, что раз по операциям внутри страны налог с таких операций не уплачивается, то нормы ст.164 НК РФ о ставках налога, в том числе и в размере 0% к экспорту товаров, освобождаемых от налогообложения, не применяется. В частности, такая точка зрения содержится в Письме Минфина России от 07.03.2013 г. №03-07-14/7054. Согласны с данным подходом и арбитры, на что указывает Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 03.05.2012 г. по делу № А53-8871/2011. Поддерживают мнение регионального суда в Определении ВАС РФ от 08.11.2012 г. № ВАС-10795/12 и арбитры высшей инстанции.

Раз объект налогообложения имеется, то при продаже товаров за границу российский экспортер обязан предъявить покупателю товаров сумму налога к оплате посредством выставления счета-фактуры. Счет-фактура выставляется экспортером в общем порядке, особенность состоит лишь в том, что в нем указывается ставка 0 %.

Официальные формы документов по НДС с регламентами их заполнения утверждены Постановлением Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 г. № 1137 «О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость» (далее – Правила № 1137) [38].

Если экспортный контракт предусматривает вывоз товаров на условиях предварительной оплаты, то при ее получении экспортер в отличие от «обычного» продавца товаров не исчисляет сумму налога с авансового платежа покупателя. О том, что в налоговую базу экспортера не включается оплата, частичная оплата, полученная им в счет предстоящих экспортных поставок, говорит п.1 ст.154 НК РФ, а также Письмо Минфина России от 20.07.2010 г. № 03-07-08/208. В Письме Минфина России от 15.10.2012 г. № 03-07-08/293 также сказано, что суммы предварительной оплаты, получаемые российской организацией в счет предстоящих поставок на экспорт товаров, облагаемых НДС по нулевой ставке, в налоговую базу по налогу у российской организации не включается.

Значит, при получении аванса от покупателя экспортером счет-фактура не выставляется. Это подтверждает и п.17 разд. II Приложения № 3 к Правилам № 1137 [39].

В случае если реализация товаров, вывозимых за границу, внутри страны осуществляется по ставкам налога 10% или 18 %, то правомерность применения ставки налога 0 % экспортер обязан подтвердить.

Подтверждение нулевой ставки НДС дает право экспортеру на применение налоговых вычетов по суммам «входного» налога, который обычно именуют «экспортным». Ведь, в отличие от операций, освобождаемых от налогообложения, при осуществлении которых налогоплательщик, как и экспортер, фактически не платит налог в бюджет, вывоз товаров в режиме экспорта дает налогоплательщику право на применение налоговых вычетов по НДС. В этом, кстати, и состоит главное отличие экспортных операций от операций, осуществляемых в льготном режиме налогообложения, при осуществлении которых сумма «входного» налога учитываются в стоимости ресурсов, используемых в операциях, не облагаемых налогом.

Состав налоговых вычетов по НДС определен нормами ст.171 НК РФ, причем их перечень является исчерпывающим и не подлежит расширению. Право на вычет «экспортного» налога вытекает из п.1 ст.171 НК РФ, а порядок его применения – из взаимосвязи ст.165 и ст.175 НК РФ [40].

Для подтверждения нулевой ставки налога и налоговых вычетов экспортер обязан представить в налоговый орган документы, состав которых определен п.1 ст.165 НК РФ.

В общем в качестве таких документов у экспортера выступают:

1. Контракт (копия контракта) с иностранным лицом на поставку товара за пределы единой таможенной территории таможенного союза (далее – таможенная территория Таможенного союза). Если контракт содержит сведения, составляющие государственную тайну, вместо копии полного текста контракта представляется выписка из него, содержащая информацию, необходимую для поведения налогового контроля (в частности, информацию об условиях поставки, о сроках, цене, виде продукции).

При реализации одной российской организацией другой российской организации товаров, вывозимых с территории Российской Федерации в таможенной процедуре экспорта, нулевая ставка НДС не применяется, поскольку в данной ситуации отсутствует контракт с иностранным лицом. Такой вывод следует из Письма Минфина России от 01.10.2013 г. № 03-07-15/40626. С этим согласна и ФНС России, которая своим Письмом от 17.10.2013 г. № ЕД-4-3/18594@ «О налоге на добавленную стоимость» довела данное мнение финансистов до сведения нижестоящих налоговых органов и налогоплательщиков.

Единственное исключение касается вывоза товаров (припасов) для использования их в деятельности, связанной с добычей углеводородного сырья на морском местонахождении такого сырья. В этом случае на нулевую ставку налога может рассчитывать и

налогоплательщик, заключивший экспортный контракт с российской стороной, осуществляющий деятельность по поиску, оценке, разведке и (или) разработке указанного местонахождения. Наряду с контрактом в этом случае понадобится еще и копии транспортных, товаросопроводительных или иных документов, подтверждающих вывоз товаров (припасов) в пункт назначения, находящийся на континентальном шельфе Российской Федерации и (или) в исключительной экономической зоне Российской Федерации либо в российской части (российском секторе) дна Каспийского моря.

Данное правило введено в ст.165 НК РФ Федеральным законом от 30.09.2013 г. № 268-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер налогового и таможенно-тарифного стимулирования деятельности по добыче углеводородного сырья на континентальном шельфе .русской Федерации» и применяется с 01.01.2014 г.

2. 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 (далее – российский таможенный орган места убытия).

При вывозе товаров в таможенной процедуре экспорта трубопроводным транспортом или по линиям электропередачи представляется полная таможенная декларация (ее копия) с отметками российского таможенного органа, подтверждающими факт помещения товаров под таможенную процедуру экспорта.

Если товар вывозится через границу Российской Федерации с государством – участником Таможенного союза, на которой таможенное оформление отменено, в третьи страны, то представляется таможенная декларация (ее копия) с отметками таможенного органа Российской Федерации, производившего таможенное оформление указанного вывоза товаров. Аналогичные разъяснения на этот счет приведены в Письме Минфина России от 19.10.2010 г. № 03-07-08/296.

При этом указанной нормой п.1 ст.165 НК РФ требование о представлении таможенной декларации с отметками таможенного органа места убытия, подтверждающими вывоз товаров за пределы территории Российской Федерации, не установлено, на что обращено внимание в Письме ФНС России от 10.12.2012 г. № ЕД-4-3/20900@[41].

Пунктом 4 ст.195 Таможенного кодекса Таможенного союза [42] установлено, что выпуск товаров производится должностным лицом таможенного органа в порядке, установленном законодательством государств – членов Таможенного союза, если иной порядок не установлен решением Комиссии Таможенного союза, путем внесения

(проставления) соответствующих отметок в (на) таможенную декларацию и (или) коммерческие, транспортные (перевозочные) документы, а также соответствующих сведений – в информационные системы таможенного органа.

Таким образом, при вывозе товаров в таможенной процедуре экспорта через границу Российской Федерации с государством – членом Таможенного союза, на которой таможенное оформление отменено, в третьи страны в налоговый орган в пакете подтверждающих документов представляется в том числе таможенная декларация (ее копия), содержащая указанные отметки таможенного органа Российской Федерации, производившего таможенное оформление данного вывоза товаров.

В силу пп.3 п.1 ст.165 НК РФ вместо таможенных деклараций представить в налоговый орган налогоплательщик может реестры таможенных деклараций. Порядок их представления определен Приказом Минфина России от 21.05.2010 г. № 48н «Об утверждении Порядка представления реестров таможенных деклараций».

В указанных реестрах должна содержаться информация о фактически вывезенных товарах либо данные о таможенном оформлении товаров. При этом, какие конкретные сведения о товарах включаются в реестры, нигде не сказано, что подтверждает и Письмо ФНС России от 13.09.2012 г. № АС – 4-2/15309@. По мнению сотрудников ФНС России, изложенному в указанном Письме, реестр таможенных деклараций, представляемый в налоговые органы в целях документального подтверждения обоснованности применения нулевой ставки НДС по экспортным операциям, должен содержать сведения о товарах, фактически вывезенных за пределы территории Российской Федерации в соответствии с таможенной процедурой экспорта, позволяющие налогоплательщикам обосновать правомерность применения указанной ставки по конкретным поставкам товаров, а налоговым органам осуществить контроль по таким операциям и не допустить неправомерное применение нулевой ставки налога;

3. Копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов с отметками таможенных органов мест прибытия, подтверждающих вывоз товаров за пределы Российской Федерации.

Конкретный перечень документов, представляемых в налоговую инспекцию, зависит от условий экспортного контракта, вида экспортируемых товаров, условий перевозки, вида автомобильным транспортном покупателя, организация-экспортер может представить в налоговый орган любой документ с отметками таможенного органа места убытия, подтверждающими убытие за пределы территории Российской Федерации экспортированных товаров указанным автомобильным транспортом (Письмо Минфина России от 16.04.2013 г. № 03-07-08/12729).

На сбор документов, подтверждающих нулевую ставку налога, закон отводит экспортеру 180 календарных дней, считая с даты помещения товаров под таможенную процедуру экспорта. Причем подать их нужно в налоговую инспекцию одновременно с налоговой декларацией по НДС, форма которой утверждена Приказом Минфина России от 15.10.2009 г. № 104н «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость и Порядка ее заполнения». Экспортным операциям в налоговой декларации по НДС посвящены три раздела, а именно:

- разд.4 «Расчет суммы налога по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 % по которым документально подтверждена»;

- разд.5 «Расчет суммы налоговых вычетов по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 % по которым ранее документально подтверждена (не подтверждена)»;

- разд.6 «Расчет суммы налога по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 % по которым документально не подтверждена».

По общему правилу, закрепленному в п.5 ст.174 НК РФ, налогоплательщики НДС обязаны подать декларацию по НДС в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Так как сейчас для всех налогоплательщиков НДС установлен единый налоговый период, то, следовательно, декларация подается налогоплательщиками не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом.

При этом с 01.01.2014 г. декларации по НДС представляются большинством налогоплательщиков по установленному формату в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота. Изменения в п.5 ст. 174 НК РФ были внесены Федеральным законом от 28.06.2013 г. № 134-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части противодействия незаконным финансовым операциям».

Данные по экспортной реализации товаров отражаются экспортером в налоговой декларации того налогового периода, в котором им собраны все документы, необходимые для подтверждения нулевой ставки налога. Это отражено в п.9 ст.167 НК РФ, который содержит специальный момент определения налоговой базы является последнее число квартала, в котором собран полный пакет документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ.

Причем порядок исчисления и уплаты налога у экспортера зависит от того, соблюдены ли им законодательно установленные сроки представления документов, подтверждающих правомерность использования нулевой ставки налога.

Общий срок, в течение которого налогоплательщик не вправе рассчитывать на образовавшуюся сумму переплаты по НДС, составляет три месяца, отведенные на камеральную проверку, плюс 12 рабочих дней с момента ее окончания. Согласно п.10 ст.176 НК РФ при нарушении налоговым органом сроков возврата суммы налога, считая с 12-го дня после завершения камеральной налоговой проверки, по итогам которой было вынесено решение о возмещении (полном или частичном) суммы налога, начисляются проценты исходя из ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации. Это подтверждается и примерами судебной практики, на что указывает Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 30.06.2010 г. по делу № А19-28706/09.