

ОСОБЕННОСТИ ОЦЕНКИ, УЧЕТА И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ
ИМПОРТНО-ЭКСПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

FEATURES OF VALUATION, ACCOUNTING AND TAXATION
IMPORT AND EXPORT OPERATIONS

Т. В. ВОРОНЧЕНКО

Российская таможенная академия, Россия

e-mail: vtv15@mail.ru

Abstract. The article analyzes the features of the Russian system of assessment, accounting and taxation of import and export operations, due to the specifics of foreign economic activity, characterized by a wide range of transactions, a special pricing procedure that provides for a combination of domestic and world prices and special requirements for the latter, as well as significant differences in legal regulation, accounting methodology and practice and taxation of foreign trade transactions. The article pays special attention to the problems of taxation of import and export operations, which are difficult to solve at the national level, due to the specifics of import and export goods, their logistics and the insufficient level of harmonization of international supranational and national tax and customs legislation and its enforcement. According to the results of the study, the author presents some ways to solve existing problems.

Keywords: valuation, accounting, taxation, import, export, foreign trade operations, customs duties, excise duty, VAT, customs duties, income, expense, profit.

Импортно-экспортные операции, предусматривающие ввоз товаров из-за рубежа для последующей обработки или перепродажи, сопряженные с процедурой таможенного выпуска и вывоз товаров за границу с теми же целями, представляют собой главную составляющую внешнеэкономической деятельности (далее - ВЭД), охватывающую любые виды сделок, заключаемых с иностранными контрагентами частными лицами, коммерческими организациями или государственными структурами. Правовое регулирование этих операций осуществляется таможенными и налоговыми международными, наднациональными, национальными и ведомственными законодательными актами и иными нормативно-правовыми документами, направленными на обеспечение надлежащей оценки, учета, контроля и налогообложения экспортно-импортных операций, отличающихся от купли-продажи на внутреннем рынке. В данном контексте отличительными особенностями ВЭД, наряду с нормами таможенного оформления, нехарактерными для внутренней деятельности, относятся также правила оценки, учета и налогообложения внешнеторговых операций. Вопросы ценообразования во внешней торговле являются архиважными, так как, кроме соблюдения общих требований к внутренним и мировым ценам и правил формирования контрактных цен для осуществления расчетов с контрагентами, основанных на базисных условиях поставки, предусмотренных «Инкотермс», правильное определение таможенной стоимости импортно-экспортных товаров служит залогом точности применяемых цен и основой для осуществления расчетов с бюджетом по исчисленным и уплаченным таможенным платежам [1]. В этой связи, следует отметить, законодательно установленные и, в обязательном порядке, последовательно применяемые методы определения таможенной стоимости импортных и экспортных товаров: по цене сделки с ввозимыми товарами; по цене сделки с идентичными товарами; по цене сделки с однородными товарами; метод вычитания; метод сложения; резервный метод [2]. Основным методом определения таможенной стоимости служит метод цены сделки с ввозимыми товарами, предусматривающий, что под ценой сделки понимается фактически уплаченная или подлежащая уплате цена за ввозимые товары, согласно контракту. В нее включаются также некоторые другие расходы, если они не были ранее учтены, в частности:

- по доставке ввозимых товаров до места таможенного оформления (в том числе по

погрузке, выгрузке, перегрузке и складированию товаров, страхованию, выплате комиссионных и/или иных вознаграждений посредникам и стоимость контейнеров);

- на упаковку товаров, включая упаковочные материалы и работы по их упаковке;
- части стоимости товаров (работ, услуг), которые прямо или косвенно были предоставлены импортерам бесплатно или по сниженным ценам для использования при производстве (продаже, отчуждении) на экспорт оцениваемых товаров, включая стоимость сырья, материалов, комплектующих изделий, инструментов, пробного оборудования, инженерной проработки, дизайна эскизов, чертежей и т. п.;
- на лицензирование и/или иных платежей за использование объектов интеллектуальной собственности, предусмотренные условиями продажи/отчуждения оцениваемых товаров;
- части доходов импортера от любой последующей продажи/отчуждения или использования товаров, подлежащие возврату экспортеру.

Каждый последующий метод определения таможенной стоимости применяется при отсутствии возможностей использования предыдущего метода.

Таможенная стоимость экспортируемых товаров рассчитывается в соответствии с нормами, предусмотренными гл. 5 Таможенного кодекса Евразийского экономического союза (далее — ТК ЕАЭС) (приложение № 1 к Договору о ЕАЭС) [3,4]. Таможенная стоимость вывозимых товаров определяется теми же методами, что и стоимость ввозимых товаров (за исключением метода вычитания) и, как и по импортным операциям, основным методом определения таможенной стоимости экспортируемых товаров является метод по стоимости сделки с вывозимыми товарами, в которую включаются цена товара и дополнительные начисления, закрытый перечень которых установлен ст. 39 гл. 5 ТК ЕАЭС.

Системе учета импортно-экспортных операций присущи особенности, обусловленные необходимостью применения большого числа дополнительных документов, в состав которых входят не только оформленные российской стороной, но и полученные от зарубежных партнеров; расчетов в валюте; особого порядка учета налога на добавленную стоимость (далее — НДС) и отчетности по нему; расхождений в периодах учета доходов, полученных от экспортных операций и сумм НДС, относящегося к нему; необходимости налогообложения доходов, выплачиваемых зарубежным партнерам, и дополнительной отчетности по ним.

К дополнительным документам по импортно-экспортным операциям относятся, в т. ч.:

- внешнеторговые контракты, содержащие условия поставки, отраженные в Инкотермс;
- платежные документы иностранных партнеров;
- поручения на покупку или продажу валюты;
- документы, подтверждающие регистрацию контрагента в иностранном государстве;
- инвойсы, служащие основой для осуществления бухгалтерских записей и расчетов;
- иностранные перевозочные документы и инвойсы поставщиков;
- заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов, перечни к ним и особая декларация по НДС при импорте из стран ЕАЭС;
- дополнительные строки и разделы в обычной декларации по НДС;
- декларация о доходах, поступивших из зарубежных источников;
- налоговый расчет данных о выплаченных зарубежным партнерам доходах;
- документы на оплату налогов, связанных с выплатой доходов зарубежным партнерам;
- прочая документация.

Особенностью применяемых при оформлении импортно-экспортных операций документов, является их составление на двух языках, а при их оформлении на иностранном языке, наличие построчного перевода. Кроме того, наряду с увеличением количества документов, растет и число требуемых при проверках со стороны налоговых и таможенных органов копий, например, при возмещении НДС по экспорту и декларировании товаров.

Организация бухгалтерского учета импортно-экспортных операций сопряжена не только с увеличением числа учетных документов, но и со спецификой отражения импортно-экспортных операций, а также составления отчетности. В частности, речь может идти о:

- учете сумм, поступающих или выраженных в валюте, параллельно в двух валютах: иностранной с пересчетом ее в рубли по правилам ПБУ 3/2006, утвержденного приказом Минфина РФ от 27.11.2006 № 154н и актуальных правил НК РФ по курсовым разницам [5,6];
- отслеживании дат перехода права собственности на импортируемый/экспортируемый товар по базисным условиям поставки Инкотермс, указанным в контракте;
- формировании стоимости приобретенного за границей имущества с дополнительным включением в нее таможенных платежей (п. 1 ст. 160 НК РФ);
- включении в финансовый результат на отчетную дату итогов переоценки валютных остатков денежных средств и расчетов с контрагентами, выраженных в иностранной валюте;
- организации раздельного аналитического учета для получения необходимых данных для бухгалтерской, налоговой, статистической отчетности, учитывающей наличие ВЭД;
- контроле полноты поступления денежных средств в оплату по валютному контракту с иностранным покупателем;
- отражении в учете налогов, дополнительно начисляемых в связи с введением ВЭД;
- соблюдении особых правил для принятия к вычету НДС по импорту и экспорту;
- корректном заполнении и соответствии учетным данным налоговых отчетов и др.

Специфика налогообложения импортно-экспортных операций заключается в осуществлении множества дополнительных действий, связанных с применением НДС. В данном контексте, особое внимание необходимо уделить экспорту, требующему организации раздельного учета операций, соблюдения сроков сбора и представления пакета нужных документов, выделения неподтвержденных/подтвержденных с опозданием отгрузок, контроля полноты оплаты поставок контрагентом, заполнения дополнительных разделов декларации, регулярной подготовки объемных пакетов документов для налогового и таможенного контроля, а также импорту из стран, входящих и не входящих в ЕАЭС, в частности:

- импорту из стран ЕАЭС, при котором необходимо соблюдать достаточно ограниченные сроки представления документов по налогу в налоговые органы, уплаты его в увязке с предъявлением к вычету, а также составления дополнительной декларации;
- обязанности уплаты налога при оплате за ряд услуг (п. 1 ст. 148 НК РФ), оказываемых вне территории Российской Федерации и заполнение по нему особого раздела декларации;
- наличия особенностей налогообложения товаров, возникающих в определенных ситуациях, возникающих, как при их вывозе, так и при ввозе товаров (ст. 151 НК РФ) и др.

Специфичен также порядок налогообложения прибыли, в связи с тем, что выручка от экспортных операций учитывается в момент перехода права собственности (рисков) на товар, т. е., в момент отгрузки, а право на вычет НДС по такой отгрузке может подтверждаться в совершенно другом налоговом периоде. Это означает, что налоговые базы по прибыли и НДС при экспорте по одному и тому же периоду не всегда совпадают и нельзя для прибыли отгрузку на экспорт учитывать в увязке с фактом подтверждения права на вычет по НДС.

Кроме анализируемых особенностей оценки, учета и налогообложения внешнеторговых операций, носящих общий характер, целесообразно, на наш взгляд, конкретизировать некоторые из них, имеющие особую значимость для импортно-экспортных операций.

Относительно оценки, «согласно п. 9 ФСБУ 5/2019 «Запасы», импортируемые товары признаются в учете по фактической себестоимости или справедливой стоимости, предусмотренной МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости», введенного в действие на территории России приказом Минфина от 28 декабря 2015 г. № 217н» [7;129]. В их состав входят контрактные цены и сопутствующие издержки, отражаемые на бухгалтерских счетах:

- Д 41 «Товары» К 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — стоимость товаров;
- Д 44 «Расходы на продажу» К 60 — стоимость логистических и посреднических услуг;
- Д 44 К 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с таможней» — стоимость таможенных начислений, в частности, таможенных сборов;
- Д 41 К 44 — включение в стоимость товаров затрат на их приобретение;
- Д 41 К 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет «Акцизы» — сумма акциза по подакцизным товарам.

При последующей оплате, совершение внешнеторговых операций предусматривает пересчет валютной стоимости поставляемых товаров по курсу Банка России, установленный на день их принятия к учету, а авансовых платежей - на дату перечисления денежных средств. Возникающие курсовые разницы отражаются в бухгалтерском учете как прочие доходы или расходы организации, в зависимости от того, в какую сторону меняется соотношение курса. Особенностью оценки, учета и налогообложения внешнеторговых операций является исчисление и уплата предусмотренных таможенным и налоговым законодательством таможенных платежей, в состав которых входят таможенные сборы, ввозные и вывозные таможенные пошлины, акцизы и НДС. Как правило, таможенная стоимость является основой исчисления таможенных сборов и ввозной таможенной пошлины (при применении адвалорных и комбинированных ставок), в то время, как согласно п. 1 ст. 160 НК РФ, основой исчисления НДС служит совокупная величина, объединяющая таможенную стоимость, ввозную таможенную пошлину и, по подакцизным товарам, - соответствующую сумму акциза. По импортным операциям НДС обычно переводится на баланс ФТС России авансом с целью формирования депозита, с которого при совершении очередных поставок последовательно списываются нужные суммы. Такие операции в учете отражаются следующими записями:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с таможней» Кредит 51 «Расчетный счет» — перечисление авансового платежа;

Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет «НДС» Кредит 68 «Расчеты с бюджетом», субсчет «Взаиморасчеты по НДС» — начисление подлежащего уплате суммы НДС.

Дебет 68 Кредит 76 (субсчета) — списание задолженности за счет авансовых платежей. Участники ВЭД, использующие общую систему налогообложения, могут принять к вычету произведенные ранее выплаты, при условии, что ввозимые товары будут использоваться для совершения операций, относящихся к данному формату налогообложения, а, применяющие специальные режимы, включают суммы уплаченных налогов в свои расходы.

Специфичным для импортно-экспортных операций, облагаемых НДС, является и порядок заполнения книги покупок при импорте, учитывающий, при этом, откуда ввозятся товары: из стран ЕАЭС или других стран. В первом случае в книге покупок вместо счета-фактуры регистрируется заявление о ввозе, с указанием его номера, присвоенного налоговой инспекцией, даты регистрации и принятия к учету товаров, кода операции, зависящий от статуса участника ВЭД (собственник, комитент, доверитель, принципал), вида внешнеторгового контракта, его валюты, а также информации о прослеживаемости товаров. Во втором случае, вместо счета-фактуры необходимо регистрировать декларацию на товары, с указанием ее регистрационного номера, даты регистрации и принятия к учету товаров, с указанием их стоимости, кода операции, реквизитов платежного поручения на уплату «ввозного» НДС, суммы, принятой к вычету и информации о прослеживаемости товаров [8]. Регистрацию указанных документов необходимо провести в квартале, когда будут выполнены условия для вычета «ввозного» НДС (п. 2 ст. 171, п. 1 ст. 172 НК РФ), а при его переносе - в следующих кварталах, но не позднее трех лет с момента принятия к учету товаров (п. 1.1 ст. 172 НК РФ). При ввозе сырьевых товаров, предназначенных для последующего экспорта, с применением ставки НДС 0%, применение вычетов и регистрация заявления в книге покупок осуществляется в особые сроки (пп.1 п.1 ст.164, п. 9 ст.167, п.3 ст. 172 НК РФ).

Осуществляя импортные операции, необходимо учесть особенности приобретения оборудования, признаваемого объектом обложения НДС (пп.4, п. 3 ст. 38 НК РФ), а также исключения, предусматривающие освобождение от уплаты НДС (ввоз технологического оборудования, аналога которого не производятся в РФ, перечисленные в п.4 ст. 54 ТК ЕАЭС и ст. 150 НК РФ, по Перечню, утвержденному Постановлением Правительства РФ от 30.04.2009 № 372 (п.7 ст. 150 НК РФ, пп.1 п.6 ст. 72 Договора о ЕАЭС, Письмо Минфина РФ от 19.06.2024 № 03-07-13/1/56528); оборудования, помещенного под процедуру выпуска для внутреннего потребления после завершения процедуры свободной таможенной зоны на территории ОЭЗ в Калининградской области, при соблюдении условий пп.1.1 п.1 ст.151 НК РФ и оборудования из

ЕАЭС, если его реализация освобождена от НДС согласно с. 149 НК РФ (п. 2 ст. 71 Договора о ЕАЭС, п.1 ст. 7 НК РФ, Определения Верховного Суда РФ от 30.05.2016 № 168-ПЭК16).

Уплаченный НДС принимается к вычету после принятия оборудования к учету и подтверждения его уплаты (п. 1 ст.172, п. 2 ст. 171 НК РФ), если оно будет использоваться в деятельности, облагаемой НДС или при оказании услуг (работ), местом реализации которых не признается территория РФ (кроме операций, предусмотренных ст. 149 НК РФ).

«Ввозной» НДС учитывается в стоимости оборудования, если оно:

- ввезено из государств, не являющихся участниками ЕАЭС и будет использоваться в операциях, не облагаемых НДС (пп. 1 п.2 ст. 170 НК РФ);
- будет использоваться для производства и реализации товаров, местом реализации которых не признается территория РФ (пп. 2 п. 2 ст. 170 НК РФ);
- будет использоваться для оказания услуг (выполнения работ), предусмотренных ст. 149 НК РФ, местом реализации которых не признается РФ (пп.2.1 п.2 ст. 170 НК РФ);
- импортер не является плательщиком или освобожден (в том числе по УСН от уплаты НДС (пп. 3 п.2 ст. 170 НК РФ) или намерен использовать оборудование в операциях, не признаваемых реализацией по п. 2 ст. 146 НК РФ, если иное не установлено гл. 21 НК РФ (пп. 4 п. 2 ст. 170 НК РФ).

При применении участником ВЭД упрощенной системы налогообложения с объектом «доходы минус расходы», «ввозной» НДС учитывается в зависимости от ставки НДС:

- по стандартной ставке 20% и принимается к вычету при соблюдении необходимых условий (п.2 ст. 171, ст. 172 НК РФ) после принятия оборудования на учет, за исключением случаев, перечисленных в п. 2 ст. 170 НК РФ, НДС - учитывается в стоимости оборудования;
- по пониженным ставкам 5% (7%) - не принимается к вычету, а учитывается в стоимости оборудования (п. 8 ст. 164, пп. 8 п.2 ст. 170, пп.1,2 п. 2 ст. 171 НК РФ), начиная с 2025 года.

Сумма НДС, уплаченного при ввозе оборудования, ранее принятая к вычету и возвращаемая участнику ВЭД, в связи с ее неправомерным взысканием, восстанавливается в налоговом периоде ее возврата (Письмо МФ РФ от 16.08.2017 № 03-07-08/52520).

Уплата импортером (декларантом) таможенных сборов за совершение таможенными органами таможенных операций, связанных в том числе с выпуском товаров (п. 1 ст. 47 ТК ЕАЭС, ст. 37 Федерального закона от 03.08.2018 № 289-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации» осуществляется до выпуска товаров. Обязанность их уплаты, как и ввозных таможенных пошлин (пп.1,3 п.1 ст.46, ст.50, пп.1 п.1 ст.135 ТК ЕАЭС), возникает со дня регистрации декларации на товары (п.4 ст. 47 ТК ЕАЭС, п.1 ч.1 ст. 41, ч.1 ст. 43 ФЗ № 289).

При принятии к учету оборудования, стоимость которого выражена в иностранной валюте, нужно пересчитать его стоимость в рубли по курсу, установленному Банком России (п.п. 6,9 ПБУ 3/2006): на дату перечисления аванса поставщику (если внешнеторговым контрактом предусмотрена предварительная оплата) - в части, оплаченной авансом или: на дату принятия оборудования к учету - в части, не покрытой ранее перечисленным авансом.

Если расчеты по внешнеторговому контракту проводятся в иностранной валюте, бухгалтерские записи отражаются в рублях и одновременно в валюте платежа в рублях по курсу Банка России, действующему на дату перечисления. Кредиторскую задолженность по внешнеторговому контракту в иностранной валюте, образовавшуюся после принятия оборудования к учету, в бухгалтерском учете нужно регулярно пересчитывать (п. 7 ПБУ 3/2006). Переоценивать задолженность и рассчитывать курсовые разницы по кредиторской задолженности в бухгалтерском учете нужно на каждую отчетную дату до завершения расчетов, а также на даты платежей в погашение задолженности (п. 7 ПБУ 3/2006).

В фактическую себестоимость импортируемых товаров, а при экспорте - в расходы на обычные виды деятельности, могут включаться расходы на оплату услуг таможенного представителя (брокера), включенного в реестр таможенных представителей, совершающее таможенные операции от имени и по поручению декларанта или иного заинтересованного лица (пп. 44 п. 1 ст. 2 ТК ЕАЭС), деятельность которого регламентируется гл. 55 ТК ЕАЭС. Отражение в учете

услуг таможенного представителя (брокера) при импорте осуществляются в соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденного Приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н (далее - Инструкция № 94н)), по аналогии с внутренними операциями.

Если услуги таможенного представителя (брокера) оказаны не в рамках договора транспортной экспедиции (для которых согласно пп.2.1 п. 1 ст. 164 НК РФ предусмотрена ставка НДС 0%), налогообложение указанных услуг производится по налоговой ставке, предусмотренной п. 3 ст. 164 НК РФ (Письмо ФНС России от 19.07.2017 № СД-4-3/14105@).

Организации, применяющие УСН и уплачивающие НДС по пониженным ставкам, не могут принять к вычету «входной» НДС по услугам таможенного представителя (брокера), так как он включается в стоимость приобретенных услуг (п. 8 ст. 164, пп. 8 п. 2 ст. 170 НК РФ). В целях налогообложения прибыли расходы на оплату услуг таможенного брокера учитываются в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией. Общие требования к учитываемым для целей налогообложения прибыли расходам установлены ст. 252 НК РФ.

Сумма НДС, уплаченную за участника ВЭД таможенным агентом/брокером, принимается к вычету, если по условиям договора участник возмещает им эти расходы (Письма МФ РФ от 18.07.2019 № 03-07-08/53417 и 26.10.2011 № 03-07-08/297) при выполнении условий импорта товаров напрямую, без посредника. Ошибочно уплаченная сумма НДС, например, при ввозе не облагаемых НДС товаров, может быть заявлена к вычету при соблюдении общих условий для получения вычетов (п.2 ст.171, п.1 ст.172 НК РФ).

Можно принять к вычету и уплаченную сумму доначисленного НДС по результатам корректировки таможенной стоимости (п. 2 ст. 171, п. 1 ст. 172 НК РФ, Письма Минфина России от 15.02.2022 № 03-07-08/10372, от 22.11.2021 № 03-07-08/94165, от 25.07.2011 № 03-07-08/239). При принятии к вычету «ввозного» НДС после оприходования товаров и его уплаты в одном квартале и корректировке таможенной стоимости и доплате суммы налога в другом, вычет сумм изначально рассчитанного и доначисленного НДС осуществляется в разных периодах. Для принятия доначисленного налога к вычету, в книге покупок нужно зарегистрировать декларацию на товары со скорректированной стоимостью, документ об уплате доначисленного НДС и суммы доначисленного налога, принимаемого к вычету.

Существует много особенностей, оценки, учета и налогообложения, касающихся экспорта. Прежде всего, это касается выручки, признаваемой доходом от обычных видов деятельности на дату их реализации (п.п.6, 6.1 ПБУ 9/99 «Доходы организации») и себестоимости продаж, признаваемой в текущем периоде (п.9 ПБУ 10/99 «Расходы организации»). Из-за несовпадения периодов отгрузки и реализации товаров и особых правил перехода права собственности на них, содержащихся в внешнеторговом контракте, учетная политика предусматривает использование счета 45 «Товары отгруженные» для списания отгруженных товаров и порядок учета НДС, начисленного по неподтвержденному экспорту.

В бухгалтерском и налоговом учете экспортера выручка от реализации экспортных товаров принимается в размере договорной стоимости, пересчитанной в рубли по официальному курсу иностранной валюты, установленному Банком России на дату реализации товаров (п. п. 6, 6.1 ПБУ 9/99, п. п. 4, 5, 6 ПБУ 3/2006). При отсутствии установленного курса, как и по импортным операциям, пересчет стоимости активов/обязательств, выраженных в иностранной валюте, в рубли производится по кросс-курсу соответствующей валюты, рассчитанному исходя из курсов иностранных валют, установленных Банком России (п. 5 ПБУ 3/2006). В данном случае следует воспользоваться официальным курсом доллара США по отношению к рублю, действующим на дату определения курса, и курсом валюты контракта к доллару США на дату, предшествующую дате определения курса. При этом могут быть использованы котировки данных валют к доллару США, представленные, в частности, в информационной системе Reuters (Письмо Банка России от 14.01.2010 № 6-Т). В случае недоступности соответствующих источников информации или отсутствия в них данных о необходимых курсах валют на требуемую дату допускается использование сведений иных поставщиков информации, например российских и зарубежных информационных агентств, организаторов торговли,

национальных банков и других. В случае невозможности получения необходимых данных из всех перечисленных источников допускается использование сведений на последнюю дату, за которую такие данные имеются, но не ранее чем за предыдущую дату определения курса (Письмо Минфина России от 28.09.2022 № 03-03-06/1/93612).

В последующем выручка от реализации товаров не пересчитывается в связи с изменением курса иностранной валюты, а пересчету подлежит лишь дебиторская задолженность покупателя по оплате реализованных товаров на дату совершения операции, а также на отчетную дату (п.п.4,5,6,7 ПБУ 3/2006). При пересчете дебиторской задолженности могут возникать положительные/отрицательные курсовые разницы (п. п. 11, 12 ПБУ 3/2006), учитываемые в составе прочих доходов/расходов (п.13 ПБУ 3/2006, п.7 ПБУ 9/99, п.11 ПБУ 10/99) на счете 91 «Прочие доходы и расходы», с/с 1 «Прочие доходы» или 2 «Прочие расходы». При осуществлении экспортных операций особое внимание необходимо уделить особенностям налогообложения операций с сырьевыми и несырьевыми товарами [9]. К несырьевым товарам относятся все виды товаров, не перечисленные в указанном Перечне. В данном контексте, следует обратить внимание на то, что заявление НДС к вычету по приобретенным для экспортных операций товарам (работам, услугам) возможно в общеустановленном порядке, но только в отношении несырьевых товаров. В части экспорта сырьевых товаров, перечень которых приведен в абз. 4 п.10 ст. 165 НК РФ, данное правило не действует (Письмо Минфина России от 18.10.2019 № 03-07-08/80286). При этом, налогообложение производится по ставке 0% при реализации товаров, вывезенных в таможенной процедуре экспорта, как за пределы ЕАЭС, так и в страны - участницы ЕАЭС.

Для подтверждения ставки 0% в налоговые органы одновременно с налоговой декларацией нужно представить в налоговые органы: реестр в электронной форме и Формату, утвержденным Приказом ФНС России от 26.12.2023 № ЕД-7-15/1003@ и документы, сведения из которых включены в соответствующий реестр), - при экспорте в страны, не входящие в ЕАЭС и пакет документов, предусмотренных п. 1.3 ст. 165 НК РФ, - при экспорте в ЕАЭС в срок до 180 дней: с даты помещения товаров под таможенную процедуру экспорта, - при экспорте за пределы ЕАЭС и, с даты отгрузки товаров - при экспорте в страны ЕАЭС.

Если экспорт подтвержден по истечении 180 дней, уплаченный по неподтвержденному ранее экспорту НДС, подлежит налоговому вычету при соблюдении требований ст.171-172 НК РФ, предусматривающих экономические выгоды участника ВЭД в виде погашения обязательства перед бюджетом по НДС, и должен учитываться в качестве актива. При отсутствии вероятности получения экономических выгод в будущем признается не актив, а расход. В условиях неопределенности следует руководствоваться принципом осмотрительности (п. 6 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации») и, так как, порядок отражения в учете НДС, начисленного по неподтвержденному экспорту, нормативно не установлен и должен быть предусмотрен учетной политикой экспортера (п. 4 ПБУ 1/2008).

По нашему мнению, сумму НДС, начисленную по неподтвержденному экспорту, целесообразнее отразить не на 68 счете (чтобы избежать искажения отчетности), а на отдельном субсчете «НДС по неподтвержденному экспорту» к 19(76) счетам, оформив при подтверждении экспорта и возникновении права на вычет, принятие к вычету суммы НДС записью: Д68 К19(76), с/с «НДС по неподтвержденному экспорту». Если в дальнейшем экспорт не будет подтвержден, сумма начисленного НДС должна включаться в состав прочих расходов через начисление по Д19(76, 68), субсчет «НДС по неподтвержденному экспорту» и К68-НДС и признание в состав прочих расходов суммы НДС по Д 91-2 К 19 (76,68).

Особенностью экспортных операций, является и то, что при реализации товаров, вывезенных в таможенной процедуре экспорта, налогоплательщик вправе отказаться от применения нулевой ставки НДС (п. 7 ст. 164 НК РФ) и применить стандартные ставки 20 или 10% (п. п. 2 и 3 ст. 164 НК РФ). Для этого необходимо не позднее 1-го числа налогового периода, с которого налогоплательщик намерен не применять нулевую ставку, представить в налоговый орган заявление. Отказ распространяется на все экспортные операции без права выбора и действует не менее 12 месяцев (п. 7 ст. 164 НК РФ).

Особенностью оценки, учета и налогообложения экспортных, как и импортных операций, является уплата таможенных платежей, прежде всего: вывозной таможенной пошлины и таможенных сборов (пп. 33 п. 1 ст. 2, 5 п. 1 ст. 46, п. 1 ст. 47, п. 3 ст. 49, п. 1 ст. 51, ст. 140 ТК ЕАЭС, ст. 35 Закона РФ от 21.05.1993 № 5003-1 «О таможенном тарифе»). Таможенные сборы уплачиваются при экспорте только в отношении товаров, которые облагаются вывозными таможенными пошлинами (ст. 37, п. 26 ч.1 ст. 47 Федерального закона от 03.08.2018 № 289-ФЗ, Письмо ФТС России от 07.09.2018 № 01-11/57109).

Таможенные платежи учитываются в составе расходов на продажу на счете 44 «Расходы на продажу» и списываться на субсчет 90-5 «Экспортные пошлины». Расчеты по вывозным таможенным пошлинам и таможенным сборам учитываются на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по таможенным платежам» (табл. 1).

Таблица 1. Основные хозяйственные операции и корреспонденция счетов по экспорту товаров

Содержание операции	Дебет	Кредит
Списание фактической себестоимости отгруженных товаров на дату передачи перевозчику	45	41
Перечисление таможенных платежей (вывозной таможенной пошлины и таможенного сбора)	76	51
Признание выручки от продажи товара на экспорт	62	90-1
Включение в себестоимость продаж фактической себестоимости реализованных товаров	90-2	45
Включение таможенных платежей в расходы на продажу	44	76
Списание расходов на таможенные платежи	90-5	44
Отражение положительных/отрицательных курсовых разниц по расчетам с покупателем	62 (91-2)	91-1 (62)
Получение оплаты от покупателя	52	62
Принятие к вычету НДС (на последнее число квартала, в котором собран полный пакет документов, подтверждающих обоснованность применения налоговой ставки 0% по сырьевым товарам; по несырьевым товарам - на дату их принятия к учету при наличии правильно оформленного счета-фактуры поставщика)	68	19-3
Начисление НДС со стоимости реализованных на экспорт товаров при отсутствии подтверждающих документов (документы, подтверждающие обоснованность применения налоговой ставки 0%, не собраны в установленный срок)	19-4	68
Принятие к вычету «входного» НДС (в отношении сырьевых товаров вычет производится на дату отгрузки экспортированных товаров)	68	19-3
Признание суммы НДС в составе прочих расходов	91-2	19-4
Сторнирование суммы НДС, признанного в составе прочих расходов, если подтверждающие документы собраны по истечении 180 календарных дней (в течение трех лет после окончания периода отгрузки товаров на экспорт)	91-2	19-4
Принятие к вычету НДС, начисленного со стоимости реализованных на экспорт товаров, в налоговом периоде, в котором собран пакет документов, обосновывающих применение налоговой ставки 0%	68	19-4
Восстановление суммы «входного» НДС, принятой ранее к вычету (в отношении сырьевых товаров)	19-3	68
Принятие к вычету суммы «входного» НДС (в отношении сырьевых товаров)	68	19-3

Рассматривая вопросы учета и налогообложения экспортных операций сырьевых и несырьевых товаров, следует также обратить внимание на такую особенность, как обязанность ведения раздельного учета сумм «входного» НДС по товарам (работам, услугам),

имущественным правам, используемым в экспортных операциях. Законодательством такая обязанность не установлена, а порядок принятия к вычету сумм «входного» НДС по данным операциям различается в зависимости от экспортируемого товара, в некоторых случаях возникает необходимость раздельного учета. Например, при экспортной реализации несырьевых товаров отсутствует необходимость ведения раздельного учета, поскольку суммы «входного» НДС учитываются в общем порядке, а при экспорте сырьевых товаров установлен особый порядок принятия его к вычету. В данном контексте, экспортеры сырьевых товаров должны разработать самостоятельно и закрепить в приказе об учетной политике организации порядок раздельного учета (п. 10 ст. 165 НК РФ). Для этого участник ВЭД может использовать такие показатели, как стоимость товаров (работ, услуг, имущественных прав), реализуемых за соответствующий налоговый период, фактические расходы на производство и (или) реализацию товаров (работ, услуг), или иные показатели, выбранные с учетом особенностей своей деятельности (Письмо Минфина России от 17.07.2019 № 03-07-08/53071). Подтверждением ведения раздельного учета могут являться, например, учетная политика, методика ведения раздельного учета, оборотно-сальдовые ведомости, справка о расчете НДС, приказ руководителя о ведении раздельного учета, регистры бухгалтерского учета и др.

Резюмируя вышеизложенное, следует отметить наличие множества особенностей, относящихся к сфере внешнеэкономической деятельности в целом и импортно-экспортных операций, в частности. Они затрагивают, в полной мере, вопросы ценообразования, налогообложения, бухгалтерского и налогового учета и отчетности, таможенного и налогового контроля и администрирования и требуют от всех участников внешнеэкономических отношений глубоких научно-теоретических и организационно-методических знаний, профессиональных навыков и практических умений по всем перечисленным направлениям.

В данном контексте, следует отметить определенный уровень гармонизации систем учета и налогообложения импортно-экспортных операций, осуществляемых в рамках ЕАЭС и, в то же время, существование различий в подходах к установлению ставок НДС и акцизов, определению степени их дифференциации по видам товаров и операций с ними. Такие различия обусловлены несовпадением интересов национальной экономической политики стран Союза. Полная унификация ставок косвенных налогов не считается целесообразным способом развития налоговых систем стран Союза ввиду сложности практического внедрения единых ставок, обеспечивающих выполнение целей национальных экономик стран ЕАЭС.

Наличие большого разнообразия нерешенных проблем в сфере внешней торговли, вызванных неоднородностью импортируемых и экспортируемых товаров, работ, услуг и имущественных прав, методов и подходов к их оценке, в значительной мере, отличающихся от применяемых в процессе осуществления предпринимательской деятельности внутри страны, неоднозначных правил ведения бухгалтерского и налогового учета и отчетности, осуществляемых на основе национальных и международных стандартов, которым также присущи свои специфические черты, неоднозначностью норм таможенного и налогового законодательства и практики их применения даже внутри одного государства, тем более, усиливающейся на наднациональном и международном уровнях и многими другими отличиями, свидетельствуют о большом значении поиска и нахождения путей совершенствования всех рассматриваемых систем. Они должны быть нацелены на развитие организационно-правовых, информационно-технологических и методико-прикладных инструментов и механизмов, призванных упрощать процессы осуществления импортно-экспортных операций, их оценки, учета и налогообложения и, как следствие, расширение международных хозяйственных связей и международной кооперации, увеличение объемов внешнеторгового оборота, а на этой основе, собираемости прямых и косвенных налогов, необходимых для реализации социально-экономической политики государства, повышения уровня благосостояния его граждан и обеспечения экономической безопасности страны.

Список использованной литературы:

1. Международные правила толкования торговых терминов (Incoterms), опубликованные Международной торговой палатой (МТП) в 1936 году // URL: <http://www.consultant.ru>
2. Закон Российской Федерации от 21 мая 1993 г. № 5003-1 «О таможенном тарифе» (ред. от 26.12. 2024 г. // URL: <http://www.consultant.ru>
3. Таможенный кодекс Евразийского экономического союза» (ред. от 29.05.2019) (приложение № 1 к Договору о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза) // URL: <http://www.consultant.ru>
4. Договор о Евразийском экономическом союзе (Астана, 29 мая 2014 г.) (ред. от 25.05.2023) (с изм. и доп., вступ. в силу с 24.06.2024) // URL: <http://www.consultant.ru>
5. Приказ Минфина РФ от 27 ноября 2006 г. № 154н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006)» // URL: <http://www.consultant.ru>
6. Налоговый кодекс РФ, часть I от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 21.01.2025 г.) и часть II от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 28.12.2024) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.04.2025) // Официальный интернет-портал правовой информации // URL: <http://www.pravo.gov.ru>.
7. Воронченко Т. В., Современные тренды российского учета, контроля и налогообложения внешнеторговых операций // В сборнике: International Scientific Conference on Accounting: ISCA 2024: 13 Edition, April 5-6 2024, Chisinau: Collection of scientific articles = Culegere de articole științifice / scientific committee: Alexandru Stratan, Andreea Stanciu, Victor Voluța [et al.]. – Chișinău: SEP ASEM, 2024. – 338 p.: fig., tab., С. 128-136.
8. Постановление Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137 «О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость» (ред. от 29.10.2024 г. // URL: <http://www.consultant.ru>
9. Постановление Правительства РФ от 18 апреля 2018 г. № 466 «Об утверждении перечня кодов видов сырьевых товаров в соответствии с единой Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности Евразийского экономического союза» (ред. от 26.04.2022 г.) // URL: <http://www.consultant.ru>