

Автор: **Исаева Милана Богдановна**, бухгалтер компании Acsour

Ведение учета НДС при осуществлении экспортных операций всегда вызывает большое количество вопросов со стороны бухгалтеров. Один из таких вопросов связан с необходимостью определения суммы НДС к вычету с расходов, относящихся как к деятельности, облагаемой по нулевой ставке, так и деятельности, облагаемой по общей ставке 18%.

Чтобы обосновать применение нулевой ставки НДС и принять к вычету суммы налога, предъявленные при приобретении товаров (работ, услуг), а также имущественных прав на территории Российской Федерации, использованным для осуществления экспортных операций, организация должна подтвердить факт реального экспорта.

Для этого необходимо собрать пакет документов в соответствии с требованиями статьи 165 НК РФ, заполнить соответствующие разделы декларации по НДС и сдать их в налоговую инспекцию по месту постановки на учет организации. При этом в абз. 1 п. 9 данной статьи сказано, что указанные документы должны быть представлены налогоплательщиками в срок не позднее 180 календарных дней, считая с даты помещения товаров под таможенный режим экспорта. В отношении работ (услуг), связанных с экспортом товаров, начало отчета 180-дневного срока зависит от вида работ (услуг).

Кроме того, для возмещения «входного» НДС по товарам (работам, услугам), использованным для проведения экспортных операций, налоговый орган требует от налогоплательщиков предоставить полный комплект документов, подтверждающих фактические затраты на их приобретение.

Налоговую базу по нулевой ставке НДС необходимо определять в последний день квартала, в котором собран полный пакет документов (п. 9 ст. 167 НК РФ). В этот же день принимается к вычету «входной» НДС по товарам (работам, услугам), использованным для проведения экспортной операции (п. 3 ст. 172 НК РФ).

На первый взгляд все ясно и понятно: налогоплательщик собирает все необходимые документы, заполняет соответствующим образом декларацию по НДС, направляет все в налоговую инспекцию и ждет ее решения. Но не все так просто, трудности возникают, когда бухгалтер задается вопросом, каким образом распределять суммы «входного» НДС по приобретенным товарам, работам или услугам, использованным для производства товаров (работ, услуг), облагаемых по разным ставкам (18% или 0%).

Методы ведения раздельного учета сумм НДС и отражение ее результатов на счетах бухгалтерского учета

Учет НДС необходимо вести по каждой экспортной поставке (п. 6 ст. 166 НК РФ). В соответствии с п. 10 ст. 165 НК РФ порядок определения суммы налога, относящейся к товарам (работам, услугам), имущественным правам, приобретенным для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых облагаются по налоговой ставке 0%, устанавливается принятой налогоплательщиком учетной политикой для целей налогообложения.

Таким образом, исходя из данной нормы, организации имеют полное право вести раздельный учет НДС по приобретенным ценностям (работам, услугам) по любому методу, закрепленному в учетной политике.

В основном распределение сумм «входного» НДС производят по одному из двух методов, в зависимости от особенностей хозяйственной деятельности организации:

- Организация раздельного учета НДС с помощью дополнительных субсчетов:
- к счетам, на которых учитываются реализуемые товарно-материальные ценности (41 «Товары», 43 «Готовая продукция»);
- к счетам, на которых учитываются затраты, связанные с производством и реализацией (20 «Основное производство», 44 «Расходы на продажу»);
- к счету 90 «Продажи».
- Организация раздельного учета путем распределения «входного» НДС пропорционально:
 - стоимости продукции, отгруженной на экспорт и на внутренний рынок;
 - затратам на производство продукции, отгруженной на экспорт и на внутренний рынок и т. д.

Также целесообразно предусмотреть отдельный субсчет к счету 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», например, 19.7 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям, предназначенным для реализации на экспорт». Такая детализация связана с необходимостью включения в налоговую декларацию по НДС именно той суммы налога к возмещению, которая относится к операциям, по которым будет собран полный пакет документов, предусмотренный ст. 165 НК РФ. Т.е. чтобы остаток счета, образовавшийся после распределения сумм налога на операции, подтвержденные соответствующими документами в текущем налоговом периоде, и на операции, документы по которым в текущем налогом периоде не собраны, не участвовал в аналогичном распределении по операциям следующего налогового периода.

Также нельзя забывать о требовании НК РФ о восстановлении сумм НДС, ранее правомерно принятых к вычету по товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, в случае их дальнейшего использования для экспортных операций (пп. 5 п. 3 ст. 170 НК РФ).

Дело в том, что организации не всегда известно заранее, какой товар (продукция) будет реализовываться на внутреннем рынке, а какой – на экспорт. В этой связи налогоплательщики, которые произвели налоговые вычеты по товарам (работам, услугам) при выполнении общих условий, установленных ст. 171 НК РФ, обязаны при осуществлении экспортных операций восстанавливать налог с товаров, работ, услуг

Пример ведения раздельного учета «входного» НДС

ООО «Ромашка» осуществляет поставки товаров, как на экспорт, так и внутри России.

В I квартале 2012г. ООО «Ромашка» реализовало продукцию на общую сумму 1 108 000 руб. (т.ч. НДС 108 000 руб.). На экспорт было реализовано 600 000 руб., в т.ч. по Декларации на товары №0001 от 26.01.2012г. – 350 000 руб., по Декларации на товары №0002 от 10.02.2012г. – 250 000 руб. Отгруженная продукция полностью оплачена покупателями.

Затраты произведенные в I квартале 2012г. на приобретение материалов (работ, услуг),

использованных на производство реализованной продукции составили 520 000 руб., в т.ч. НДС 79 322 руб. Также для производства продукции реализованной на экспорт были использованы материалы, приобретенные в 2011 году, на сумму 85 000 руб., в т.ч. НДС 12 966 руб.

Организация собрала и передала в налоговую инспекцию в I квартале все необходимые документы для подтверждения реального экспорта по реализациям по Декларациям на товары №0001 и №0002.

В учетной политике ООО «Ромашка» определено, что суммы «входного» НДС распределяются пропорционально стоимости продукции, отгруженной на экспорт, и продукции, отгруженной на внутренний рынок.

Чтобы распределить сумму «входного» НДС, подлежащего вычету по внутренним и экспортным операциям, бухгалтер ООО «Ромашка» определил долю выручки от реализации (без НДС) экспортных товаров в общем объеме выручки (без НДС) за I квартал:

$$600\,000 \text{ руб.} / (1\,108\,000 \text{ руб.} - 108\,000 \text{ руб.}) = 0,6.$$

В марте 2012 года ООО «Ромашка» собрало все документы, которые подтверждают экспортные поставки.

Бухгалтер ООО «Ромашка» в I квартале 2012г. отразил в бухгалтерском учете организации следующие операции (табл. 1).

Таблица 1

Хозяйственные операции I квартал 2012г. ООО «Ромашка»

Корреспонденция счетов

Сумма, руб.

Содержание операции

Дт

Кт

20/26

60

440678

Отражены затраты на приобретение материалов (работ, услуг) для производства реализуемой

19.4

60

79322

НДС по приобретенным товарам (работам, услугам)

19.4

68.2

12966

Восстановлен НДС принятый ранее к вычету, по материалам, использованным на производство

51

62

1108000

Поступление оплаты от российских и зарубежных покупателей

62

90.1

350 000

Реализована продукция по ДТ №0001 от 26.01.2012г.

62

90.1

250 000

Реализована продукция по ДТ №0002 от 10.02.2012г.

62

90.1

508 000

Реализовано продукции на внутренний рынок

90.2

20/26

440 678

Отражена себестоимость реализованной продукции

90.3

68.02

77 492

НДС с реализованной продукции на российский рынок

Расчет: $508000 \cdot 18 / 118 = 77492$

68.02

19.4

36 915

Принят к вычету НДС по приобретенным материалам (работам, услугам), использованным для п

68.02

19. 4

55 373

Принят к вычету НДС по приобретенным материалам (работам, услугам), использованным для п

Расчет: $0,6 \cdot (79322 + 12966) = 55373$

В итоге, декларацию по НДС за I квартал бухгалтер ООО «Ромашка» сдал в налоговую инспекцию 20 апреля 2012 года. В декларации отдельной строкой бухгалтер указал размер экспортной выручки, равной 600 000 руб., а также НДС к вычету по экспортным операциям 55 373 руб. Всего по декларации к вычету в I квартале 2012г. было предъявлено НДС на сумму 92 288 руб. Сумма НДС к начислению составила 77 492 руб.

Таким образом, по итогам I квартала сумма налогового вычета превышает сумму НДС по реализации – в декларации отражен НДС к возмещению в сумме 14 797 руб. (92 288 - 77 492 руб.).