

Министерство образования и науки Российской Федерации  
Южно-Уральский государственный университет  
Кафедра «Экономическая безопасность»

У9(2)26.я7  
М171

Т.В. Максимова, Е.В. Пестерева

**БЕЗОПАСНОСТЬ  
ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

Учебное пособие

Челябинск  
Издательский центр ЮУрГУ  
2017

ББК У9(2)26+1.413.я7 + [У9(2):8У9(2)261.41].я7

*Одобрено  
учебно-методической комиссией  
Высшей школы экономики и управления*

*Рецензенты:  
Н.А. Калмакова, Н.В. Угрюмова*

**Максимова Т.В.**  
М171 **Безопасность внешнеэкономической деятельности:** учебное пособие / Т.В. Максимова, Е.В. Пестерева. – Челябинск: Изд-во ЮУрГУ, 2017. – 161 с.

В учебном пособии обобщены теоретические аспекты и практические вопросы решения отдельных задач, стоящих перед работниками предприятия, осуществляющими деятельность в сфере обеспечения безопасности внешнеэкономической деятельности организации.

В пособии приведены примеры решения заданий, предназначенные для практических занятий по дисциплине «Налогообложение участников внешнеэкономической деятельности».

Учебное пособие предназначено для студентов, обучающихся по специальности 38.05.01 «Экономическая безопасность».

ББК У9(2)26+1.413.я7 + [У9(2):8У9(2)261.41].я7

© Издательство ЮУрГУ, 2017

## ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение .....	4
1. Обеспечение безопасности при организации учета валютных операций	
1.1. Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте .....	5
1.2. Учет курсовых разниц .....	6
2. Обеспечение безопасности при организации учет денежных средств в иностранной валюте	
2.1. Учет операций на валютных счетах. Валютное регулирование операций на валютных счетах .....	9
2.2. Расчеты с использованием аккредитивов .....	15
2.3. Учет операций по продаже и покупке иностранной валюты .....	16
2.4. Учет командировочных расходов в иностранной валюте .....	18
3. Обеспечение безопасности при организации учета и налогообложения экспортных операций	
3.1. Государственное регулирование экспортных и валютных операций .....	32
3.2. Условия экспортного контракта .....	36
3.3. Таможенное регулирование экспортных операций .....	43
3.4. Особенности налогообложения экспортных операций .....	60
3.5. Особенности исчисления НДС при экспорте работ и услуг .....	66
3.6. Особенности исчисления акцизов при экспорте готовой продукции и товаров .....	68
3.7. Бухгалтерский учет экспортных операций .....	71
4. Обеспечение безопасности при организации учет и налогообложение импортных операций	
4.1. Государственное регулирование импортных и валютных операций .....	90
4.2. Таможенное регулирование и налогообложение импортных операций .....	92
4.3. Таможенные платежи при импорте товаров .....	97
4.4. Бухгалтерский учет операций по импорту материальных ценностей без участия посредников .....	127
Библиографический список .....	160

## ВВЕДЕНИЕ

Развитие интеграционных связей России ставит перед хозяйствующими субъектами множество вопросов, касающихся обеспечения учетной и налоговой безопасности внешнеэкономической деятельности.

Причин тому несколько. Во-первых, сложнее, содержательнее сама внешнеэкономическая деятельность как объекта учета. Во-вторых, непросто и не всегда предсказуем механизм регулирования этой деятельности. Целая область самостоятельных отношений регулируется большим числом законов и множеством подзаконных актов. В-третьих, надо знать и международные обычаи делового оборота, правила, действующие нормы.

Перед каждым хозяйствующим субъектом, решившим распространить свою деятельность за пределы страны, встает задача организации бухгалтерского и налогового учета на более высоком уровне.

Курс «Безопасность внешнеэкономической деятельности» способствует качественной подготовке специалистов по Экономической безопасности. Данное учебное пособие поможет студентам в освоении дисциплины. В пособии кратко изложены вопросы, связанные с организацией учета и налогообложения внешнеэкономической деятельности. Для проверки уровня усвоения дисциплины в пособии имеются контрольные вопросы и тестовые задания. Также данное учебное пособие содержит задачи и упражнения, решение которых способствует закреплению теоретического материала и приобретения практических навыков в области обеспечения безопасности операций, связанных с внешнеэкономической деятельностью предприятия.

Материал в пособии сгруппирован по четырем разделам, при изучении дисциплины «Безопасность внешнеэкономической деятельности»: обеспечение безопасности при организации учета валютных операций; обеспечение безопасности при организации учета денежных средств в иностранной валюте; обеспечение безопасности при организации учета и налогообложения экспортных операций; обеспечение безопасности при организации учета и налогообложения импортных операций.

Учебное пособие «Безопасность внешнеэкономической деятельности» может использоваться студентами дневной и заочной форм обучения по специальности «Экономическая безопасность», а также студентами других экономических направлений.

# **1. ОБЕСПЕЧЕНИЕ БЕЗОПАСНОСТИ ПРИ ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА ВАЛЮТНЫХ ОПЕРАЦИЙ**

## **1.1. Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте**

Основным нормативным документом, регулирующим порядок бухгалтерского учета операций в иностранной валюте, является ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте».

В соответствии с ПБУ 3/2006 стоимость активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте, для отражения в бухгалтерском учете и отчетности подлежит пересчету в рубли. Пересчет производится по курсу, установленному Центральным банком Российской Федерации [1].

Активы и обязательства, выраженные в иностранной валюте, для пересчета в рубли подразделяются на две группы:

- 1) активы и обязательства, которые переоцениваются регулярно;
- 2) активы и обязательства, которые переоцениваются на момент принятия к бухгалтерскому учету.

К первой группе относятся: денежные знаки в кассе, средства в расчетах в банках и иных кредитных учреждениях, денежные и платежные документы, краткосрочные ценные бумаги, средства в расчетах (включая по заемным обязательствам) с любыми юридическими и физическими лицами, остатки средств целевого финансирования, полученные из бюджета или иностранных источников в рамках технической или иной помощи Российской Федерации в соответствии с заключенными соглашениями.

Пересчет этих активов и обязательств производится регулярно: на дату совершения операций в иностранной валюте и отчетную дату. Под датой совершения операции в иностранной валюте понимается день возникновения у организации права в соответствии с законодательством Российской Федерации или договором принятия к бухгалтерскому учету активов и обязательств, которые являются результатом этой операции.

В ПБУ 3/2006 приводится перечень дат совершения операций в иностранной валюте.

Стоимость активов и обязательств, относящихся к первой группе, необходимо также пересчитывать в рубли по курсу, установленному Центральным банком РФ, и на отчетную дату.

В соответствии с пунктом 12 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», утвержденного приказом Минфина РФ от 6 июля 1999 г. № 43н, отчетной датой считается последний календарный месяц отчетного периода [2]. Отчетным периодом, за который организация должна представить бухгалтерскую отчетность, является: квартал, полугодие, девять месяцев, год. Таким образом, курсовая разница по первой группе активов и

обязательств, выраженных в иностранной валюте, пересчитывается на 31 марта, 30 июня, 30 сентября, 31 декабря.

Ко второй группе активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, относятся: основные средства, нематериальные активы, запасы, затраты, товары, капитал.

Указанные активы и обязательства принимаются к бухгалтерскому учету в рублях по курсу Центрального банка РФ на дату совершения операции в иностранной валюте и далее не переоцениваются.

В регистрах бухгалтерского учета записи по движению активов и обязательств в иностранной валюте ведутся одновременно в рублях и в иностранной валюте. Бухгалтерская отчетность составляется в рублях.

## **1.2. Учет курсовых разниц**

Как было указано выше, валютная стоимость некоторых активов и обязательств регулярно пересчитывается в рубли по курсу, котируемому Центральным банком РФ. Поскольку курс иностранных валют к рублю постоянно меняется, то при пересчете возникают курсовые разницы.

Курсовая разница – это разница между рублевой оценкой актива или обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте по курсу Центрального банка РФ на дату исполнения обязательств по оплате или дату составления бухгалтерской отчетности за отчетный период, и рублевой оценкой.

Из определения следует, что курсовые разницы рассчитываются и отражаются в учете по мере совершения хозяйственных операций и по окончании отчетного периода.

Исключение составляют лишь курсовые разницы по денежным средствам в иностранной валюте. В ПБУ 3/2006 предусмотрено, что пересчет стоимости денежных знаков в кассе и средств на банковских счетах, выраженных в иностранной валюте, может производиться по мере изменения курсов иностранных валют, котируемых ЦБ РФ [1]. Если организация примет решение пересчитывать валютные денежные средства по мере изменения курса, то это положение следует закрепить в учетной политике.

Курсовая разница может быть положительной или отрицательной.

При росте курса по активным счетам возникает положительная разница, по пассивным счетам – отрицательная. При падении курса по активным счетам возникает отрицательная разница, по пассивным – положительная курсовая разница.

Курсовые разницы отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, к которому относится дата исполнения обязательств по оплате или за который составлена бухгалтерская отчетность.

Согласно пункту 13 ПБУ 3/2006, курсовые разницы подлежат зачислению на финансовые результаты организации как прочие доходы или расходы [1]. Поэтому учет курсовых разниц ведется на счете 91 «Прочие до-

ходы и расходы»: на субсчете «Прочие доходы» – положительные разницы; на субсчете «Прочие расходы» – отрицательные.

### **Контрольные вопросы**

1. Каким нормативным документом регламентируется порядок бухгалтерского учета операций в иностранной валюте?
2. По какому курсу производится пересчет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте?
3. На какие группы делятся активы и обязательства, выраженные в иностранной валюте, для пересчета в рубли?
4. Назовите активы и обязательства, которые переоцениваются регулярно.
5. Назовите активы и обязательства, которые переоцениваются только на момент принятия к бухгалтерскому учету.
6. Когда необходимо пересчитывать активы и обязательства, переоцениваемые регулярно?
7. В какой валюте составляется бухгалтерская отчетность предприятия в РФ?
8. Дайте определение курсовой разницы.
9. В каких случаях может возникать положительная курсовая разница?
10. К каким расходам относятся курсовые разницы в бухгалтерском учете?
11. На каком счете ведется учет курсовых разниц?

### **Тестовые задания**

1. Информация по операциям в иностранной валюте отражается на счетах бухгалтерского учета:
  - а) в рублях;
  - б) на расчетных счетах в рублях, а на валютных счетах иностранной валюте;
  - в) в иностранной валюте.
2. Пересчет средств в расчетах с юридическими и физическими лицами, выраженных в иностранной валюте (кроме авансов полученных и выданных), возможен:
  - а) на дату совершения операции в иностранной валюте;
  - б) на отчетную дату;
  - в) по мере изменения валютного курса.
3. Для уплаты по внешнеторговому контракту организация-резидент приобретает 16 080 долл. США по курсу межбанковской валютной биржи 28,2 руб./долл. Курс, установленный банком России на дату зачисления выручки на валютный счет организации, составил 28,1129 руб./долл. По какой стоимости в учете будет отражена приобретенная валюта:

- а) 453 456 руб.;
- б) 452 055 руб.;
- в) 1 401 руб.

4. Для составления бухгалтерской отчетности пересчет стоимости денежных знаков в кассе, средств на банковских счетах, выраженных в иностранной валюте, проводится:

- а) по среднему курсу Банка России за отчетный период;
- б) по курсу межбанковской валютной биржи, действовавшему на отчетную дату;
- в) по курсу Банка России или иному курсу, установленному по соглашению сторон, действовавшему на отчетную дату;
- г) по курсу Банка России, действовавшему на отчетную дату.

5. Курсовая разница, возникающая при пересчете активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте, подлежит зачислению:

- а) на добавочный капитал организации;
- б) на счет будущих периодов организации или счет предстоящих расходов организации в зависимости от того, какая курсовая разница получена – положительная или отрицательная;
- в) на финансовые результаты организации как прочие доходы и расходы.

6. Доходы в виде положительной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей, в целях обложения налогом на прибыль:

- а) признаются внереализационным доходом;
- б) признаются доходами от реализации;
- в) не включаются в налоговую базу.

7. При переоценке кредиторской задолженности, выраженной в иностранной валюте, в связи с понижением курса иностранной валюты к рублю в целях обложения налогом на прибыль возникают:

- а) положительные курсовые разницы;
- б) отрицательные курсовые разницы;
- в) положительные суммовые разницы.

## **2. ОБЕСПЕЧЕНИЕ БЕЗОПАСНОСТИ ПРИ ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ В ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЕ**

### **2.1. Учет операций на валютных счетах. Валютное регулирование операций на валютных счетах**

*Порядок открытия валютного счета.* В соответствии с требованиями статьи 14 Федерального закона от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» расчеты при осуществлении валютных операций, как правило, должны производиться юридическими лицами-резидентами через банковские счета в уполномоченных банках. Без использования банковских счетов российские юридические лица-резиденты могут осуществлять расчеты [3]:

– с физическими лицами-нерезидентами в наличной валюте РФ (т.е. в рублях) по договорам розничной купли-продажи товаров, а также при оказании им на территории РФ транспортных, гостиничных и других услуг, оказываемых населению;

– с нерезидентами в наличной иностранной валюте и валюте РФ за обслуживание воздушных судов иностранных государств, судов иностранных государств в речных и морских портах, а также при оплате портовых сборов.

Итак, для осуществления расчетов по валютным операциям организация должна открыть банковский счет в иностранной валюте. Открывать валютные счета резиденты вправе без ограничений в любых уполномоченных банках. Причем впоследствии резиденты могут осуществлять расчеты через свои банковские счета в любой иностранной валюте с проведением (в случае необходимости) конверсионной операции (сделки участников валютного рынка по обмену оговоренных сумм денежной единицы одной страны на валюту другой страны по согласованному курсу с проведением расчетов на определенную дату. В юридическом смысле конверсионные операции являются сделками купли-продажи валют. В отношении конверсионных операций в английском языке принят устойчивый термин Foreign Exchange Operations (кратко Forex или FX)) по курсу, согласованному с уполномоченным банком, независимо от того, в какой иностранной валюте был открыт банковский счет.

Для того чтобы открыть валютный счет, необходимо заключить с банком договор банковского счета. Для этого в банк подают соответствующее заявление, к которому прилагаются нотариально заверенные копии учредительных документов и свидетельства о государственной регистрации организации. Кроме того, банк может потребовать, чтобы организация также предоставила нотариально заверенную карточку с образцами подписи руководителя и главного бухгалтера и оттиском печати, либо такая карточка может быть оформлена непосредственно в банке.

На практике при открытии валютного счета предприятию фактически открывается одновременно два счета:

- текущий валютный счет;
- транзитный валютный счет.

Причем каждому текущему валютному счету, открываемому по всем видам валют (за исключением счетов, открываемых в клиринговых валютах) должен соответствовать транзитный валютный счет. Такой порядок установлен Инструкцией Центрального банка РФ от 30 марта 2004 г. №111-И «Об обязательной продаже части валютной выручки на внутреннем валютном рынке РФ» для идентификации поступлений иностранной валюты в пользу резидентов и в целях учета валютных операций, в том числе при осуществлении обязательной продажи части валютной выручки [4].

*Клиринговая валюта* – валюта, международная счѐтная денежная единица, используемая для международных расчѐтов между странами-участницами соглашения о валютном клиринге. Одним из условий договора о валютном клиринге является выбор валюты, в которой будет вестись учѐт взаимных обязательств и требований по различным внешнеэкономическим операциям участников из стран-участниц соглашения клирингового типа. В качестве валюты клиринга может быть выбрана валюта одной из стран-участниц соглашения, валюта третьей страны, либо международная расчѐтная единица.

*Валютный клиринг* – способ международных расчѐтов, применяемый во внешнеэкономических связях. Устанавливается на основе двухсторонних или многосторонних клиринговых соглашений, участниками которых являются государства, осуществляющие между собой торговые отношения. Валютный клиринг применяют в условиях, когда страны, или одна из них, не имеют достаточного количества свободно конвертируемой валюты для обеспечения взаимных расчетов. При достижении соглашения об использовании в торгово-экономических отношениях между странами клиринга выбирается валюта клиринга, в которой погашаются взаимные обязательства и требования.

*Взаимоотношения российского экспортера и банка.* Уполномоченные банки являются агентами валютного контроля. Поэтому экспортеры обязаны предоставлять им определенные документы по осуществляемым валютным операциям.

Резидент при осуществлении операций, связанных с зачислением иностранной валюты на транзитный валютный счет или со списанием иностранной валюты с расчетного счета в иностранной валюте, представляет в уполномоченный банк (филиал уполномоченного банка) (далее – уполномоченный банк, за исключением прямого указания на филиал уполномоченного банка) одновременно следующие документы:

- справку о валютных операциях;

– документы, связанные с проведением валютных операций, указанных в справке о валютных операциях.

Справка о валютных операциях заполняется резидентом в одном экземпляре в соответствии с приложением 1 к Инструкции ЦБ РФ №138-И [5].

Справка о валютных операциях и документы, связанные с проведением указанных в ней валютных операций, представляются резидентом в уполномоченный банк в следующие сроки:

– при зачислении иностранной валюты на транзитный валютный счет – не позднее 15 рабочих дней после даты ее зачисления, указанной в уведомлении уполномоченного банка о ее зачислении на транзитный валютный счет;

– при списании иностранной валюты с расчетного счета в иностранной валюте – одновременно с распоряжением о переводе иностранной валюты.

Для обеспечения учета и отчетности по валютным операциям между резидентами и нерезидентами, в том числе и при осуществлении экспортных поставок, резиденты обязаны оформлять в уполномоченных банках паспорта сделки в соответствии с требованиями статьи 20 Закона №173-ФЗ и Инструкции ЦБ РФ от 04 июня 2012 №138-И «О порядке представления резидентами и нерезидентами уполномоченным банкам документов и информации, связанных с проведением валютных операций, порядке оформления паспортов сделок, а также порядке учета уполномоченными банками валютных операций и контроля за их проведением» (далее – Инструкция №138-И).

Оформлять паспорт сделки необходимо, в частности, при осуществлении расчетов через счет российского экспортера, открытый в уполномоченном банке, за вывозимые с таможенной территории РФ в рамках внешнеторгового экспортного контракта товары, выполняемые работы, оказываемые услуги, передаваемую информацию и результаты интеллектуальной деятельности. Не нужно оформлять паспорт сделки только в том случае, если общая сумма контракта (кредитного договора) не превышает в эквиваленте 50 000 долларов США по курсу иностранных валют к рублю, установленному ЦБ РФ на дату заключения контракта (с учетом внесенных изменений и дополнений) (п. 5.2 Инструкции №138-И).

По каждому контракту оформляется один паспорт сделки (ПС) в одном банке в порядке, установленном в Инструкции №138-И. Для оформления паспорта сделки необходимо представить в банк:

– один экземпляр формы ПС (форма 1 и (или) форма 2), заполненной в соответствии с приложением 4 к Инструкции №138-И;

– контракт (договор), являющийся основанием для проведения валютных операций по контракту;

– принятое налоговыми органами по месту учета резидента уведомление об открытии (закрытии) счета (вклада), об изменении реквизитов счета (вклада), о наличии счета (вклада) в банке, расположенном за пределами

территории Российской Федерации, – в случае осуществления валютных операций, связанных с расчетами по контракту (кредитному договору), по которому оформляется ПС, через счета резидента, открытые в банке-нерезиденте;

– а также иные документы, необходимые для оформления ПС.

Вышеуказанные документы представляются в подлиннике или в форме надлежащим образом заверенной копии.

Уполномоченный банк принимает на обслуживание контракт (кредитный договор) и оформляет по нему ПС либо отказывает в принятии на обслуживание контракта (кредитного договора) и оформлении по нему ПС в срок, не превышающий три рабочих дня после даты представления резидентом документов и информации, представленной выше.

В случае осуществления валютных операций, связанных с расчетами по контракту (кредитному договору), по которому оформляется ПС, через счета резидента, открытые в банке-нерезиденте, уполномоченный банк принимает на обслуживание контракт (кредитный договор) и оформляет по нему ПС либо отказывает в принятии на обслуживание контракта (кредитного договора) и оформлении по нему ПС в срок, не превышающий десять рабочих дней после даты представления резидентом соответствующих документов и информации.

В случае принятия на обслуживание контракта (кредитного договора) уполномоченный банк в установленный срок формирует ПС в виде электронного документа и присваивает ему номер в порядке, установленном приложением 4 Инструкции №138-И.

ПС считается оформленным после присвоения ему банком ПС номера, проставления даты оформления и подписи ответственного лица.

Банк ПС обеспечивает ведение ПС в электронном виде и хранение ПС в виде электронного документа.

Оформленный ПС не позднее двух рабочих дней после даты его оформления направляется банком ПС резиденту.

Обмен документами между банком и резидентом может быть осуществлен посредством почтовой, телеграфной, телетайпной или иной связи в порядке, согласованном между банком паспорта сделки и резидентом. В случае использования факсимильного воспроизведения подписи с помощью средств механического или иного копирования, электронно-цифровой подписи либо иного аналога собственноручной подписи между банком ПС, с одной стороны, и резидентом, с другой стороны, устанавливается процедура признания аналога собственноручной подписи, а также определяются порядок и условия его использования. Документы, представленные резидентом в банк ПС в электронном виде, распечатываются банком ПС на бумажном носителе, заверяются подписью ответственного лица банка ПС и печатью банка ПС.

Паспорт сделки должен содержать сведения, необходимые в целях обеспечения учета и отчетности и осуществления валютного контроля по валютным операциям между резидентами и нерезидентами.

При осуществлении внешнеторговой деятельности в паспорте сделки указываются:

- 1) номер и дата оформления паспорта сделки;
- 2) сведения о резиденте и его иностранном контрагенте;
- 3) общие сведения о внешнеторговой сделке (дата договора, номер договора (если имеется), общая сумма сделки (если имеется) и валюта цены сделки, дата завершения исполнения обязательств по сделке);
- 4) сведения об уполномоченном банке, в котором оформляется паспорт сделки и через счета в котором осуществляются расчеты по сделке;
- 5) сведения о переоформлении и об основаниях для закрытия паспорта сделки.

Учет операций на валютном счете также определяется нормативными документами по валютному регулированию и валютному контролю.

*Учет на транзитном и текущем валютном счете.*

Порядок обязательной продажи экспортной валютной выручки установлен Инструкцией ЦБ РФ от 30 марта 2004 г. № 111-И.

Обязательная продажа должна быть осуществлена не позднее чем через семь календарных дней со дня поступления указанной валютной выручки [4].

Для этого банк открывает организации два валютных счета:

– транзитный валютный счет для зачисления в полном объеме поступлений в иностранной валюте, в том числе и не подлежащих обязательной продаже;

– текущий валютный счет для учета средств, остающихся в распоряжении организации после обязательной продажи экспортной выручки, и средств, не подлежащих обязательной продаже.

Поступления в иностранной валюте зачисляются на транзитный валютный счет в уполномоченном банке. Банк не позднее следующего рабочего дня извещает об этом юридическое лицо с приложением выписки по транзитному валютному счету.

Получив извещение, организация дает поручение банку на обязательную продажу валюты и поручение на перечисление оставшейся части валютной выручки на свой текущий валютный счет.

На следующий день банк депонирует иностранную валюту, подлежащую обязательной продаже. Обязательная продажа должна быть осуществлена в течение трех рабочих дней.

Одновременно с депонированием иностранной валюты банк списывает с транзитного счета организации оставшуюся часть валютной выручки и зачисляет на ее текущий валютный счет.

Если поступления в иностранной валюте не подлежат обязательной продаже, то организация предъявляет в банк документы, обосновывающие поступление валютных средств, и поручение на перечисление указанных средств на текущий валютный счет организации.

Документы, обосновывающие поступления иностранной валюты, должны быть представлены в банк в течение семи календарных дней от даты зачисления средств на транзитный валютный счет. В противном случае на восьмой день банк самостоятельно осуществит обязательную продажу иностранной валюты независимо от того, являлась ли поступившая валюта экспортной выручкой.

Для организации бухгалтерского учета поступающей валюты к счету 52 «Валютный счет» следует открыть соответствующие субсчета: 52-1 «Транзитный валютный счет» и 52-2 «Текущий валютный счет» [6].

По дебету счета 52-1 отражаются поступления в иностранной валюте; по кредиту счета 52-1 отражается списание валютных средств для обязательной продажи и перевод валютных средств, не подлежащих обязательной продаже. Соответственно по дебету счета 52-2 в корреспонденции с кредитом счета 52-1 отражается зачисление иностранной валюты, оставшейся после продажи, или валюты, не подлежащей обязательной продаже. По кредиту счета 52-2 делаются бухгалтерские записи по расходованию иностранной валюты. Таким образом, поступления валютных средств отражаются по дебету транзитного счета, а их расходование – по кредиту текущего валютного счета.

Однако из этого правила могут быть исключения, по соответствующим нормативным документам ЦБ РФ.

В настоящее время обязательная продажа части валютной выручки резидентов осуществляется в размере 0 процентов суммы валютной выручки.

*Учет на специальном транзитном валютном счете.* Порядок покупки иностранной валюты внутри РФ установлен Федеральным законом от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» и в указании ЦБР от 18 марта 2002 г. № 1123-У «О форме договора об общих условиях и порядке осуществления сделок купли-продажи долларов США на внутреннем валютном рынке Российской Федерации».

В соответствии с указанием для покупки валюты внутри Российской Федерации банк открывает специальный транзитный валютный счет.

Покупка иностранной валюты внутри РФ разрешается только для строго определенных целей. Организация не вправе использовать купленную иностранную валюту для ее размещения на депозите, покупки ценных бумаг, покупки одной иностранной валюты за другую, а также передачи купленной иностранной валюты в доверительное управление уполномоченному банку.

Для покупки валюты резидент представляет в банк поручение, а также оригиналы и копии документов, обосновывающих покупку иностранной

валюты. Такими документами могут быть: паспорт импортной сделки; разрешение (лицензия) ЦБ РФ на осуществление валютной операции, связанной с движением капитала; документ, подтверждающий регистрацию в Банке России валютной операции, связанной с движением капитала; договор (соглашение, контракт) либо иной документ.

Купленная иностранная валюта должна быть израсходована в течение 7 календарных дней с даты зачисления на цели, указанные в поручении на покупку иностранной валюты.

Перевод иностранной валюты со специального транзитного валютного счета на другие валютные счета запрещен.

Если в течение 7 календарных дней купленная иностранная валюта не израсходована, то она подлежит обратной продаже на внутреннем валютном рынке. На 8-й календарный день банк депонирует иностранную валюту и в течение трех рабочих дней осуществляет операции по ее продаже.

Для организации бухгалтерского учета по специальному транзитному валютному счету следует к счету 52 открыть субсчет 52-3 «Специальный транзитный валютный счет». По дебету счета 52-3 отражается зачисление купленной иностранной валюты.

## **2.2. Расчеты с использованием аккредитивов**

Аккредитив – наиболее распространенная форма расчетов в международной торговле.

Основные принципы совершения операций с аккредитивами в международной торговле заложены в Унифицированных правилах и обычаях для документарных аккредитивов (публикация Международной торговой палаты №500).

Коротко суть аккредитивной формы расчетов состоит в следующем.

Импортер открывает в своем банке депозит, то есть аккредитив. Одновременно он дает указание банку о документах, которые должен представить иностранный поставщик и на основании которых может быть произведен платеж с аккредитива. Обычно это транспортные или иные отгрузочные документы с указанием наименования, количества, стоимости принятых к перевозке товаров.

Затем банк импортера открывает аккредитив в банке экспортера. Банк экспортера извещает экспортера о том, что в его пользу открыт аккредитив. Иностранный поставщик отгружает товары и предъявляет отгрузочные документы в банк. Банк проверяет представленные документы на предмет соответствия указаниям импортера. Если расхождения в представленных накладных отсутствуют, то с аккредитива в пользу экспортера производится платеж. В противном случае документы возвращаются поставщику.

Таким образом, платеж с аккредитива производится только после фактической отгрузки товаров, что значительно сокращает риск импортера. В

то же время экспортер отгружает товары, после того как в его пользу открывается аккредитив. Это, в свою очередь, минимизирует риск экспортера.

Если аккредитив открывает российский импортер, то в бухгалтерском учете делаются следующие записи:

Дебет 55 Кредит 52

– на основании заявления открыт аккредитив;

Дебет 60 Кредит 55

– на основании извещения банка оплачено с аккредитива;

Дебет 55 (91) Кредит 91 (55)

– отражена курсовая разница на аккредитиве.

Как правило, банки за обслуживание аккредитивов взимают вознаграждение. Если по условиям аккредитива эти расходы оплачивает импортер, то в бухгалтерском учете они отражаются в составе операционных расходов:

Дебет 91 Кредит 51

– перечислено банку за обслуживание аккредитива.

В налоговом учете затраты организации по аккредитивной форме расчетов относятся к внереализационным расходам и уменьшают налогооблагаемую прибыль на основании подпункта 16 пункта 1 статьи 265 НК РФ [7].

Если аккредитив открывается в пользу российского экспортера, то никаких дополнительных записей в бухгалтерском и налоговом учете не производится. Зачисление экспортной выручки с аккредитива, открытого иностранным покупателем, отражается записью

Дебет 52-1 Кредит 62

– зачислена выручка от иностранного покупателя.

### **2.3. Учет операций по продаже и покупке иностранной валюты**

При продаже и покупке иностранной валюты организации, как правило, несут расходы двух видов:

1) разница между курсом продажи (покупки) иностранной валюты и курсом ЦБ РФ, действующим на день продажи (продажи – покупки);

2) вознаграждение банку за осуществление операций по продаже (покупке) валюты.

Сумма расходов в виде разницы курсов обычно определяется по выпискам банка. Рассмотрим, как эти расходы формируются в бухгалтерском учете.

В соответствии с пунктом 11 ПБУ 10/99 продажа иностранной валюты относится к прочим расходам организации [8]. Поэтому в бухгалтерском учете операции по продаже валюты отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Продажа валюты может осуществляться банками в течение трех рабочих дней. Например, в первый день списана иностранная валюта, и лишь на третий день зачислены рубли. Поэтому для отражения операций продаже иностранной валюты необходимо использовать счет 57 «Переводы в пути» [6].

Таким образом, на день списания валютных средств для продажи в учете делается запись:

Дебет 57 Кредит 52

– списана валюта, подлежащая продаже.

На день поступления рублевых средств, что подтверждает выпиской с рублевого счета, в учете отражают проводки:

Дебет 51 Кредит 91 субсчет «Прочие доходы»

– зачислены рубли от продажи валюты по курсу продажи;

Дебет 91 «Прочие расходы» Кредит 57

– списана проданная иностранная валюта по курсу ЦБ РФ;

Дебет 99 Кредит 91 субсчет «Сальдо прочих доходов и расходов»

– отражена разница между курсом продажи и курсом ЦБ РФ;

Дебет 57 (91) Кредит 91 (57)

– отражена курсовая разница за время между датой списания валюты и датой ее продажи.

Затраты на банковские услуги в соответствии с пунктом 11 ПБУ 10/99 относятся к операционным расходам организации [8]. Поэтому вознаграждение банку отражается следующей записью:

Дебет 91 субсчет «Прочие расходы» Кредит 51

– списано вознаграждение банку за продажу валюты.

Покупка иностранной валюты к операционным доходам и расходам организации не относится, поэтому бухгалтерский учет этих операций целесообразно вести на счете 57. При этом в учете делаются следующие записи:

Дебет 57 Кредит 51

– списаны рубли на покупку иностранной валюты по курсу продажи;

Дебет 52 Кредит 57

– зачислена купленная валюта по курсу ЦБ РФ;

Дебет 91 субсчет «Прочие расходы» Кредит 57

– списана разница между курсом покупки и курсом ЦБ РФ.

Что касается вознаграждения банку при покупке валюты, то оно может относиться к прочим расходам организации или включаться в стоимость материально-производственных запасов и основных средств, если покупка иностранной валюты производилась до принятия этих объектов к учету. Такой порядок следует из норм ПБУ 6/01 [9] и ПБУ 5/01 [10].

Таким образом, вознаграждение банку при покупке валюты может отражаться следующими записями:

Дебет 91 Кредит 51

– списано вознаграждение банку за покупку валюты.

Или

Дебет 07,08,10,15,41 Кредит 51

– вознаграждение банку за покупку валюты включается в стоимость приобретаемого имущества.

#### **2.4. Учет командировочных расходов в иностранной валюте**

*Валютное регулирование операций с наличной иностранной валютой.* Организации могут получать в уполномоченных банках иностранную валюту только для оплаты командировочных расходов. Порядок выдачи наличной иностранной валюты установлен Федеральным законом от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле».

Законом определено, что организации могут покупать наличную иностранную валюту за рубли только через уполномоченные банки в безналичном порядке. Покупка наличной иностранной валюты (через обменные пункты) для оплаты командировочных расходов запрещена [3].

Для снятия наличной иностранной валюты с валютных счетов организация должна представить в банк заявку. Заявка оформляется на основании:

- приказа об установлении нормы суточных;
- приказа о командировании работников организации в служебную командировку за пределы Российской Федерации.

Наличная иностранная валюта выдается банком не ранее чем за 10 рабочих дней до даты убытия командироваемых лиц.

По окончании служебной командировки подотчетное лицо обязано представить в организацию авансовый отчет в течение 10 календарных дней. В свою очередь организация представляет в уполномоченный банк отчет о расходовании наличной иностранной валюты. В случае перерасхода валюты банк может запросить авансовый отчет командированного лица и документы, подтверждающие расходы за пределами Российской Федерации.

Задолженность перед командированным лицом организация погашает следующим образом:

- путем перевода иностранной валюты с валютного счета организации на валютный счет командированного лица в уполномоченном банке;
- путем выдачи задолженности в наличной иностранной валюте;
- путем выдачи эквивалента задолженности в рублях, исчисленного по курсу, установленному ЦБ РФ на дату погашения задолженности.

Подотчетные суммы наличной иностранной валюты, неиспользованные во время служебной командировки, возвращаются в кассу и сдаются в банк в течение 10 рабочих дней со дня их поступления в кассу.

Если же по каким-либо причинам командировка не состоялась, то полученная ранее наличная иностранная валюта возвращается из кассы в уполномоченный банк в течение пяти рабочих дней с даты предполагавшегося убытия командированного лица в служебную командировку.

*Оформление первичных документов.* Чтобы направить сотрудника в командировку, необходимо составить:

- приказ о командировании сотрудника или группы сотрудников организации (формы Т-9, Т-9а);
- служебное задание (форма Т-10а);
- командировочное удостоверение (форма Т-10).

Формы этих документов утверждены постановлением Госкомстата от 05 января 2004 г. №1 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты» [11].

Следует отметить, что с 1 января 2013 года формы первичных учетных документов, содержащиеся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, не являются обязательными к применению. Вместе с тем обязательными к применению продолжают оставаться формы документов, используемых в качестве первичных учетных документов, установленные уполномоченными органами в соответствии и на основании других федеральных законов (например, кассовые документы) (информация Минфина России №ПЗ-10/2012).

По прибытии из командировки работник обязан представить авансовый отчет. К авансовому отчету в подтверждение произведенных расходов предъявляются также:

- отчет о выполнении служебного задания (форма Т-10а);
- билеты;
- счет из гостиницы за проживание;
- другие документы.

Если какие-либо из представленных документов составлены на иностранном языке, то такие документы должны иметь построчный перевод. Это требование содержится в пункте 9 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденному приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н [12].

Переводом документов занимаются нотариальные конторы. Плата, взимаемая ими, в бухгалтерском учете относится к расходам по обычным видам деятельности. В налоговом учете указанные затраты учитываются как прочие расходы по производству и реализации и уменьшают налогооблагаемую прибыль.

*Выплата суточных.* Перед командировкой работникам выдают суточные. Порядок выдачи суточных при направлении работников в заграничные командировки в настоящее время регулируется постановлением Минтруда РФ от 17 мая 1996 г. №1037-ИХ «О порядке выплаты суточных работникам, направляемым в краткосрочные командировки за границу» и Постановлением Правительства РФ от 26.12.2005 №812 «О размере и порядке выплаты суточных в иностранной валюте и надбавок к суточным в иностранной валюте при служебных командировках на территории иностран-

ных государств работников организаций, финансируемых за счет средств федерального бюджета».

В соответствии с этими документами работникам суточные выплачиваются за каждый день пребывания в командировке. При этом за день выезда из Российской Федерации суточные выплачиваются в валюте страны, в которую сотрудник направляется, а в день въезда – в рублях.

Если работник, направляемый в краткосрочную командировку за границу, обеспечивается иностранной валютой на личные расходы за счет принимающей стороны, то выплата суточных не производится. Если принимающая сторона предоставляет за свой счет питание, то суточные выплачиваются в пределах 30 процентов от установленной нормы, в случае выезда в командировку за границу и возвращения в Россию из-за границы в тот же день суточные в иностранной валюте выплачиваются работникам в размере 50 процентов от установленной нормы.

Нормы суточных для целей бухгалтерского учета устанавливаются приказом организации.

*Расходы по найму жилого помещения* – в бухгалтерском учете эти расходы принимаются в сумме фактически произведенных затрат.

*Оплата проезда* – расходы на проезд принимаются в сумме фактических затрат как в бухгалтерском, так и налоговом учете, если они документально подтверждены. Кроме этого к расходам на проезд относятся аэродромные сборы, сборы за право въезда, прохода, транзита автомобильного и иного транспорта и иные аналогичные сборы и платежи.

*Телефонные переговоры* – в бухгалтерском учете расходы на услуги связи принимаются в сумме фактических затрат, если они подтверждены документально (то есть представлены распечатки номеров вызываемых абонентов).

*Представительские расходы* – в настоящее время законодательством предусмотрено, что наличная иностранная валюта может быть выдана только на оплату командировочных расходов. Вместе с тем действует Положение ЦБР от 24 декабря 2004 г. № 266-П «Об эмиссии платежных карт и об операциях, совершаемых с их использованием». В соответствии с пунктом 2.5 указанного Положения сотрудники организаций могут оплачивать представительские расходы в безналичном порядке через корпоративные банковские карты [13].

Таким образом, выдача наличной иностранной валюты для оплаты представительских расходов запрещена. Однако такие расходы могут быть оплачены в безналичном порядке через корпоративную банковскую карту.

### **Контрольные вопросы**

1. Каким нормативным актом регламентируется порядок расчетов при осуществлении валютных операций?

2. В каких случаях российские юридические лица-резиденты могут осуществлять расчеты без использования банковских счетов?
3. Существуют ли ограничения количества валютных счетов, которые могут открывать резиденты?
4. Дайте определение конверсионной операции.
5. Поясните порядок открытия валютного счета.
6. Какие субсчета открываются к счету 52 «Валютный счет» в обязательном порядке?
7. Что такое валютный клиринг?
8. Какая валюта может быть принята в качестве валюты клиринга?
9. Каким нормативным документом регламентируется порядок открытия валютного счета и осуществления обязательной продажи иностранной валюты в РФ?
10. Для каких целей необходимо открытие двух счетов учета валютных средств?
11. С кем могут осуществлять расчеты в иностранной валюте российские юридические лица-резиденты?
12. Назовите документы, представляемые резидентом в уполномоченный банк при осуществлении операций, связанных с зачислением иностранной валюты на транзитный валютный счет или со списанием иностранной валюты с расчетного счета в иностранной валюте.
13. Что такое паспорт сделки, и каков порядок его оформления?
14. В каких случаях паспорт сделки может не оформляться?
15. Какие сведения указываются в паспорте сделки при осуществлении внешнеторговой деятельности?
16. Дайте определение аккредитива.
17. Охарактеризуйте аккредитивную форму расчетов.
18. За счет чего при аккредитивной форме расчетов снижается риск импортера?
19. За счет чего при аккредитивной форме расчетов снижается риск экспортера?
20. Какие записи делаются в учете, если аккредитив открывается российским импортером?
21. К какой группе расходов относятся затраты организации по аккредитивной форме расчетов в налоговом учете?
22. Какие записи делаются в учете, если аккредитив открывается в пользу российского экспортера?
23. Какие виды расходов несут организации при продаже и покупке иностранной валюты?
24. К каким расходам организации относится продажа иностранной валюты?
25. На каком счете в бухгалтерском учете отражаются доходы и расходы, связанные с продажей валюты?

26. Какой счет учета денежных средств используется для отражения операций по продаже иностранной валюты?

27. Назовите бухгалтерские записи, отражаемые в бухгалтерском учете при продаже валюты.

28. Каким нормативным документом регламентируется порядок выдачи наличной иностранной валюты?

29. Когда должны быть выдана наличная иностранная валюта относительно даты убытия командировемых лиц?

30. В течение какого периода по окончании служебной командировки подотчетное лицо обязано представить в организацию авансовый отчет?

31. Охарактеризуйте порядок погашения задолженности организацией перед командировемым лицом.

32. В течение какого периода полученная ранее наличная иностранная валюта возвращается в уполномоченный банк, если командировка не состоялась?

33. Охарактеризуйте порядок оформления документов на заграничную командировку.

34. Какие действия необходимо предпринять, если какие-либо из представленных документов составлены на иностранном языке?

35. Охарактеризуйте порядок выплаты суточных при заграничных командировках.

### **Тестовые задания**

1. Агентами валютного контроля являются:

а) Федеральная Таможенная служба, Банк России;

б) Минфин России;

в) уполномоченные банки, Внешэкономбанк; профессиональные участники рынка ценных бумаг; таможенные органы, налоговые органы.

2. Какие счета открываются организацией в уполномоченном банке с целью осуществления валютных операций?

а) валютный счет и аккредитив;

б) транзитный валютный счет и текущий валютный счет;

в) расчетный счет и валютный счет.

3. Паспорт сделки для экспорта оформляется обязательно, кроме случаев, когда сумма договора составляет менее:

а) 50 000 долл. США;

б) 5 000 долл. США;

в) 15 000 долл. США.

4. При зачислении иностранной валюты на транзитный валютный счет Справка о валютных операциях и документы, связанные с проведением указанных в ней валютных операций, представляются резидентом в уполномоченный банк:

а) не позднее одного рабочего дня после получения уведомления о зачислении валюты на транзитный валютный счет;

б) не позднее 15 рабочих дней после даты ее зачисления на транзитный валютный счет;

в) не позднее 10 рабочих дней после даты ее зачисления на текущий валютный счет.

5. В течение какого периода оформленный ПС направляется банком ПС резиденту:

а) не позднее пяти рабочих дней после даты его оформления;

б) не позднее 10 рабочих дней после даты его оформления;

в) не позднее двух рабочих дней после даты его оформления.

6. В течение какого периода уполномоченный банк принимает решение о принятии на обслуживание (отказе в обслуживании) контракта и оформлении по нему паспорта сделки?

а) в срок, не превышающий три рабочих дня после даты представления резидентом документов;

б) в срок, не превышающий 10 рабочих дней после даты представления резидентом документов;

в) в срок, не превышающий одного месяца после даты представления резидентом документов.

7. Сколько паспортов сделки оформляется по каждому контракту?

а) один;

б) два;

в) в зависимости от количества сторон сделки.

8. Назовите нормативный процент обязательной продажи валютной выручки:

а) 0%;

б) 25%;

в) 10%.

9. Для аккредитивной формы расчетов свойственно:

а) банк импортера открывает аккредитив в банке экспортера;

б) банк экспортера открывает аккредитив в банке импортера;

в) платеж с аккредитива производится только после фактической отгрузки товаров;

г) платеж с аккредитива производится до фактической отгрузки товаров.

10. При аккредитивной форме расчетов в учете российского экспортера делается запись:

а) Д 55 К 52.2;

б) Д 52.1 К 90.1;

в) Д 52.1 К 62;

г) Д 60 К 55.

11. При аккредитивной форме расчетов в учете российского импортера делается запись:

- а) Д 55 К 52.2;
- б) Д 52.1 К 90.1;
- в) Д 52.1 К 62;
- г) Д 60 К 55.

12. Как отражается положительная курсовая разница при аккредитивной форме расчетов:

- а) Д 55 К 91;
- б) Д 55 К 90.1;
- в) Д 52.1 К 62;
- г) Д 91 К 55.

13. На каком счете учитываются денежные средства в валюте, переданные уполномоченному банку на продажу:

- а) 55;
- б) 57;
- в) 62;
- г) 52.

14. Для уплаты по внешнеторговому контракту организация-резидент приобретает 16 080 долл. США по курсу межбанковской валютной биржи 28,2 руб./долл. Курс, установленный банком России на дату зачисления выручки на валютный счет организации, составил 28,1129 руб./долл. В бухгалтерском учете будут сделаны проводки:

- а) Д 52 К 51 – 453 456 руб.;
- б) Д 52 К 57 – 452 055 руб.;
- Д 91 К 57 – 1401 руб.;
- в) Д 52 К 57 – 1 401 руб.;
- г) Д 52 К 51 – 453 456 руб.;
- Д 57 К 91 – 1401 руб.

15. Какая бухгалтерская запись для отражения операции «Зачислена валютная выручка на транзитный валютный счет организации» является правильной:

- а) Д 57 К 62;
- б) Д 52 К 62;
- в) Д 55 К 62.

16. Если день приезда и возвращения из заграничной командировки совпадают, то суточные:

- а) не выплачиваются;
- б) выплачивается 50% нормы суточных, установленных в стране, в которую был командирован работник;
- в) выплачивается 50% нормы суточных, установленных в РФ.

17. Работник вылетел из Москвы в Лондон 3 июля в 12:00 часов. Обрато он вылетел 9 июля в 12:00 часов. Суточные составляют: по Великобритании – 69 долл. США, по России – 100 руб. Каким будет размер суточных?

- а) 483 долл. и 0 руб.;
- б) 345 долл. и 100 руб.;
- в) 345 долл. и 200 руб.;
- г) 414 долл. и 0 руб.;
- д) 414 долл. и 100 руб.

18. Суточные по загранкомандировкам в день въезда на территорию РФ оплачиваются:

- а) в иностранной валюте – по нормам на командировки в той стране, куда работник был направлен;
- б) в рублях – по нормам на командировки в РФ;
- в) в иностранной валюте – по нормам на командировки в РФ.

19. В какой срок со дня окончания командировки командированное за пределы РФ лицо должно представить авансовый отчет в бухгалтерию:

- а) 10 календарных дней;
- б) семь календарных дней;
- в) три календарных дня.

20. Оплата суточных при загранкомандировке с посещением не одной страны за дни переезда из одной страны в другую производится:

- а) по нормам страны, в которую въезжает работник;
- б) по нормам страны, из которой выезжает работник;
- в) в соответствии с внутренними документами организации.

### **Практические задания**

Задание 2.1. По состоянию на 1 января 2013 года организация имеет остатки на текущих валютных счетах: 2 800 дол. США и 6 000 евро. Кроме того, на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет 2 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками в иностранной валюте» у организации числится кредиторская задолженность перед иностранным поставщиком Respect в размере 5 300 евро.

12 января 2013 года организация отгрузила продукцию в адрес иностранного покупателя Saturn. Выручка от продажи продукции составила 28 000 дол. США. Валютная выручка поступила полностью 20 января 2013 года на транзитный валютный счет и в этот же день зачислена на текущий валютный счет в полном размере.

22 января 2013 года возникла кредиторская задолженность в иностранной валюте в размере 5 000 евро по приобретению сырья для производства готовой продукции у поставщика Logistic.

28 января 2013 года была погашена задолженность перед поставщиком Respect в размере 5 300 евро.

До конца 2013 года операции по данным счетам бухгалтерского учета не проводились.

Официальный курс иностранной валюты, установленный Банком России, приведен в таблице 1.

Таблица 1

Официальный курс иностранной валюты, установленный  
Банком России

Дата	Хозяйственная операция	Курс доллара США	Курс евро
31.12.2012	Конец отчетного периода	30,3727	40,2286
12.01.2013	Отгрузка на экспорт	30,2537	40,1104
20.01.2013	Поступление валютной выручки	30,2065	40,4314
22.01.2013	Получение импортного сырья	30,2970	40,3617
27.01.2013	Погашение кредиторской задолженности	30,0451	40,2364
31.01.2013	Конец отчетного периода	30,0277	40,5134
29.02.2013	Конец отчетного периода	30,6202	40,0420
31.03.2013	Конец отчетного периода	31,0834	39,8023
30.04.2013	Конец отчетного периода	31,2559	40,8358
31.05.2013	Конец отчетного периода	31,5893	40,9650
30.06.2013	Конец отчетного периода	32,7090	42,7180
31.07.2013	Конец отчетного периода	32,8901	43,6090
31.08.2013	Конец отчетного периода	33,2474	44,0129
30.09.2013	Конец отчетного периода	32,3451	43,6497
31.10.2013	Конец отчетного периода	32,0613	44,0586
30.11.2013	Конец отчетного периода	33,1916	45,1870
31.12.2013	Конец отчетного периода	32,7292	44,9699

Составить соответствующие бухгалтерские записи по хозяйственным операциям, совершенным в течение года, провести переоценку статей баланса [14].

Задание 2.2. ООО «Магнолия», зарегистрированное в РФ, заключило экспортный договор с иностранной фирмой HotDog на поставку в адрес этой фирмы продуктов питания. Договорная стоимость экспортной продукции приведена в таблице 2. ООО «Магнолия» 18 сентября 200X года полностью отгрузило продукцию, а 28 октября 200X года фирма HotDog оплатила счет в иностранной валюте. Курс доллара США, установленный Банком России, был следующим.

Таблица 2

Договорная стоимость экспортных товаров

Вариант	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Сумма, дол. США	1 000	1 100	1 200	1 300	1 400	1 500	1 600	1 700	1 800	1 900

Ситуация 1: на 18.09.200X – 25 руб./дол.; на 30.09.200X – 24,25 руб./дол.; на 28.10.200X – 26,65 руб./дол.

Ситуация 2: на 18.09.200X – 24 руб./дол.; на 30.09.200X – 24,8 руб./дол.; на 28.10.200X – 23,75 руб./дол.

Какие бухгалтерские записи необходимо сделать ООО «Магнолия» [14]?

Задание 2.3. Уставный капитал ООО «Сигма-плюс» зарегистрирован в размере 10 000 дол. США. Дата государственной регистрации ООО «Сигма-плюс» – 11 августа 200X года. Иностранная фирма Shark, которая является одним из учредителей, внесла свою долю в качестве вклада в уставный капитал ООО «Сигма-плюс» 20 сентября 200X года. Размер внесенного вклада фирмой Shark в уставный капитал приведен в таблице 3. Курс рубля по отношению к доллару США, установленный Банком России, был следующим.

Ситуация 1: на 11.08.200X – 25 руб./дол.; на 31.08.200X – 24,25 руб./дол.; на 20.09.200X – 26,65 руб./дол.; на 30.09.200X – 27 руб./дол.

Ситуация 2: на 11.08.200X – 26 руб./дол.; на 31.08.200X – 26,5 руб./дол.; на 20.09.200X – 25 руб./дол.; на 30.09.200X – 24,8 руб./дол.

Таблица 3

Сумма вклада в уставный капитал ООО «Сигма-плюс»

Вариант	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Сумма, дол. США	5 000	5 100	5 200	5 300	5 400	5 500	5 600	5 700	5 800	5 900

Какие проводки необходимо сделать бухгалтеру ООО «Сигма-плюс» при составлении отчетности за 9 месяцев [14]?

Задание 2.4. Импортер – российская компания «Импульс» заключила с иностранной компанией Casharel договор на закупку партии товара. Стоимость данной партии приведена в таблице 4.

21 октября 200X года компания «Импульс» оприходовала товар, прошедший таможенную процедуру, у себя на складе.

25 октября 200X года был частично оплачен счет Casharel в размере 50%.

28 октября 200X года компания «Импульс» погасила задолженность перед таможенной службой по начисленному НДС в размере 18% по таможенной декларации, а также с валютного счета был полностью оплачен счет Casharel.

Комиссия банка за перевод валютных средств предусмотрена договором банковского счета в размере 2% оплачиваемой суммы, пересчитанной в рубли. Комиссия уплачивается с расчетного счета в день валютного перевода. Курс доллара США, установленный Банком России, составил:

Ситуация 1: на 21.10.200X – 32,0 руб./дол.; на 25.10.200X – 31,0 руб./дол.; на 28.10.200X – 31,5 руб./дол.

Ситуация 2: на 21.10.200X – 31,0 руб./дол.; на 25.10.200X – 32,0 руб./дол.; на 28.10.200X – 30,5 руб./дол.

Таблица 4

Покупная стоимость товара

Вариант	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Сумма, дол. США	1000	1100	1200	1300	1400	1500	1600	1700	1800	1900

Какие бухгалтерские записи должен сделать бухгалтер компании «Импульс» [14]?

Задание 2.5. ООО «Кастомер» заключило договор с ООО «Суплаер» на покупку компьютера и картриджа для принтера. Стоимость компьютера и стоимость картриджа для принтера по договору представлены в таблицах 5–6. Курс условной единицы равен курсу доллара США (по данным Банка России на дату оплаты), увеличенному на 1%.

Компьютер и картридж получен ООО «Кастомер» 18 января 2008 года, оплачены 2 февраля 2008 года. Курс доллара США, установленный Банком России и увеличенный на 1% составил: на 18.01.2008 – 26,8256 руб. (курс 26,56 + 1%); на 31.01.2008 – 26,7953 руб.; на 02.02.2008 – 26,7549 руб.

Таблица 5

Стоимость компьютера

Вариант	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Сумма, у.е.	3 540	3 658	3 776	3 894	4 012	4 130	4 248	4 366	4 484	4 602
В том числе НДС, у.е.	540	558	576	594	612	630	648	666	684	702

Таблица 6

Стоимость картриджа для принтера

Вариант	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Сумма, у.е.	82,6	94,4	106,2	118	129,8	141,6	153,4	165,2	177	188,8
В том числе НДС, у.е.	12,6	14,4	16,2	18	19,8	21,6	23,4	25,2	27	28,8

Ситуация 1: какие проводки должен сделать бухгалтер ООО «Кастомер»?

Ситуация 2: какие проводки должен сделать бухгалтер ООО «Суплаер» [14]?

Задание 2.6. Сотрудник компании ООО «ТрансОйл», расположенной в Казани, направлен в заграничную командировку в США сроком на 15 дней. Руководитель компании утвердил приказом и коллективным договором размер суточных и предельную норму возмещения расходов по проживанию при направлении в командировку в США. Эти данные представлены в таблице 7. Суточные по территории России установлены в размере 100 руб. Расхо-

ды на проживание, понесенные работником сверх установленной нормы, компания не возмещает.

Таблица 7

Размер суточных и расходов на проживание, установленные руководителем компании ООО «ТрансОйл»

Вариант	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Суточные за сутки, дол. США	72	70	68	66	64	62	60	58	56	54
Лимит за проживание в сутки, дол. США	260	250	240	230	220	210	200	190	180	170

Работнику 10 апреля 200X года был выдан аванс в размере 100 000 руб. В этот же день сотрудник приобрел 3 200 дол. США. По возвращении из командировки сотрудник представил в бухгалтерию следующие документы (авансовый отчет утвержден 25 апреля 200X г.):

- 1) ж/д билет Казань – Москва. Отправление 10.04.200X – 3 200 руб.;
- 2) ж/д билет Москва – Казань. Отправление 23.04.200X (прибытие в Казань 24.04.200X) – 1 800 руб.;
- 3) квитанцию за пользование постельными принадлежностями – 100 руб.;
- 4) авиабилет Москва – Лос-Анджелес. Отправление 11.04.200X – 1000 дол. США;
- 5) авиабилет Лос-Анджелес – Москва. Отправление 22.04.200X – 900 дол. США;
- 6) счет за проживание в гостинице в Лос-Анджелесе в период с 12.04.200X по 22.04.200X – 1500 дол. США;
- 7) квитанцию за оформление загранпаспорта – 1000 руб.;
- 8) квитанцию за оформление визы – 100 дол. США.

Курс доллара, установленный Банком России на дату утверждения авансового отчета, составил 25,7760 руб.

Расчитать суточные за время нахождения работника за границей и в России, составить авансовый отчет работника, подсчитать задолженность и отразить операции на счетах бухгалтерского учета [14].

Задание 2.7. В мае 200X года работник компании ООО «КемикалТанс» был направлен в заграничную командировку. Для оплаты командировочных расходов компания выплатила ему из кассы аванс в размере, приведенном в таблице 8. Работник купил иностранную валюту в обменном пункте.

После того, как работник вернулся из командировки, был утвержден авансовый отчет, сумма расходов по которому составила величину, ука-

занную в таблице 9. Курс доллара, установленный Банком России на день утверждения авансового отчета, составил 25,73 руб. На следующий день работник погасил свою задолженность перед компанией, сдав наличную денежную сумму в рублевую кассу. Курс Банка России на день погашения задолженности составил 25,80 руб./дол.

Таблица 8

Размер аванса, выданного при направлении в командировку

Вариант	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Сумма, руб.	30 000	29 000	28 000	27 000	26 000	25 000	24 000	23 000	22 000	21 000

Таблица 9

Размер аванса, выданного при направлении в командировку

Вариант	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Сумма, дол. США	1000	990	980	960	950	920	890	860	830	800

Определить сальдо расчетов с работником по данной командировке.

Какие бухгалтерские записи должен сделать бухгалтер ООО «КемикалТранс» [14]?

Задание 2.8. Компания «Совэксойл», имеющая местонахождение в Казани, открыла в банке рублевый бизнес-счет для расчетов во время деловых поездок работников и оплаты командировочных расходов с использованием корпоративных карт Visa Business.

20 сентября 200X года компания провела пополнение карты в размере 80 000 руб. Банк снял комиссию за обслуживание в размере 1200 руб. из средств бизнес-счета.

С 28 сентября 200X года по 31 октября 200X года работник находился в служебной командировке в США для проведения сервисных работ по договору с иностранным заказчиком и обсуждения планов дальнейших закупок товаров.

25 сентября 200X года компания оплатила с расчетного счета авиабилеты (Москва – Хьюстон – Москва) в размере 45 500 руб. (НДС не облагается) и выдал под отчет работнику 60 000 руб. из кассы. В этот же день авиабилеты были получены у поставщика и выданы под отчет работнику.

Суточные, утвержденные компанией, составляют: в США – 72 дол.; по России – 150 руб.

Норма суточных для расчета налога на прибыль, утвержденная Постановлением Правительства РФ: 100 руб. – по России и 72 дол. – в США. Норма суточных для исчисления НДФЛ – 13% – утверждена российским законодательством в размерах: 700 руб. – по России; 2500 руб. – в США.

8 ноября 200X года работник представил авансовые отчеты по использованию средств бизнес-счета и выданных ему наличных денежных средств, а также сдал следующие подтверждающие документы:

- 1) ж/д билет Казань – Москва 28.09.200X – 1476,9 руб.;
- 2) авиабилет Москва – Хьюстон 29.09.200X;
- 3) авиабилет Хьюстон – Москва 30.10.200X;
- 4) авиабилет Москва – Казань 31.10.200X – 7279 руб.;
- 5) квитанцию на сервисный сбор аэропорта – 180 руб.;
- 6) квитанцию за услуги частного такси в США – 500 дол.;
- 7) счет отеля за период 30.09.200X – 10.10.200X – 600 дол.;
- 8) документ о расходе по бизнес-карте Visa: счет отеля за 11.10.200X – 30.10.200X – 1140 дол.;
- 9) документ о расходе по бизнес-карте Visa: чек ресторана на прием представителя покупателя – 340 дол. (смета и программа встречи утверждены);
- 10) документ о расходе по бизнес-карте Visa: чек на снятие наличных – 1000 дол.

Расходы за пользование услугами такси компания «Совэксойл» возмещает работникам за счет чистой прибыли и включает в их личный доход.

9 ноября 200X года произведены окончательные расчеты с работником по погашению задолженности путем выдачи денежных средств из рублевой кассы.

Информация по выпискам из бизнес-счета следующая:

- 1) 25.10.200X – снято 840 дол. по курсу банка 27 руб.;
- 2) 08.11.200X – снято 640 дол. по курсу банка 26,9 руб.;
- 3) 09.11.200X – снято 1000 дол. по курсу банка 26,80 руб.

Транзакции по бизнес-счету происходят с некоторой задержкой во времени.

Курс доллара, установленный Банком России, следующий:

- 1) 25.10.200X – 26,9307 руб.;
- 2) 31.10.200X – 26,7477 руб.;
- 3) 08.11.200X – 26,7218 руб.;
- 4) 09.11.200X – 26,7044 руб.

Составить авансовые отчеты работника в иностранной валюте и в рублях и по использованию средств бизнес-карты Visa. Определить задолженность по счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами», подсчитать курсовую разницу на счетах, составьте бухгалтерские проводки, учитывая правила бухгалтерского и налогового учета [14].

### **3. ОБЕСПЕЧЕНИЕ БЕЗОПАСНОСТИ ПРИ ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ЭКСПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ**

#### **3.1. Государственное регулирование экспортных и валютных операций**

Экспорт является частью внешнеторговой деятельности, которая в свою очередь является составной частью международной экономической деятельности. Международные экономические отношения строятся государствами с учетом как их собственных интересов, так и интересов других стран и третьих лиц. Поэтому регулирование международных отношений в любых сферах, в том числе и в сфере экономики, и, в частности, в области международной торговли является важной функцией государства.

Государственное регулирование внешнеторговой деятельности в РФ осуществляется в целях обеспечения благоприятных условий для этого вида деятельности, а также для защиты экономических и политических интересов России.

Основным нормативным документом, определяющим основы государственного регулирования внешнеторговой деятельности – и, в частности, экспортных операций – является Федеральный закон от 8 декабря 2003 года №164-ФЗ «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности» (далее – Закон №164-ФЗ). В соответствии со статьей 3 Закона №164-ФЗ государственное регулирование внешнеторговой деятельности основывается на Конституции РФ и осуществляется в соответствии с данным Законом, другими федеральными законами и иными нормативными правовыми актами РФ, а также общепризнанными принципами и нормами международного права и международными договорами РФ [15].

Под внешнеторговой деятельностью понимается деятельность по осуществлению сделок в области внешней торговли товарами, услугами, информацией и интеллектуальной собственностью. Под товаром в целях применения Закона №164-ФЗ понимаются являющиеся предметом внешнеторговой деятельности движимое имущество, отнесенные к недвижимому имуществу воздушные, морские суда, суда внутреннего плавания и смешанного (река – море) плавания и космические объекты, а также электрическая энергия и другие виды энергии. Под экспортом товара – вывоз товара с таможенной территории Российской Федерации без обязательства об обратном ввозе [15].

Регулирование внешней торговли товарами – в том числе для защиты внутреннего рынка РФ и стимулирования прогрессивных структурных изменений в экономике – осуществляется посредством установления вывозных и ввозных таможенных пошлин (таможенно-тарифное регулирование). В отдельных случаях допускается и нетарифное регулирование.

В частности, согласно статье 21 Закона №164-ФЗ экспорт товаров осуществляется без количественных ограничений. Однако в исключительных

случаях согласно части 2 данной статьи Правительство РФ может устанавливать временные ограничения или запреты экспорта товаров для предотвращения либо уменьшения критического недостатка на внутреннем рынке РФ продовольственных или иных товаров, которые являются важными для внутреннего рынка РФ по перечню, определяемому Правительством РФ [15].

В этом случае согласно подпункту 1 пункта 1 статьи 24 Закона №164-ФЗ для осуществления экспорта необходимо будет получать лицензию Министерства промышленности и торговли РФ (МПТ РФ).

Кроме того, лицензия МПТ РФ на экспорт нужна в случаях:

- реализации разрешительного порядка экспорта отдельных видов товаров, которые могут оказать неблагоприятное воздействие на безопасность государства, жизнь или здоровье граждан, имущество физических или юридических лиц, государственное или муниципальное имущество, окружающую среду, жизнь или здоровье животных и растений;

- предоставления исключительного права на экспорт отдельных видов товаров;

- выполнения Российской Федерацией международных обязательств.

Отсутствие лицензии в вышеуказанных случаях является основанием для отказа в выпуске товаров таможенными органами РФ.

Особенности государственного регулирования валютных операций

Осуществление экспортных операций, как правило, предполагает получение российской организацией-экспортером иностранной валюты от покупателя. Поэтому необходимо отметить и некоторые особенности валютного регулирования, имеющие прямое отношение к экспорту.

Валютные операции в России должны осуществляться в строгом соответствии с требованиями Федерального закона от 10 декабря 2003 года №173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» (далее – Закон №173-ФЗ), а также нормативными актами Центрального банка РФ (Инструкциями, Указаниями и т.д.) и Правительства РФ, являющихся органами валютного регулирования.

В статье 1 Закона №173-ФЗ введены важные для валютного законодательства термины и понятия. Обратим внимание на некоторые из них.

Под иностранной валютой понимаются [3]:

- денежные знаки в виде банкнот, казначейских билетов, монеты, находящиеся в обращении и являющиеся законным средством наличного платежа на территории соответствующего иностранного государства (группы иностранных государств), а также изымаемые либо изъяты из обращения, но подлежащие обмену указанные денежные знаки;

- а также средства на банковских счетах и в банковских вкладах в денежных единицах иностранных государств и международных денежных или расчетных единицах.

Участниками валютных отношений могут быть резиденты, нерезиденты и уполномоченные банки [3]:

1) резидентами считаются:

– физические лица, являющиеся гражданами РФ (за исключением граждан РФ, признаваемых постоянно проживающими в иностранном государстве в соответствии с законодательством этого государства);

– постоянно проживающие в РФ на основании вида на жительство, предусмотренного законодательством РФ, иностранные граждане и лица без гражданства;

– юридические лица, созданные в соответствии с законодательством РФ;

– находящиеся за пределами территории РФ филиалы, представительства и иные подразделения этих юридических лиц;

– дипломатические представительства, консульские учреждения РФ и иные официальные представительства РФ, находящиеся за пределами территории РФ, а также постоянные представительства РФ при межгосударственных или межправительственных организациях;

– Российская Федерация, субъекты Российской Федерации, муниципальные образования, которые выступают в отношениях, регулируемых Законом №173-ФЗ;

2) нерезидентами считаются:

– физические лица, не являющиеся резидентами;

– юридические лица, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств и имеющие местонахождение за пределами территории РФ;

– организации, не являющиеся юридическими лицами, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств и имеющие местонахождение за пределами территории РФ;

– находящиеся на территории РФ филиалы, постоянные представительства и другие обособленные или самостоятельные структурные подразделения вышеуказанных юридических лиц и организаций;

– аккредитованные в РФ дипломатические представительства, консульские учреждения иностранных государств и постоянные представительства указанных государств при межгосударственных или межправительственных организациях;

– межгосударственные и межправительственные организации, их филиалы и постоянные представительства в РФ;

– а также иные лица, не отнесенные к резидентам;

3) уполномоченные банки – это кредитные организации, созданные в соответствии с законодательством РФ и имеющие право на основании лицензий Центрального банка РФ осуществлять банковские операции со средствами в иностранной валюте, а также действующие на территории РФ в соответствии с лицензиями Центрального банка РФ филиалы кредитных организаций, созданных в соответствии с законодательством ино-

странных государств, имеющие право осуществлять банковские операции со средствами в иностранной валюте.

*Валютными операциями*, регулируемые Законом №173-ФЗ, считаются следующие операции:

- приобретение резидентом у резидента и отчуждение резидентом в пользу резидента валютных ценностей на законных основаниях, а также использование валютных ценностей в качестве средства платежа;

- приобретение резидентом у нерезидента либо нерезидентом у резидента и отчуждение резидентом в пользу нерезидента либо нерезидентом в пользу резидента валютных ценностей, валюты РФ и внутренних ценных бумаг на законных основаниях, а также использование валютных ценностей, валюты РФ и внутренних ценных бумаг в качестве средства платежа;

- приобретение нерезидентом у нерезидента и отчуждение нерезидентом в пользу нерезидента валютных ценностей, валюты РФ и внутренних ценных бумаг на законных основаниях, а также использование валютных ценностей, валюты РФ и внутренних ценных бумаг в качестве средства платежа;

- ввоз на таможенную территорию РФ и вывоз с таможенной территории РФ валютных ценностей, валюты РФ и внутренних ценных бумаг;

- перевод иностранной валюты, валюты РФ, внутренних и внешних ценных бумаг со счета, открытого за пределами территории РФ, на счет того же лица, открытый на территории РФ, и со счета, открытого на территории РФ, на счет того же лица, открытый за пределами территории РФ;

- перевод нерезидентом валюты РФ, внутренних и внешних ценных бумаг со счета (с раздела счета), открытого на территории РФ, на счет (раздел счета) того же лица, открытый на территории РФ.

Таким образом, получение российским экспортером (резидентом) иностранной валюты от зарубежного покупателя (нерезидента) при осуществлении экспортной сделки считается валютной операцией, а потому должно осуществляться в строгом соответствии с требованиями Закона №173-ФЗ, а также соответствующих Инструкций и Указаний Центрального банка РФ.

В соответствии со статьей 6 Закона №173-ФЗ валютные операции между резидентами и нерезидентами осуществляются без ограничений, за исключением [3]:

- валютных операций движения капитала (например, предоставления резидентом нерезиденту или получения резидентом от нерезидента кредитов и займов, осуществления операций с внешними ценными бумагами и т.д.);

- операций по купле-продаже иностранной валюты на внутреннем валютном рынке России.

В отношении вышеперечисленных операций ограничения устанавливаются только в целях предотвращения существенного сокращения золо-

товалютных резервов, резких колебаний курса валюты РФ, а также для поддержания устойчивости платежного баланса РФ. Они должны носить недискриминационный характер и отменяться органами валютного регулирования по мере устранения обстоятельств, вызвавших их установление.

### **3.2. Условия экспортного контракта**

Сделка, связанная с экспортом ценностей, работ или услуг, производится в соответствии с экспортным внешнеэкономическим контрактом, который должен быть заключен между сторонами данной сделки. Содержание конкретного экспортного контракта зависит от целого ряда факторов, а его текст нередко является предметом длительных переговоров, в ходе которых обе стороны вынуждены пойти на определенные компромиссы, прежде чем договор будет, наконец, подписан.

Для бухгалтера экспортный контракт не является первичным учетным документом, однако он является основанием для принятия решений, связанных с порядком бухгалтерского учета и налогообложения экспортной сделки. Больше всего бухгалтера интересуют три аспекта, которые должны быть отражены в контракте:

- условия поставки товара;
- момент перехода права собственности к иностранному покупателю;
- порядок, форма и сроки расчетов по контракту.

Условия поставки товара определяют обязанности сторон, связанные с транспортировкой, страхованием и таможенным оформлением товаров как в части их организации, так и в части оплаты данных расходов. В международной практике для этих целей используется свод базисных условий поставки ИНКОТЕРМС. В прайс-листах цена обычно указывается исходя из определенного условия поставки ИНКОТЕРМС, либо на выбор покупателя предлагается несколько вариантов условий поставки и, следовательно, несколько вариантов цен. Поэтому при формировании цен, при исполнении контракта и при определении расходов, которые несет экспортер (и которые признаются для целей налогообложения прибыли как экономически обоснованные), необходимо учитывать обязанности, возлагаемые на экспортера (поставщика) исходя из согласованных сторонами условий поставки, прописанных в контракте.

Момент перехода права собственности к иностранному покупателю также важен для бухгалтера, ведь именно в этот момент в соответствии с требованиями ПБУ 9/99 «Доходы организации» [16] бухгалтеру следует признать выручку от продажи товара на экспорт, и официальный курс ЦБ РФ для пересчета суммы выручки, выраженной в иностранной валюте, в рубли в соответствии с ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте», нужно взять тоже именно на эту дату [1]. Проблема состоит в том, что в ИНКОТЕРМС понятие «переход права собственности» не упоминается – там речь идет только о

момента перехода рисков гибели и повреждения товара. Причина довольно проста, в соответствии с международной практикой момент перехода права собственности сопряжен с переходом риска случайной гибели или повреждения товаров от продавца к покупателю. А вот в российском законодательстве, в частности в Гражданском кодексе РФ, моменту перехода права собственности уделяется особое внимание, в то время как применение ИНКОТЕРМС при заключении внешнеэкономических контрактов согласно Гражданскому кодексу РФ является добровольным. Поэтому во избежание проблем, связанных с определением даты получения выручки от экспорта товаров – а, значит, и с определением момента возникновения налоговых обязательств – при заключении внешнеторгового контракта следует отдельно прописать и момент перехода права собственности на товар.

Рассмотрим эти условия экспортного контракта подробнее. Представленная в этой главе информация будет полезна не только бухгалтеру, но и управленческому персоналу организации-экспортера, поскольку знание этих нюансов позволит им правильно сформулировать условия договора и получить максимальную выгоду из контракта.

*Базисные условия поставок ИНКОТЕРМС.* Наличие существенных различий в содержании и трактовке договоров купли-продажи, а также в торговых обычаях, существующих в правовых системах разных стран, является одной из основных проблем правового регулирования международной торговли. Для решения этой проблемы на международном уровне еще в 1936 году были разработаны Международные правила толкования торговых терминов, получившие название ИНКОТЕРМС. Впоследствии – в 1953, 1967, 1976, 1980, 1990, 2000 и 2010 годах – были приняты новые редакции ИНКОТЕРМС, причем каждая новая редакция не означает автоматической отмены предыдущих. Иными словами, стороны контракта могут применять любую из редакций, однако при этом следует в договоре прописать, какая конкретно редакция ИНКОТЕРМС используется, чтобы впоследствии не возникало недоразумений.

Основная цель ИНКОТЕРМС состоит в создании свода международных правил толкования наиболее часто встречающихся во внешней торговле торговых терминов. Тем самым может быть сведена к нулю или в значительной степени уменьшена неуверенность в различном толковании подобных терминов в отдельных странах. Поэтому главным достоинством ИНКОТЕРМС является то, что сторонам контракта не нужно отдельно прописывать в договоре полный перечень их прав и обязанностей по договору, ведь унифицированное толкование терминов позволяет достичь такого взаимопонимания, при котором у сторон внешнеторгового договора не возникнет разногласий в отношении его условий.

В VI разделе Гражданского кодекса РФ предусмотрена возможность использования ИНКОТЕРМС в контрактах, заключаемых российскими ор-

ганизациями с иностранными фирмами и учреждениями. Так, согласно пункту 6 статьи 1211 Гражданского кодекса РФ в случае, если в договоре использованы принятые в международном обороте торговые термины (к каковым, собственно, и относится ИНКОТЕРМС), при отсутствии в договоре иных указаний считается, что сторонами согласовано применение к их отношениям обычаев делового оборота, обозначаемых соответствующими торговыми терминами. Кстати, в то время как в России применение ИНКОТЕРМС является допустимым, но не обязательным, в других странах – например, в Испании или на Украине – ИНКОТЕРМС применяют в обязательном порядке. Но хотя в РФ ИНКОТЕРМС носит рекомендательный характер, в случае, если в контракте сделана ссылка на него, соблюдение базисных условий поставки становится обязательным.

*Классификация базисных условий поставок ИНКОТЕРМС 2010.* Все термины, предложенные ИНКОТЕРМС, разделены на четыре категории, начиная со случая, когда продавец предоставляет товары покупателю непосредственно в своих помещениях, и заканчивая условием поставки, по которому продавец несет все расходы и принимает на себя все риски до момента доставки товара в страну назначения (возможно, даже на склад покупателя). Таким образом, все термины ИНКОТЕРМС можно сгруппировать:

1) CFR Cost and Freight/ Стоимость и фрахт. Данный термин подлежит использованию только для морского или внутреннего водного транспорта. «Cost and Freight» («Стоимость и фрахт») означает, что продавец предоставляет товар на борт судна или предоставляет поставленный таким образом товар. Риск утраты или повреждения товара переходит, когда товар находится на борту судна. Продавец обязан заключить договор и оплачивать все расходы и фрахт, необходимые для доставки товара до поименованного порта назначения;

2) CPT Carriage paid to/Перевозка оплачена до. Данный термин может быть использован независимо от избранного вида транспорта, а также при использовании более чем одного вида транспорта. «Carriage paid to» («Перевозка оплачена до») означает, что продавец передает товар перевозчику или иному лицу, номинированному продавцом, в согласованном месте (если такое место согласовано сторонами) и что продавец обязан заключить договор перевозки и нести расходы по перевозке, необходимые для доставки товара в согласованное место назначения;

3) CIP Carriage and Insurance Paid to/ Стоимость и страхование оплачены до. Данный термин может быть использован независимо от избранного вида транспорта, а также при использовании более чем одного вида транспорта. «Carriage and Insurance Paid to» («Стоимость и страхование оплачены до») означает, что продавец передает товар перевозчику или иному лицу, номинированному продавцом, в согласованном месте (если такое место согласовано сторонами) и что продавец обязан заключить договор пере-

возки и нести расходы по перевозке, необходимые для доставки товара в согласованное место назначения. Продавец также заключает договор страхования, покрывающий риск утраты или повреждения товара во время перевозки. Покупателю следует учесть, что согласно СІР продавец обязан обеспечить страхование с минимальным покрытием. При желании покупателя иметь больше защиты путем страхования, ему необходимо либо ясно согласовать это с продавцом или осуществить за свой счет дополнительное страхование;

4) CIF Cost, Insurance and Freight / Стоимость, страхование и фрахт. Данный термин подлежит использованию только для морского или внутреннего водного транспорта. «Cost, Insurance and Freight» (Стоимость, страхование и фрахт) означает, что продавец поставляет товар на борт судна или предоставляет поставленный таким образом товар. Риск утраты или повреждения товара переходит, когда товар находится на борту судна. Продавец обязан заключить договор и оплачивать все расходы и фрахт, необходимые для доставки товара до поименованного порта назначения. Продавец также заключает договор страхования, покрывающий риск утраты или повреждения товара во время перевозки. Покупателю следует учесть, что согласно СІР продавец обязан обеспечить страхование только с минимальным покрытием. При желании покупателя иметь больше защиты путем страхования, ему необходимо либо ясно согласовать это с продавцом, либо осуществить за свой счет дополнительное страхование;

5) FCA FREE CARRIER / Франко перевозчик. Данный термин может быть использован независимо от избранного вида транспорта, а также при использовании более чем одного вида транспорта. «Free carrier» (Франко перевозчик) означает, что продавец осуществляет передачу товара перевозчику или иному лицу, номинированному покупателем, в своих помещениях или в ином обусловленном пункте. Сторонам настоятельно рекомендуется наиболее четко определить пункт в поименованном месте поставки, так как риск переходит на покупателя в этом пункте. При намерении сторон осуществить передачу товара в помещениях продавца они должны указать адрес этого помещения в согласованном месте поставки. С другой стороны, если стороны полагают, что товар должен быть передан в ином месте, они должны определить это особое место передачи. Согласно FCA от продавца требуется выполнение формальностей для вывоза, если таковые применяются. Однако продавец не обязан выполнять таможенные формальности для ввоза, уплачивать импортные пошлины или выполнять иные таможенные формальности при ввозе;

6) FOB Free on Board/ Свободно на борту. Данный термин подлежит использованию только для морского и внутреннего водного транспорта. «Free on Board» (Свободно на борту) означает, что продавец поставляет товар на борт судна, номинированного покупателем в поименованном порту отгрузки, или обеспечивает предоставление поставленного таким обра-

зом товара. Риск утраты или повреждения товара переходит, когда товар находится на борту судна, и с этого момента покупатель несет все расходы. Продавец обязан либо поставить товар на борт судна, либо обеспечить предоставление поставленного таким образом товара для отгрузки. Указание на обязанность по «предоставлению» учитывает многочисленные продажи по цепочке, которые применяются часто в торговле сырьевыми товарами;

7) FAS Free alongside ship /Свободно вдоль борта судна. Данный термин подлежит использованию только для морского и внутреннего водного транспорта. «Free alongside ship» («Свободно вдоль борта судна») означает, что продавец считается выполнившим свое обязательство по поставке, когда товар размещен вдоль борта номинированного покупателем судна(т.е. на причале или на барже) в согласованном порту отгрузки. Риск утраты или повреждения товара переходит, когда товар расположен вдоль борта судна, и с этого момента покупатель несет все расходы. Сторонам рекомендуется наиболее точно определить пункт погрузки в поименованном порту отгрузки, поскольку расходы и риски до этого пункта несет продавец, а такие расходы и сопутствующие расходы по обработке могут отличаться в соответствии с практикой порта. Продавец обязан поставить товар либо путем размещения вдоль борта судна, либо путем обеспечения предоставления поставленного таким образом товара для погрузки. Указание на обязанность по «предоставлению» учитывает многочисленные продажи по цепочке, которые применяются часто в торговле сырьевыми товарами;

8) DAT Delivered at terminal/ Поставка на терминале. Данный термин может быть использован независимо от избранного вида транспорта, а также при использовании более чем одного вида транспорта. «Delivered at terminal» («Поставка на терминале») означает, что продавец осуществляет поставку, когда товар, разгруженный с прибывшего транспортного средства, предоставлен в распоряжение покупателя в согласованном терминале в поименованном порту или в месте назначения. «Терминал» включает любое место, закрытое или нет, такое как причал, склад, контейнерный двор или автомобильный, железнодорожный или авиа карго терминал. Продавец несет все риски, связанные с доставкой товара и его разгрузкой на терминале в поименованном порту или в месте назначения. Сторонам рекомендуется наиболее точно определить терминал и, по возможности, определенный пункт на терминале в согласованном порту или месте назначения, поскольку риски до этого пункта несет продавец. Продавцу рекомендуется обеспечить договоры перевозки, в которых точно отражен такой выбор;

9) DAP Delivered at place/Поставка в месте назначения. Данный термин может быть использован независимо от избранного вида транспорта, а также при использовании более чем одного вида транспорта. «Delivered at place» («Поставка в месте назначения») означает, что продавец осуществ-

ляет поставку, когда товар предоставлен в распоряжение покупателя на прибывшем транспортном средстве, готовым к разгрузке, в согласованном месте назначения. Продавец несет все риски, связанные с доставкой товара в поименованное место. Сторонам рекомендуется наиболее точно определить пункт в согласованном месте назначения, поскольку риски до этого пункта несет продавец. Продавцу рекомендуется обеспечить договоры перевозки, в которых точно отражен такой выбор. Если продавец по его договору перевозки несет расходы по разгрузке в согласованном месте назначения, продавец не вправе требовать от покупателя возмещения таких расходов, если иное не согласовано сторонами. DAP требует от продавца выполнения таможенных формальностей для вывоза, если таковые применяются. Однако продавец не обязан выполнять таможенные формальности для ввоза, уплачивать импортные пошлины или выполнять иные таможенные формальности при ввозе;

10) DDP Delivered Duty Paid/ Поставка с оплатой пошлин. Данный термин может быть использован независимо от избранного вида транспорта, а также при использовании более чем одного вида транспорта. «Delivered Duty Paid» («Поставка с оплатой пошлин») означает, что продавец осуществляет поставку, когда в распоряжение покупателя предоставлен товар, очищенный от таможенных пошлин, необходимых для ввоза, на прибывшем транспортном средстве, готовым для разгрузки в поименованном месте назначения. Продавец несет все расходы и риски, связанные с доставкой товара в место назначения, и обязан выполнить таможенные формальности, необходимые не только для вывоза, но и для ввоза, уплатить любые сборы, взимаемые при вывозе и ввозе, и выполнить все таможенные формальности. DDP возлагает на продавца максимальные обязанности. Сторонам рекомендуется наиболее точно определить пункт в согласованном месте назначения, поскольку расходы и риски до этого пункта несет продавец. Продавцу рекомендуется обеспечить договоры перевозки, в которых точно отражен такой выбор. Если продавец по его договору перевозки несет расходы по разгрузке в согласованном месте назначения, продавец не вправе требовать от покупателя возмещения таких расходов, если иное не согласовано сторонами. Сторонам не рекомендуется использовать DDP, если продавец прямо или косвенно не в состоянии обеспечить выполнение таможенных формальностей для ввоза (импортную очистку);

11) EXW EX WORKS / Франко-завод. Данный термин может быть использован независимо от избранного вида транспорта, а также при использовании более чем одного вида транспорта. Он является подходящим для внутренней торговли, тогда как FCA (Франко перевозчик) обычно используется в международной торговле. «Ex Works» (Франко-завод) означает, что продавец осуществляет поставку, когда он предоставляет товар в распоряжение покупателя в своих помещениях или в ином согласованном месте (т.е. на предприятии, складе и т.д.). Продавцу необязательно осуще-

ствлять погрузку товара на любое транспортное средство, он также не обязан выполнять формальности, необходимые для вывоза, если таковые применяются. Сторонам настоятельно рекомендуется наиболее четко определить пункт в поименованном месте поставки, а также то, что до этого пункта расходы и риски лежат на продавце. Покупатель несет все расходы и риски, связанные с принятием товара в согласованном пункте (если таковой указан) в поименованном месте поставки.

Некоторые из терминов ИНКОТЕРМС применяются только к морским перевозкам и перевозкам внутренним водным транспортом.

Отметим, что базисные условия поставки представлены в порядке возрастания обязанностей, возлагаемых на поставщика. Иными словами, первый термин группы Е подразумевает минимальные обязанности продавца (экспортера) по исполнению сделки, а последний термин группы D – максимальные.

По каждому базисному условию поставки (термину ИНКОТЕРМС) обязательства сторон сгруппированы по десяти основным направлениям, так что каждой обязанности продавца «зеркально» соответствуют соответствующие обязанности покупателя по тем же направлениям.

Таким образом, помимо распределения обязанностей термины ИНКОТЕРМС также определяют, каким образом расходы, связанные с транспортировкой, страхованием и таможенным оформлением товаров, распределяются между сторонами договора.

*Установление цен на экспортируемые товары с учетом предлагаемых условий поставки.* Условия поставки имеют немаловажное значение с точки зрения распределения расходов между поставщиком и покупателем. Указывая, применительно к какому условию поставки рассчитаны отпускные цены на товары, поставщик по сути подразумевает, что в них уже включены определенные расходы, связанные с транспортировкой, страхованием груза в пути и таможенным оформлением данных товаров. Следовательно, выбор условий поставки подразумевает необходимость формирования цены с учетом дополнительных расходов экспортера.

Например, если товар предполагается экспортировать из России на условиях CIF Бари (Италия), российский экспортер должен будет за свой счет организовать доставку товара в российский (или даже зарубежный – например, украинский) порт, заключение контракта с перевозчиком (фрахт судна) на перевозку товара до порта Бари, погрузку товара на корабль, страхование груза в пути. А это означает, что все эти расходы должны быть добавлены к обычной продажной цене товара (т.е. к цене при условии EXW) для формирования контрактной экспортной цены.

Для облегчения ведения переговоров с иностранными покупателями удобнее заранее рассчитать цены применительно к нескольким условиям поставки, в том числе и в зависимости от возможных способов перевозки

(если товар может доставляться как морским, так и железнодорожным или автомобильным транспортом).

*Переход права собственности к иностранному покупателю.* Применяя ИНКОТЕРМС, нужно обратить внимание на такую особенность, связанную с различиями терминологии ИНКОТЕРМС и российского гражданского и налогового законодательства.

Дело в том, что в ИНКОТЕРМС не упоминается важное с позиций российского законодательства понятие «переход права собственности» - там регламентируется «переход рисков гибели и повреждения товара» (поскольку в международной практике момент перехода права собственности обычно связывают с переходом риска случайной гибели или повреждения товаров от продавца к покупателю).

Поэтому во избежание проблем, связанных с определением даты получения выручки от экспорта товаров – а, значит, и с определением момента возникновения налоговых обязательств – при заключении внешнеторгового контракта следует отдельно прописать и момент перехода права собственности на товар. Конечно, лучше всего, чтобы он совпадал с моментом перехода рисков гибели и повреждения товара.

### **3.3. Таможенное регулирование экспортных операций**

Основным нормативным документом, регламентирующим порядок таможенного оформления товаров и уплаты таможенных платежей, является Таможенный кодекс Таможенного Союза, утвержденный Решением Межгосударственного Совета Евразийского экономического сообщества (высшего органа таможенного союза) на уровне глав государств от 27 ноября 2009 года №17.

В соответствии со статьей 4 Таможенного кодекса ТС вывоз товаров с таможенной территории таможенного союза – совершение действий, направленных на вывоз товаров с таможенной территории таможенного союза любым способом, включая пересылку в международных почтовых отправлениях, использование трубопроводного транспорта и линий электропередачи, до фактического пересечения таможенной границы. Согласно статье 212 ТК ТС экспорт – таможенная процедура, при которой товары таможенного союза вывозятся за пределы таможенной территории таможенного союза и предназначаются для постоянного нахождения за ее пределами [17].

Согласно статье 213 Таможенного кодекса ТС товары помещаются под таможенную процедуру экспорта при соблюдении следующих условий [17]:

- 1) уплаты вывозных таможенных пошлин, если не установлены льготы по уплате вывозных таможенных пошлин;
- 2) соблюдения запретов и ограничений;

3) 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.

Таможенное оформление экспортируемых товаров начинается в момент представления таможенной декларации (а в отдельных случаях, предусмотренных Таможенным кодексом ТС, устного заявления либо совершения иных действий, свидетельствующих о намерении лица осуществить таможенное оформление) и завершается совершением таможенных операций, необходимых в соответствии с Таможенным кодексом ТС для помещения товаров под таможенный режим экспорта, а также для исчисления и взимания таможенных платежей.

В соответствии со статьей 179 Таможенного кодекса ТС при перемещении товаров через таможенную границу они подлежат декларированию таможенным органам. Декларирование товаров согласно статье 179 Таможенного кодекса ТС производится декларантом либо таможенным представителем, действующим от имени и по поручению декларанта. Таможенное декларирование производится в письменной и (или) электронной формах с использованием таможенной декларации. При этом перечень сведений, подлежащих указанию в таможенной декларации, ограничивается только теми сведениями, которые необходимы для исчисления и взимания таможенных платежей, формирования таможенной статистики и применения таможенного законодательства таможенного союза и иного законодательства государств-членов таможенного союза [17].

При таможенном декларировании товаров в зависимости от заявляемых таможенных процедур и лиц, перемещающих товары, применяются следующие виды таможенной декларации:

- 1) декларация на товары;
- 2) транзитная декларация;
- 3) пассажирская таможенная декларация;
- 4) декларация на транспортное средство.

Формы и порядок заполнения таможенной декларации определяются решением Комиссии таможенного союза.

В частности, в декларации на товары могут быть указаны следующие основные сведения (в том числе в кодированном виде):

- 1) заявляемая таможенная процедура;
- 2) сведения о декларанте, таможенном представителе, об отправителе и о получателе товаров;
- 3) сведения о транспортных средствах, используемых для международной перевозки товаров и (или) их перевозки по таможенной территории таможенного союза под таможенным контролем;

4) сведения о транспортных средствах международной перевозки и (или) транспортных средствах, на которых товары перевозились (будут перевозиться) по таможенной территории таможенного союза под таможенным контролем;

5) сведения о товарах:

– наименование;

– описание;

– классификационный код товаров по Товарной номенклатуре внешнеэкономической деятельности, утвержденной Решением Совета Евразийской экономической комиссии «Об утверждении единой товарной номенклатуры внешнеэкономической деятельности таможенного союза и единого таможенного тарифа таможенного союза» от 16.07.2012 №54;

– наименование страны происхождения;

– наименование страны отправления (назначения);

– описание упаковок (количество, вид, маркировка и порядковые номера);

– количество в килограммах (вес брутто и вес нетто) и в других единицах измерения;

– таможенная стоимость;

– статистическая стоимость;

б) сведения об исчислении таможенных платежей:

– ставки таможенных пошлин, налогов, таможенных сборов;

– применение льгот по уплате таможенных платежей;

– суммы исчисленных таможенных пошлин, налогов, таможенных сборов;

– курс валют, устанавливаемый в соответствии с законодательством государства - члена таможенного союза и применяемый для исчисления таможенных платежей в соответствии с настоящим Кодексом;

7) сведения о внешнеэкономической сделке и ее основных условиях;

8) сведения о соблюдении ограничений;

9) сведения о производителе товаров;

10) сведения, подтверждающие соблюдение условий помещения товаров под таможенную процедуру;

11) сведения о документах, представляемых при таможенном декларировании товаров (ст. 183 ТК ТС);

12) сведения о лице, составившем декларацию на товары;

13) место и дата составления декларации на товары.

При помещении товаров под таможенную процедуру таможенного транзита таможенному органу отправления представляется *транзитная декларация*.

В качестве транзитной декларации могут представляться транспортные (перевозочные), коммерческие и (или) иные документы, в том числе определенные международными договорами, содержащие сведения о(об):

- 1) отправителе, получателе товаров в соответствии с транспортными (перевозочными) документами;
- 2) стране отправления, стране назначения товаров;
- 3) декларанте;
- 4) перевозчике;
- 5) транспортном средстве международной перевозки, на котором перевозятся товары;
- 6) наименовании, количестве, стоимости товаров в соответствии с коммерческими, транспортными (перевозочными) документами;
- 7) коде товаров в соответствии с Гармонизированной системой описания и кодирования товаров или Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности на уровне не менее первых шести знаков (например, код 7102 «Алмазы обработанные или необработанные, но неоправленные или незакрепленные», код 7102100000 «Алмазы обработанные или необработанные, но неоправленные или незакрепленные несортированные»);
- 8) весе товаров брутто или объеме, а также количестве товаров в дополнительных единицах измерения (при наличии таких сведений) по каждому коду Товарной номенклатуры внешнеэкономической деятельности или Гармонизированной системы описания и кодирования товаров;
- 9) количестве грузовых мест;
- 10) пункте назначения товаров в соответствии с транспортными (перевозочными) документами;
- 11) документах, подтверждающих соблюдение ограничений, связанных с перемещением товаров через таможенную границу, если такое перемещение допускается при наличии этих документов;
- 12) планируемой перегрузке товаров или грузовых операциях в пути.

Подача таможенной декларации должна сопровождаться представлением таможенному органу документов, на основании которых заполнена таможенная декларация.

К таким документам относятся:

- 1) документы, подтверждающие полномочия лица, подающего таможенную декларацию;
- 2) документы, подтверждающие совершение внешнеэкономической сделки, а в случае отсутствия внешнеэкономической сделки - иные документы, подтверждающие право владения, пользования и (или) распоряжения товарами, а также и иные коммерческие документы, имеющиеся в распоряжении декларанта;
- 3) транспортные (перевозочные) документы;
- 4) документы, подтверждающие соблюдение запретов и ограничений;
- 5) документы, подтверждающие соблюдение ограничений в связи с применением специальных защитных, антидемпинговых и компенсационных мер;

б) документы, подтверждающие страну происхождения товаров в случаях, предусмотренных настоящим Кодексом;

7) документы, на основании которых был заявлен классификационный код товара по Товарной номенклатуре внешнеэкономической деятельности;

8) документы, подтверждающие уплату и (или) обеспечение уплаты таможенных платежей;

9) документы, подтверждающие право на льготы по уплате таможенных платежей, на применение полного или частичного освобождения от уплаты таможенных пошлин, налогов в соответствии с таможенными процедурами, установленными настоящим Кодексом, либо на уменьшение базы (налоговой базы) для исчисления таможенных пошлин, налогов;

10) документы, подтверждающие изменение срока уплаты таможенных пошлин, налогов;

11) документы, подтверждающие заявленную таможенную стоимость товаров и выбранный метод определения таможенной стоимости товаров;

12) документ, подтверждающий соблюдение требований в области валютного контроля, в соответствии с валютным законодательством государств-членов таможенного союза;

13) документ о регистрации и национальной принадлежности транспортного средства международной перевозки – в случае перевозки товаров автомобильным транспортом при их помещении под таможенную процедуру таможенного транзита.

При таможенном декларировании товаров представляются оригиналы документов либо их копии, а также документы могут представляться в виде электронных документов.

Таможенная декларация на товары, ввезенные на таможенную территорию таможенного союза, подается до истечения срока временного хранения товаров (п. 1 ст. 185 ТК ТС).

Таможенная декларация на товары, вывозимые с таможенной территории таможенного союза, подается до их убытия с таможенной территории таможенного союза (п. 2 ст. 185 ТК ТС).

Таможенный орган регистрирует или отказывает в регистрации таможенной декларации в срок не более 2 (двух) часов с момента подачи таможенной декларации в порядке, определяемом решением Комиссии таможенного союза.

Выпуск товаров должен быть завершен таможенным органом не позднее 1 (одного) рабочего дня, следующего за днем регистрации таможенной декларации, если иное не установлено ТК ТС.

Выпуск товаров, к которым не применяются вывозные таможенные пошлины, помещаемых под таможенную процедуру экспорта, и товаров, помещаемых под таможенную процедуру временного вывоза, перечень которых определяется Комиссией таможенного союза, должен быть завер-

шен таможенным органом не позднее 4 (четырёх) часов с момента регистрации декларации на товары, а в случае, когда декларация на товары зарегистрирована менее чем за 4 (четыре) часа до окончания времени работы таможенного органа – не позднее 4 (четырёх) часов с момента начала времени работы этого таможенного органа.

Указанные сроки включают время проведения таможенного контроля.

Сроки выпуска товаров могут быть продлены на время, необходимое для проведения или завершения форм таможенного контроля, с письменного разрешения руководителя (начальника) таможенного органа, уполномоченного им заместителя руководителя (начальника) таможенного органа либо лиц, их замещающих, и не может превышать 10 (десяти) рабочих дней со дня, следующего за днем регистрации таможенной декларации (ст. 196 ТК ТС).

Ставки вывозных таможенных пошлин также применяются на день принятия таможенным органом временной таможенной декларации. Вывозные таможенные пошлины уплачиваются одновременно с подачей временной таможенной декларации в таможенный орган.

*Порядок определения таможенной стоимости товара.* Основными принципами определения таможенной стоимости вывозимых товаров являются те же принципы, которые установлены для определения таможенной стоимости товаров, ввозимых на таможенную территорию Таможенного союза.

Таможенная стоимость товаров, ввозимых на таможенную территорию таможенного союза, определяется в соответствии с международным договором государств-членов таможенного союза, регулирующим вопросы определения таможенной стоимости товаров, перемещаемых через таможенную границу (ст. 64 ТК ТС).

Таможенная стоимость товаров определяется декларантом либо таможенным представителем, действующим от имени и по поручению декларанта [17].

Декларирование таможенной стоимости ввозимых товаров осуществляется путем заявления сведений о методе определения таможенной стоимости товаров, величине таможенной стоимости товаров, об обстоятельствах и условиях внешнеэкономической сделки, имеющих отношение к определению таможенной стоимости товаров, а также представления подтверждающих их документов.

К данным методам относятся следующие (Соглашение от 25.01.2008 «Об определении таможенной стоимости товаров, перемещаемых через таможенную границу таможенного союза»):

а) *метод определения таможенной стоимости товаров по стоимости сделки с ввозимыми товарами* (Решение Коллегии Евразийской экономической комиссии от 20.12.2012 №283 «О применении метода определения таможенной стоимости товаров по стоимости сделки с ввозимыми товарами»)

ми (метод 1)»). Таможенной стоимостью товаров, ввозимых на единую таможенную территорию Таможенного союза, является стоимость сделки, то есть цена, фактически уплаченная или подлежащая уплате за эти товары при их продаже для вывоза на таможенную территорию Таможенного союза.

Продажа товаров для вывоза на таможенную территорию Таможенного союза означает, что товары являются предметом купли-продажи в соответствии с внешнеэкономическим договором (контрактом).

Ценой, фактически уплаченной или подлежащей уплате за товары, является общая сумма всех платежей за эти товары, осуществленных или подлежащих осуществлению покупателем непосредственно продавцу или иному лицу в пользу продавца. При этом платеж может быть произведен не только посредством перевода денежных средств, но и путем расчетов по аккредитиву или расчетов с использованием финансовых инструментов (акция, облигация, чек, простой или переводной вексель, ордер, warrant, сертификат и др.). При заключении сделок взаимосвязанными лицами расчеты между продавцом и покупателем также могут осуществляться без фактического перечисления денежных средств, что подтверждается бухгалтерскими документами.

При определении таможенной стоимости ввозимых товаров по стоимости сделки с ними к цене, фактически уплаченной или подлежащей уплате за эти товары, добавляются:

1) следующие расходы в размере, в котором они осуществлены или подлежат осуществлению покупателем, но не включены в цену, фактически уплаченную или подлежащую уплате за ввозимые товары:

- вознаграждение посредникам (агентам) и вознаграждение брокерам, за исключением вознаграждения за закупку, уплачиваемого покупателем своему агенту (посреднику) за оказание услуг по его представлению за рубежом, связанных с покупкой оцениваемых (ввозимых) товаров;

– расходы на тару, если для таможенных целей она рассматривается как единое целое с ввозимыми товарами;

– расходы по упаковке, включая стоимость упаковочных материалов и работ по упаковке;

2) соответствующим образом распределенная стоимость следующих товаров и услуг, прямо или косвенно предоставленных покупателем продавцу бесплатно или по сниженной цене для использования в связи с производством и продажей для вывоза оцениваемых (ввозимых) товаров на таможенную территорию Таможенного союза, в размере, не включенном в цену, фактически уплаченную или подлежащую уплате за ввозимые товары:

– сырье, материалы, детали, полуфабрикаты и тому подобные предметы, из которых состоят ввозимые товары;

– инструменты, штампы, формы и другие подобные предметы, использованные при производстве ввозимых товаров;

– материалы, израсходованные при производстве ввозимых товаров;

– проектирование, разработка, инженерная, конструкторская работа, художественное оформление, дизайн, эскизы и чертежи, выполненные вне таможенной территории Таможенного союза и необходимые для производства ввозимых товаров;

3) часть полученного в результате последующей продажи, распоряжения иным способом или использования ввозимых товаров дохода (выручки), которая прямо или косвенно причитается продавцу;

4) расходы по перевозке (транспортировке) товаров до аэропорта, морского порта или иного места прибытия товаров на таможенную территорию Таможенного союза;

5) расходы по погрузке, разгрузке или перегрузке товаров и проведению иных операций, связанных с их перевозкой (транспортировкой) до аэропорта, морского порта или иного места прибытия товаров на таможенную территорию Таможенного союза;

6) расходы на страхование операций, связанных с перевозкой и погрузкой;

7) лицензионные и иные подобные платежи за использование объектов интеллектуальной собственности (включая платежи за патенты, товарные знаки, авторские права), которые относятся к оцениваемым (ввозимым) товарам и которые прямо или косвенно произвел или должен произвести покупатель в качестве условия продажи оцениваемых товаров, в размере, не включенном в цену, фактически уплаченную или подлежащую уплате за эти товары.

При определении таможенной стоимости ввозимых товаров не должны добавляться к цене, фактически уплаченной или подлежащей уплате:

1) платежи за право воспроизводства (тиражирования) ввозимых товаров на таможенной территории Таможенного союза;

2) платежи за право распределения или перепродажи ввозимых товаров, если такие платежи не являются условием продажи ввозимых товаров для вывоза на таможенную территорию Таможенного союза.

Таможенная стоимость оцениваемых (ввозимых) товаров не должна включать перечисленные ниже расходы при условии, что они выделены из цены, фактически уплаченной или подлежащей уплате, заявлены декларантом (таможенным представителем), и подтверждены им документально:

– расходы на производимые после прибытия товаров на таможенную территорию Таможенного союза строительство, возведение, сборку, монтаж, обслуживание или оказание технического содействия в отношении таких оцениваемых (ввозимых) товаров, как промышленные установки, машины или оборудование;

–расходы по перевозке (транспортировке) товаров, осуществляемой после их прибытия на таможенную территорию Таможенного союза;  
– пошлины, налоги и сборы, уплачиваемые на таможенной территории Таможенного союза в связи с ввозом или продажей оцениваемых (ввозимых) товаров;

б) *метод определения таможенной стоимости товаров по стоимости сделки с идентичными товарами.* Идентичные товары – товары, одинаковые во всех отношениях, в том числе по физическим характеристикам, качеству и репутации. Незначительные расхождения во внешнем виде не являются основанием для непризнания товаров идентичными;

в) *метод определения таможенной стоимости товаров по стоимости сделки с однородными товарами.* Однородные товары – товары, не являющиеся идентичными во всех отношениях, но имеющие сходные характеристики и состоящие из схожих компонентов, произведенных из таких же материалов, что позволяет им выполнять те же функции, что и оцениваемые (ввозимые) товары, и быть с ними коммерчески взаимозаменяемыми. При определении, являются ли товары однородными, учитываются такие характеристики, как качество, репутация и наличие товарного знака.

Данные два метода утверждены Решением Коллегии Евразийской экономической комиссии от 30.12.2012 №202 «О применении методов определения таможенной стоимости товаров по стоимости сделки с идентичными товарами (метод 2) и по стоимости сделки с однородными товарами (метод 3)».

Товары не считаются идентичными или однородными, если они не произведены в той же стране, что и оцениваемые (ввозимые) товары, или если в отношении этих товаров проектирование, разработка, инженерная, конструкторская работа, художественное оформление, дизайн, эскизы и чертежи и иные аналогичные работы были выполнены на таможенной территории Таможенного союза. Понятие «произведенные» («произведены») применительно к товарам имеет также значения «добытые», «выращенные», «изготовленные (в том числе путем монтажа, сборки или разборки товаров)». Идентичные или однородные товары, произведенные иным лицом, чем производитель оцениваемых (ввозимых) товаров, принимаются во внимание лишь в случаях, когда не выявлены соответственно идентичные или однородные товары того же производителя либо имеющаяся информация не считается приемлемой для использования;

г) *метод вычитания* (Решение Коллегии Евразийской экономической комиссии от 13.11.2012 №214 «О применении метода вычитания (метод 4) при определении таможенной стоимости товаров»).

В случае если оцениваемые (ввозимые) товары либо идентичные или однородные им товары продаются на таможенной территории Таможенного союза в том же состоянии, в котором они были ввезены на таможенную территорию Таможенного союза, в качестве основы для определения та-

моженной стоимости оцениваемых (ввозимых) товаров принимается цена единицы товара, по которой наибольшее совокупное количество оцениваемых (ввозимых) либо идентичных или однородных товаров продается лицам, не являющимся взаимосвязанными с лицами, осуществляющими такую продажу на таможенной территории Таможенного союза в тот же или в соответствующий ему период времени, в который оцениваемые (ввозимые) товары пересекали таможенную границу таможенного союза, при условии вычета следующих сумм:

1) вознаграждение посреднику (агенту), обычно выплачиваемое или подлежащее выплате, либо надбавка к цене, обычно производимая для получения прибыли и покрытия общих расходов (коммерческих и управленческих расходов) в размерах, обычно имеющих место в связи с продажей на таможенной территории Таможенного союза товаров того же класса или вида;

2) обычные расходы на осуществленные на таможенной территории Таможенного союза перевозку (транспортировку) и страхование и иные связанные с такими операциями расходы;

3) таможенные пошлины, налоги, сборы и применяемые в соответствии с законодательством государства – члена Таможенного союза иные налоги, подлежащие уплате в связи с ввозом и (или) продажей товаров на территории этого государства – члена Таможенного союза, включая налоги и сборы субъектов этого государства – члена Таможенного союза и местные налоги и сборы.

В случае если ни оцениваемые (ввозимые), ни идентичные, ни однородные товары не продаются на таможенной территории Таможенного союза в тот же или в соответствующий ему период времени, в который ввозимые товары пересекали таможенную границу таможенного союза, таможенная стоимость таких товаров определяется на основе цены единицы товара, по которой соответственно оцениваемые (ввозимые) или идентичные с оцениваемыми (ввозимыми), или однородные с оцениваемыми (ввозимыми) товары продаются на таможенной территории Таможенного союза в количестве, достаточном для установления цены за единицу такого товара, в том же состоянии, в котором они были ввезены, на самую раннюю дату по отношению к дате прибытия товаров на таможенную территорию Таможенного союза, но не позднее чем по истечении 90 дней после этой даты;

д) *метод сложения* (Решение Коллегии Евразийской экономической комиссии от 12.12.2012 №273 «О применении метода сложения (метод 5) при определении таможенной стоимости товаров»).

При определении таможенной стоимости товаров в соответствии с настоящей статьёй в качестве основы принимается расчетная стоимость товаров, которая определяется путем сложения:

1) расходов по изготовлению или приобретению материалов и расходов на производство, а также на иные операции, связанные с производством оцениваемых (ввозимых) товаров;

2) суммы прибыли и общих расходов (коммерческих и управленческих расходов), эквивалентной той величине, которая обычно учитывается при продажах товаров того же класса или вида, что и оцениваемые (ввозимые) товары, которые производятся в стране экспорта для вывоза на таможенную территорию Таможенного союза;

3) расходы по перевозке (транспортировке) товаров до аэропорта, морского порта или иного места прибытия товаров на таможенную территорию Таможенного союза, расходы по погрузке, разгрузке или перегрузке товаров и проведению иных операций, связанных с их перевозкой (транспортировкой) до аэропорта, морского порта или иного места прибытия товаров на таможенную территорию Таможенного союза, расходы на страхование операций, связанных соответственно с перевозкой и погрузкой.

е) *резервный метод* (ст. 10 Соглашения от 25.01.2008 «Об определении таможенной стоимости товаров, перемещаемых через таможенную границу таможенного союза»).

В случае если таможенная стоимость товаров не может быть определена в соответствии с предыдущими методами, таможенная стоимость оцениваемых (ввозимых) товаров определяется на основе данных, имеющих на таможенной территории Таможенного союза. Данный метод определения таможенной стоимости товаров использует те же подходы, что и в предыдущих методах, однако, при определении таможенной стоимости резервным методом допускается гибкость при применении принципов предыдущих подходов. В частности, допускается следующее:

– для определения таможенной стоимости оцениваемых (ввозимых) товаров за основу может быть принята стоимость сделки с идентичными или однородными товарами, произведенными в иной стране, чем страна, в которой были произведены оцениваемые (ввозимые) товары;

– при определении таможенной стоимости оцениваемых (ввозимых) товаров на основе стоимости сделки с идентичными или однородными товарами допускается разумное отклонение от требований о том, что идентичные или однородные товары должны быть проданы для вывоза на таможенную территорию Таможенного союза и ввезены на таможенную территорию Таможенного союза в тот же или в соответствующий ему период времени, что и оцениваемые (ввозимые) товары, но не ранее чем за 90 календарных дней до ввоза оцениваемых (ввозимых) товаров;

– для определения таможенной стоимости оцениваемых (ввозимых) товаров за основу может быть принята таможенная стоимость идентичных или однородных им товаров, определенная в соответствии с методами 4 и 5;

– при определении таможенной стоимости оцениваемых (ввозимых) товаров в соответствии с методом 4, то есть в случае если ни оцениваемые (ввозимые), ни идентичные, ни однородные товары не продаются на таможенной территории Таможенного союза в тот же или в соответствующий ему период времени, допускается отклонение от установленного срока в 90 дней.

Таможенная стоимость оцениваемых (ввозимых) товаров, определенная согласно данному методу, в максимально возможной степени должна основываться на ранее определенных таможенных стоимостях.

По результатам осуществления контроля таможенной стоимости товаров таможенный орган принимает решение о принятии заявленной таможенной стоимости товаров либо решение о корректировке заявленной таможенной стоимости товаров (например, в случае неправильного выбора метода расчета данной стоимости).

*Пример 1.* В соответствии с заключенным внешнеторговым договором российская организация-экспортер ЗАО «Русский лес» обязуется поставить немецкой фирме «Walder» партию хвойных лесоматериалов (код по ТН ВЭД 4407 10). Контрактная стоимость товара на условиях CIF Гамбург составляет 350 000 евро. Экспорт осуществляется без участия посредника. Курс евро, установленный ЦБ РФ, на дату подачи таможенной декларации (и ее принятия таможенным органом) составляет 34,20 рублей.

Поскольку условия CIF подразумевают обязанность поставщика за свой счет нанять перевозчика (зафрахтовать судно), доставить груз в порт отправки и осуществить погрузку товаров на корабль в порту отправки, а также застраховать груз в пути, ЗАО «Русский лес» оплатило вышеуказанные транспортные услуги и страховку. Однако данные расходы на транспортировку груза не должны включаться в расчет таможенной стоимости товара, поскольку исходя из условий поставки, предусмотренных в договоре, они уже включены в контрактную стоимость товара. Следовательно, таможенная стоимость товаров составляет 350 000 евро, а в рублевом выражении –  $350\,000 \times 34,20 = 11\,970\,000$  руб. *Окончание примера.*

*Таможенные платежи при экспорте товаров.* Согласно подпункту 1 п. 1 ст. 213 ТК ТС уплата таможенных платежей является обязательным условием выпуска грузов за пределы государства.

К таможенным платежам в целом согласно статье 70 ТК ТС относятся [17]:

- 1) ввозная таможенная пошлина;
- 2) вывозная таможенная пошлина;
- 3) налог на добавленную стоимость, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию таможенного союза;
- 4) акциз (акцизы), взимаемый (взимаемые) при ввозе товаров на таможенную территорию таможенного союза;
- 5) таможенные сборы.

Таможенные платежи и сборы, уплачиваемые при экспорте подразделяются на:

а) вывозную таможенную пошлину;

б) таможенные сборы, взимаемые за выполнение сотрудниками таможенных органов определенных действий по таможенной очистке, хранению и сопровождению перемещаемых грузов. Теоретически таможенные сборы должны устанавливаться фиксированной ставкой, однако, как показывает практика, нередки случаи необходимости уплаты таможенных сборов в двойном объеме, но тогда предполагается возврат половины уплаченной суммы;

в) налоги. В первую очередь, НДС – налог на добавленную стоимость. При экспорте продавец избавляется от уплаты НДС, однако, если платеж уже произошел, то налоговый орган по поручению таможенного органа производит возврат уплаченной суммы в соответствии с действующим законодательством;

г) льготы на уплату таможенных платежей – представляют собой меры экономической политики, направленные на стимулирование экспорта определенных видов товаров (в экспорте которых заинтересовано государство или ТС). В соответствии со ст. 74 ТК ТС разделяют тарифные льготы и льготы на уплату таможенных платежей [17].

Уплата таможенных платежей и сборов при экспорте происходит в момент регистрации таможенной декларации (декларации на товары) таможенным органом (п. 1 ст. 214 ТК ТС).

*Порядок исчисления и уплаты таможенных сборов.* Применяемые ставки таможенных сборов за таможенное оформление товаров, установленные Постановлением Правительства РФ от 28.12.2004 №863 «О ставках таможенных сборов за таможенные операции» приведены в таблице 10 [18].

*Пример 2.* Продолжим рассматривать пример 1. Поскольку таможенная стоимость экспортируемых товаров составила 11 970 000 рублей – т.е. более 10 000 000,01 руб. – таможенный сбор за таможенное оформление экспортируемых лесоматериалов составит 30 000 рублей. *Окончание примера.*

При совершении таможенных операций в отношении ввозимых на территорию Российской Федерации и вывозимых с территории Российской Федерации ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте, таможенные сборы за таможенные операции уплачиваются в размере 500 рублей в отношении партии ценных бумаг, оформленных по одной таможенной декларации.

При совершении таможенных операций в отношении товаров, ввозимых в Российскую Федерацию и вывозимых из Российской Федерации физическими лицами для личных, семейных, домашних и иных не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности нужд (в том числе товаров, пересылаемых в адрес физического лица, не следующего через

границу Российской Федерации), за исключением автомобилей легковых, классифицируемых в товарной позиции 8703 «Автомобили легковые и прочие моторные транспортные средства, предназначенные главным образом для перевозки людей, включая грузопассажирские автомобили-фургоны и гоночные автомобили» единой Товарной номенклатуры внешнеэкономической деятельности Таможенного союза, таможенные сборы за таможенные операции уплачиваются в размере 250 рублей.

Таблица 10

Ставки таможенных сборов за таможенное оформление товаров

Таможенная стоимость товаров	Сумма таможенного сбора, руб.
Не превышает 200 000,00 рублей включительно	500
Составляет 200 000,01 руб. и более, но не превышает 450 000,00 руб. включительно	1000
Составляет 450 000,01 руб. и более, но не превышает 1 200 000,00 руб. включительно	2000
Составляет 1 200 000,01 руб. и более, но не превышает 2 500 000,00 руб. включительно	5500
Составляет 2 500 000,01 руб. и более, но не превышает 5 000 000,00 руб. включительно	7500
Составляет 5 000 000,01 руб. и более, но не превышает 10 000 000,00 руб. включительно	20000
Составляет 10 000 000,01 руб. и более	30000

При совершении таможенных операций в отношении автомобилей легковых, классифицируемых в товарной позиции 8703 единой Товарной номенклатуры внешнеэкономической деятельности Таможенного союза, ввозимых в Российскую Федерацию и вывозимых из Российской Федерации физическими лицами для личных, семейных, домашних и иных не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности нужд, таможенные сборы за таможенные операции уплачиваются в соответствии с таблицей 10.

*Порядок исчисления и уплаты вывозных таможенных пошлин.* Таможенная пошлина – обязательный платеж, взимаемый таможенными органами в связи с перемещением товаров через таможенную границу (п.1 ст.4 ТК ТС).

Ставки таможенных пошлин подразделяются на следующие виды:

- 1) адвалорные – установленные в процентах к таможенной стоимости облагаемых товаров;
- 2) специфические – установленные в зависимости от физических характеристик в натуральном выражении (количества, массы, объема или иных характеристик);
- 3) комбинированные – сочетающие виды, указанные в предыдущих пунктах.

Базой для исчисления таможенных пошлин в зависимости от вида товаров и применяемых видов ставок является таможенная стоимость товаров и (или) их физическая характеристика в натуральном выражении (количество, масса с учетом его первичной упаковки, которая неотделима от товара до его потребления и в которой товар представляется для розничной продажи, объем или иная характеристика).

Сумма таможенных пошлин, подлежащих уплате и (или) взысканию, определяется путем применения базы для исчисления таможенных пошлин и соответствующего вида ставки таможенных пошлин.

Для целей исчисления таможенных пошлин, налогов применяются ставки, действующие на день регистрации таможенной декларации таможенным органом.

Для целей исчисления вывозных таможенных пошлин применяются ставки, установленные законодательством государств – членов таможенного союза в отношении товаров, включенных в сводный перечень товаров, формируемый Комиссией таможенного союза в соответствии с международными договорами государств – членов таможенного союза (Соглашение от 25.01.2008 «О вывозных таможенных пошлинах в отношении третьих сторон»), регулирующими вопросы применения вывозных таможенных пошлин в отношении третьих стран.

Ставки вывозных таможенных пошлин и перечень товаров, в отношении которых они применяются, устанавливаются Постановлением Правительства Российской Федерации от 30.08.2013 №754 «Об утверждении ставок вывозных таможенных пошлин на товары, вывозимые из Российской Федерации за пределы государств – участников соглашений о Таможенном союзе, и о признании утратившими силу некоторых актов Правительства РФ». Например: 2711 21 000 0 «Газ природный» – 30%; 0303 39 100 0 «Камбала» – 3,75%; 4103 30 000 0 «Свиньи» 450 евро за 1000 кг [19].

Для целей расчета экспортных таможенных пошлин на нефть применяется Постановление Правительства РФ от 29.03.2013 №276 «О расчете ставок вывозных таможенных пошлин на нефть сырую и отдельные категории товаров, выработанных из нефти, и признании утратившими силу некоторых решений Правительства РФ» [20].

Уплатить таможенные пошлины при вывозе товаров необходимо не позднее дня подачи таможенной декларации.

Большинство товаров, приведенных в вышеуказанных Постановлениях, вывозятся беспошлинно.

*Пример 3.* Ставка вывозной таможенной пошлины на «Лесоматериалы из ясеня обработанные строганием; имеющие торцевые соединения, обработанные или не обработанные строганием или шлифованием» (код по ТН ВЭД 4407 95 100) составляет 10 процентов таможенной стоимости, но не менее 12 евро за 1 кубометр. Сумма вывозной таможенной пошлины, ис-

численная исходя из таможенной стоимости, составляет:  $350\,000 \text{ евро} \times 10\% = 35\,000 \text{ евро}$ , или  $35\,000 \text{ евро} \times 34,20 \text{ руб./евро} = 1\,197\,000 \text{ руб.}$

Теперь необходимо проверить, не оказалась ли рассчитанная по адвалорной ставке сумма ниже установленного специфического предела – 12 евро за 1 кубометр. Предположим, что объем рассматриваемой партии лесоматериалов составляет 4000 кубометров. Следовательно, сумма пошлины не должна быть меньше, чем:  $4000 \text{ м}^3 \times 12 \text{ евро} = 48\,000 \text{ евро}$ . В нашем случае сумма пошлины, исчисленная исходя из специфической ставки (48 000 евро или 1 641 600 руб.), оказалась выше, поэтому уплачивать нужно именно ее.

Таким образом, общая сумма таможенных платежей (таможенного сбора и вывозной таможенной пошлины) по рассматриваемой сделке составляет  $1\,641\,600 + 5\,500 = 1\,647\,100$  рублей. *Окончание примера.*

Ставки вывозной таможенной пошлины на нефть сырую ( $St_{\text{нефть}}$ ), устанавливаемые Постановлением Правительства РФ от 29.03.2013 №276 «О расчете ставок вывозных таможенных пошлин на нефть сырую и отдельные категории товаров, выработанных из нефти, и признании утратившими силу некоторых решений Правительства Российской Федерации», не должны превышать размер предельной ставки пошлины, рассчитываемый следующим образом:

- при сложившейся за период мониторинга средней цены нефти сырой марки «Юралс» ( $C_{\text{нефть}}$ ) на мировых рынках нефтяного сырья (средиземноморском и роттердамском) до 109,5 доллара США за 1 тонну (включительно) – в размере 0 процентов;

- при превышении сложившейся за период мониторинга средней цены нефти сырой марки «Юралс» на мировых рынках нефтяного сырья (средиземноморском и роттердамском) уровня 109,5 доллара США за 1 тонну, но не более 146 долларов США за 1 тонну (включительно) – в размере, не превышающем 35 процентов от разницы между сложившейся за период мониторинга средней ценой данной нефти в долларах США за 1 тонну и 109,5 доллара США (формула (1)):

$$St_{\text{нефть}} = 0,35 \times (C_{\text{нефть}} - 109,5); \quad (1)$$

– при превышении сложившейся за период мониторинга средней цены нефти сырой марки «Юралс» на мировых рынках нефтяного сырья (средиземноморском и роттердамском) уровня 146 долларов США за 1 тонну, но не более 182,5 доллара США за 1 тонну (включительно) – в размере, не превышающем суммы 12,78 доллара за 1 тонну и 45 процентов от разницы между сложившейся за период мониторинга средней ценой данной нефти в долларах США за 1 тонну и 146 долларами США (формула (2)):

$$C_{\text{нефть}} = 0,45 \times (C_{\text{нефть}} - 146) + 12,78; \quad (2)$$

– при превышении сложившейся за период мониторинга средней цены нефти сырой марки «Юралс» на мировых рынках нефтяного сырья (средиземноморском и роттердамском) уровня 182,5 доллара США за 1 тонну – в размере, не превышающем суммы 29,2 доллара США и 59 процентов от разницы между сложившейся за период мониторинга средней ценой данной нефти в долларах США за 1 тонну и 182,5 доллара США (для периода с 1 января до 31 декабря 2014 г. включительно) (формула (3)):

$$C_{\text{нефть}} = 0,59 \times (C_{\text{нефть}} - 182,5) + 29,2; \quad (3)$$

– при превышении сложившейся за период мониторинга средней цены нефти сырой марки «Юралс» на мировых рынках нефтяного сырья (средиземноморском и роттердамском) уровня 182,5 доллара США за 1 тонну – в размере, не превышающем суммы 29,2 доллара США и 57 процентов от разницы между сложившейся за период мониторинга средней ценой данной нефти в долларах США за 1 тонну и 182,5 доллара США (для периода с 1 января до 31 декабря 2015 г. включительно) (формула (4)):

$$C_{\text{нефть}} = 0,57 \times (C_{\text{нефть}} - 182,5) + 29,2; \quad (4)$$

– при превышении сложившейся за период мониторинга средней цены нефти сырой марки «Юралс» на мировых рынках нефтяного сырья (средиземноморском и роттердамском) уровня 182,5 доллара США за 1 тонну – в размере, не превышающем суммы 29,2 доллара США и 55 процентов от разницы между сложившейся за период мониторинга средней ценой данной нефти в долларах США за 1 тонну и 182,5 доллара США (для периода с 1 января до 31 декабря 2016 г. включительно) (формула (5)):

$$C_{\text{нефть}} = 0,55 \times (C_{\text{нефть}} - 182,5) + 29,2. \quad (5)$$

Ставки вывозных таможенных пошлин на отдельные категории товаров, выработанных из нефти, устанавливаются Правительством Российской Федерации с учетом средней цены на нефть сырой марки «Юралс» на мировых рынках нефтяного сырья (средиземноморском и роттердамском) за последний период мониторинга и вводятся в действие с 1-го числа второго календарного месяца, следующего за окончанием периода мониторинга. На отдельные категории товаров, выработанных из нефти, ставки вывозных таможенных пошлин рассчитываются по формулам, устанавливаемым Правительством РФ [20].

### 3.4. Особенности налогообложения экспортных операций

В соответствии с пунктом 2 статьи 151 Налогового кодекса РФ при вывозе товаров с территории Российской Федерации в таможенной процедуре экспорта НДС не уплачивается [7].

Иными словами, налогообложение экспортных операций существенно отличается от налогообложения операций по реализации продукции, товаров, работ и услуг российским покупателям. Руководствоваться при исчислении налогов по экспортным сделкам нужно – как и при осуществлении операций на территории России – Налоговым кодексом РФ.

*Особенности исчисления НДС при экспорте готовой продукции и товаров.* Порядок исчисления НДС – в том числе и при экспорте продукции, товаров, работ и услуг – регламентируется главой 21 Налогового кодекса РФ.

В соответствии с пунктом 2 статьи 151, а также пунктом 1 статьи 164 Налогового кодекса РФ при реализации товаров, работ и услуг на экспорт налогообложение производится по ставке 0 процентов. Однако для применения данной ставки необходимо представить в налоговую инспекцию пакет документов, подтверждающий осуществление экспорта [7].

Обратим внимание на то, что речь идет не об освобождении от уплаты НДС при осуществлении экспортных операций, а о применении ставки, равной 0 процентов. На первый взгляд может показаться, что это одно и то же – ведь ставка 0 процентов подразумевает, что НДС с экспортных операций не уплачивается. Однако на самом деле наличие налоговой ставки как таковой – независимо от ее размера – дает организации право на получение налоговых вычетов. Иными словами, организация-экспортер не взимает с иностранного покупателя НДС, но имеет право предъявить суммы «входящего» НДС по сырью, материалам, товарам, работам и услугам, связанным с осуществлением экспорта (например, транспортным расходам), к вычету.

В соответствии с пунктом 3 статьи 153 Налогового кодекса РФ выручка от реализации товаров (работ, услуг) на экспорт, полученная в иностранной валюте, пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ на дату оплаты отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг). В остальных случаях при определении налоговой базы выручку пересчитывают в рубли по курсу ЦБ РФ на дату, соответствующую моменту определения налоговой базы при реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), установленному статьей 167 Налогового кодекса РФ.

Для обоснования права на применение налоговой ставки 0 процентов по экспортным операциям организация обязана представлять в налоговые органы определенные документы. Какие именно – регламентирует статья 165 Налогового кодекса РФ.

Согласно пункту 1 статьи 165 Налогового кодекса РФ при реализации готовой продукции или товаров на экспорт необходимо представить в налоговую инспекцию следующие документы [7]:

1) контракт (копия контракта) налогоплательщика с иностранным лицом на поставку товара за пределы таможенной территории РФ;

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;

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

В отдельных ситуациях вышеуказанный пакет документов может модифицироваться. Особенности представления документов в некоторых конкретных случаях также прописаны в статье 165 Налогового кодекса РФ. Так, при вывозе товаров трубопроводным транспортом или по линиям электропередачи можно не предоставлять копии транспортных или товаросопроводительных документов.

В любом случае данный пакет документов должен быть представлен в налоговую инспекцию в срок не позднее 180 дней, считая с даты помещения товаров под таможенную процедуру экспорта. Этот срок установлен в пункте 9 статьи 165 Налогового кодекса РФ. При этом согласно пункту 9 статьи 167 Налогового кодекса РФ моментом определения налоговой базы при осуществлении экспортных операций считается последнее число квартала, в котором собран полный пакет документов [7].

Указанный пакет документов согласно пункту 10 статьи 165 Налогового кодекса РФ должен представляться в налоговую инспекцию вместе с налоговой декларацией. 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 процентов, устанавливается принятой налогоплательщиком учетной политикой для целей налогообложения.

Срок подачи декларации по НДС по ставке 0 процентов – ежеквартально до 20 числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

*Если пакет документов не собран вовремя.* В пункте 9 статьи 165 Налогового кодекса РФ также прописано, что если по истечении 180 календарных дней, считая с даты выпуска товаров таможенными органами в таможенной процедуре экспорта, налогоплательщик не представил указанные документы (их копии), реализация товаров (выполнение работ, оказание услуг) подлежит налогообложению по ставкам, предусмотренным пунктами 2 и 3 статьи 164 Налогового Кодекса РФ, т.е. по ставкам 10 или

18 процентов. Если впоследствии налогоплательщик представляет в налоговые органы документы (их копии), обосновывающие применение налоговой ставки в размере 0 процентов, уплаченные суммы налога подлежат возврату налогоплательщику в порядке и на условиях, которые предусмотрены статьями 176 и 176.1 Налогового Кодекса РФ.

При этом согласно пункту 9 статьи 167 Налогового кодекса РФ в подобной ситуации моментом определения налоговой базы считается день отгрузки.

Для отражения информации об экспортных операциях, по которым срок сбора документов истек, предназначен Раздел 6 «Расчет суммы налога по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым не подтверждена» налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость. Например, если товар был отгружен на экспорт в мае 2013 года, срок представления документов, подтверждающих право на применение налоговой ставки 0 процентов, истекает в ноябре 2013 года, и если необходимый пакет документов так и не собран, необходимо начислить НДС и показать налоговые вычеты по этой реализации, но не в ноябрьской декларации, а в уточненной декларации за май 2013 года. Отражая суммы, подлежащие обложению НДС, следует также помнить о том, что «входящий» НДС по данной экспортной сделке можно предъявить к вычету. Данные суммы также отражаются в разделе 5 «Расчет суммы налоговых вычетов по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым ранее документально подтверждена (не подтверждена)» уточненной декларации.

Однако это не означает, что право применения ставки 0 процентов потеряно навсегда. В случае, если впоследствии организация сможет собрать пакет документов, подтверждающих право на применение налоговой ставки 0 процентов, уплаченная сумма НДС подлежит вычету в порядке, предусмотренном в статье 176 Налогового кодекса РФ. Для этого необходимо включить данные операции в декларацию по НДС за тот налоговый период, в котором собран полный пакет документов. Возмещение НДС на основании данной декларации и приложенных к ней документов производится не позднее трех месяцев со дня ее представления. В течение этого срока налоговая инспекция проверяет обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов и налоговых вычетов и принимает решение о возмещении или отказе в возмещении [7].

Само возмещение НДС производится в следующем порядке:

1) если у организации есть недоимки и пени по НДС или другим налогам и сборам или есть задолженность по присужденным налоговым санкциям, подлежащим зачислению в тот же бюджет, из которого производится возврат, они подлежат зачету в первоочередном порядке по решению налогового органа. Данный зачет налоговые органы производят самостоя-

тельно и сообщают о нем налогоплательщику в течение 10 дней. При этом в случае, если недоимка по НДС образовалась в период между датой подачи декларации и датой возмещения соответствующих сумм НДС, и она не превышает сумму, подлежащую возмещению, пеня на сумму недоимки не начисляется;

2) если у организации нет недоимок и пеней по НДС и другим налогам или задолженности по присужденным налоговым санкциям, суммы, подлежащие возмещению:

- либо засчитываются в счет текущих платежей по НДС или иным налогам, подлежащим уплате в тот же бюджет, а также по налогам, уплачиваемым в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ или в связи с реализацией работ и услуг, непосредственно связанных с производством и реализацией таких товаров, по согласованию с таможенными органами;

- либо подлежат возврату налогоплательщику по его заявлению.

В последнем случае налоговые органы обязаны не позднее последнего дня трехмесячного периода, отведенного на проверку и вынесение решения, вынести и направить на исполнение в соответствующий орган Федерального казначейства решение о возврате сумм НДС. Федеральное казначейство обязано осуществить возврат в течение двух недель после получения решения налогового органа (причем в случае, когда такое решение не получено соответствующим органом Федерального казначейства по истечении семи дней, считая со дня направления налоговым органом, датой получения такого решения признается восьмой день, считая со дня направления такого решения налоговым органом).

При нарушении вышеуказанных сроков на сумму, подлежащую возврату налогоплательщику, начисляются проценты исходя из ставки рефинансирования Центрального банка РФ.

*Применение налоговых вычетов при осуществлении экспортных операций.* Как отмечалось выше, применение ставки 0 процентов по экспортным операциям означает, что «входящий» НДС, связанный с данными операциями, может быть предъявлен к вычету.

Согласно пункту 3 статьи 172 Налогового кодекса РФ такие вычеты производятся на основании налоговой декларации по НДС, причем только при представлении пакета документов, предусмотренных статьей 165 Налогового кодекса РФ.

Иными словами, предъявлять НДС по материалам, товарам, работам и услугам, связанным с осуществлением экспортных операций, можно только после фактического осуществления экспорта и сбора всех документов.

Для обеспечения правильности заполнения налоговых деклараций и осуществления расчетов по НДС в связи с осуществлением экспортных операций организации следует самостоятельно разработать и закрепить в своей учетной политике порядок раздельного учета сумм НДС по приобре-

таемому сырью, товарам, работам и услугам. При этом можно производить распределение «входного» НДС не только пропорционально выручке, но и пропорционально себестоимости реализованной продукции, стоимости закупленных товаров или иной базе.

*Если экспортным контрактом предусмотрено получение аванса.* В соответствии с пунктом 1 статьи 154 Налогового кодекса РФ суммы оплаты (полной или частичной), полученные в счет предстоящих поставок товаров, облагаемых по налоговой ставке 0 процентов, в налоговую базу не включаются вплоть до момента определения налоговой базы в порядке, предусмотренном статьей 167 Налогового кодекса РФ. Согласно пункту 9 статьи 167 Налогового кодекса РФ моментом определения налоговой базы при осуществлении экспортных операций считается последнее число квартала, в котором собран полный пакет документов. Таким образом, в настоящее время с сумм полученных от иностранных покупателей авансов начислять НДС не нужно.

*Пример 4.* Продолжим рассматривать примеры 1–3, в которых ЗАО «Русский лес» вывозит партию лесоматериалов контрактной стоимостью 350 000 евро на условиях CIF Гамбург (из порта Архангельска).

Предположим, что в соответствии с условиями поставки немецкий покупатель – фирма Walder должна произвести предоплату в размере 40 процентов контрактной стоимости товара. Данная предоплата в сумме 350 000 × 40 процентов = 140 000 евро поступила на счет ЗАО «Русский лес» 25 октября 2013 года, когда курс евро, установленный ЦБ РФ, составлял 43,725 руб. Для упрощения предположим, что товар был доставлен в Архангельск и прошел таможенный контроль 20 ноября 2013 года, после чего был погружен на корабль для транспортировки в Германию 22 ноября 2013 года. Остальная часть стоимости товара оплачена немецким покупателем 4 декабря 2013 года.

Стоимость фрахта российского судна составила 470 000 руб., расходы по доставке груза до порта Архангельска силами сторонней транспортной организации составили 177 000 рублей, в т.ч. НДС 27 000 рублей, расходы по погрузке товара на корабль в порту отправки составили 94 400 рублей, в т.ч. НДС 14 400 рублей, а стоимость страхования груза в пути – 300 000 руб. Предположим, что стоимость фрахта корабля, расходы по доставке груза в Архангельск и страховой полис были оплачены 18 ноября 2013 года, а расходы по погрузке товаров на корабль в порту – 22 ноября 2013 года. Передача груза перевозчику со склада ЗАО «Русский лес» для доставки в Архангельск произведена 19 ноября 2013 года.

Предположим также, что данная партия лесоматериалов была приобретена 26 августа 2013 года по цене 8 024 000 руб., в т.ч. НДС 1 224 000 руб. Поскольку ЗАО «Русский лес» осуществляет реализацию лесоматериалов и на территории России, и закупленная партия не предназначалась специально для реализации на экспорт, бухгалтер ЗАО «Русский лес» предъявил

сумму «входного» НДС к вычету в налоговой декларации по НДС за август 2012 года.

Полный пакет документов, предусмотренный пунктом 1 статьи 165 Налогового кодекса РФ, собран в декабре 2013 года.

В этом случае расчеты по НДС будут осуществляться в следующем порядке:

1) до 20 сентября 2013 года бухгалтер ЗАО «Русский лес» подал налоговую декларацию за август 2013 года, в которой предъявлена к вычету сумма «входного» НДС по приобретенным лесоматериалам в размере 1 224 000 руб.;

2) сумму полученного от иностранного покупателя аванса в налоговую декларацию включать не нужно, однако в срок не позднее даты оформления грузовой таможенной декларации (в нашем случае – не позднее 20 ноября 2013 года) бухгалтеру следует восстановить ранее предъявленную к вычету сумму НДС по экспортируемым лесоматериалам в размере 1 224 000 руб. В принципе это можно сделать уже в декларации за октябрь – после заключения экспортного контракта и получения предоплаты. Но чтобы не переплачивать НДС раньше необходимого времени, можно включить данную сумму в декларацию за ноябрь 2012 года, но не позже;

3) суммы «входного» НДС по транспортным услугам (27 000 руб.) и работам по погрузке товара на борт судна (14 400 руб.), возникшие в ноябре 2013 года в связи с осуществлением экспортной операции, не могут быть предъявлены к вычету до сбора полного пакета документов и подтверждения права на применение ставки 0 процентов. Поэтому в налоговой декларации за ноябрь 2013 года данные суммы не отражаются. В результате до 20 декабря 2013 года бухгалтеру следует подать декларацию с восстановленным НДС и при необходимости (при отсутствии налоговых вычетов по другим операциям, «перекрывающих» восстановленную сумму) уплатить НДС в размере 1 224 000 руб.;

4) поскольку полный пакет документов собран к концу декабря 2013 года, моментом определения налоговой базы по данной сделке считается 31 декабря 2013 года. Следовательно, сумма выручки от осуществления экспортной операции, а также налоговые вычеты, связанные с ней, должны быть отражены в налоговой декларации за декабрь 2013 года, подаваемой до 20 января 2014 года.

В течение трех месяцев с момента получения данной декларации налоговая инспекция должна принять решение о возмещении НДС. Если предположить, что других операций ЗАО «Русский лес» не осуществляло и никаких долгов по налогам или налоговым санкциям оно не имеет, то налоговые органы должны вынести решение о возмещении НДС в сумме  $1\,224\,000 + 27\,000 + 14\,400 = 1\,265\,400$  рублей: либо путем возврата налогоплательщику на основании его заявления, либо путем зачета в счет предстоящих платежей по НДС или другим налогам. *Окончание примера.*

### 3.5. Особенности исчисления НДС при экспорте работ и услуг

При экспорте работ и услуг действуют те же правила, что и при экспорте товаров. В частности, согласно пункту 1 статьи 164 Налогового кодекса РФ при реализации услуг, связанных с производством и реализацией товаров на экспорт, в т.ч. с сопровождением, транспортировкой, погрузкой, перегрузкой экспортируемых и импортируемых товаров, а также при оказании услуг по международным перевозкам пассажиров и багажа, при выполнении работ в космическом пространстве, при реализации товаров и услуг дипломатическим представительствам и их персоналу и выполнении некоторых других работ и услуг на экспорт применяется налоговая ставка 0 процентов [7].

Для подтверждения права на применение ставки 0 процентов при выполнении работ или оказании услуг, указанных в пункте 1 статьи 164 Налогового кодекса РФ, необходимо представлять документы, перечень которых для каждого вида услуг и работ установлен в статье 165 Налогового кодекса РФ. Если пакет документов не собран на 181-й день, считая с даты помещения товаров под таможенный режим экспорта, операции по реализации данных товаров подлежат включению в декларацию по ставке 0 процентов за тот налоговый период, на который приходится день отгрузки товаров. При реализации работ (услуг) – в частности, предусмотренных статьей 164 Налогового кодекса РФ – в подобной ситуации нужно учитывать, что днем отгрузки будет считаться день выполнения работ (оказания услуг).

Осуществляя выполнение работ или оказание услуг по договору с иностранными заказчиками необходимо обращать особое внимание на то, что является местом реализации данных работ или услуг. Ведь если местом выполнения работ или оказания услуг будет признана территория РФ, они должны облагаться НДС в общеустановленном порядке – т.е. по ставке 18 процентов (или по ставке 10 процентов в зависимости от вида услуг).

Для того чтобы определиться с местом реализации работ или услуг, необходимо изучить статью 148 Налогового кодекса РФ. Согласно пункту 1 данной статьи территория РФ признается местом реализации работ или услуг в случаях, если [7]:

1) работы (услуги) связаны непосредственно с недвижимым имуществом (за исключением воздушных, морских судов и судов внутреннего плавания, а также космических объектов), находящимся на территории Российской Федерации. К таким работам (услугам), в частности, относятся строительные, монтажные, строительномонтажные, ремонтные, реставрационные работы, работы по озеленению, услуги по аренде;

2) работы (услуги) связаны непосредственно с движимым имуществом, воздушными, морскими судами и судами внутреннего плавания, находящимися на территории Российской Федерации. К таким работам (услугам)

относятся, в частности, монтаж, сборка, переработка, обработка, ремонт и техническое обслуживание;

3) услуги фактически оказываются на территории Российской Федерации в сфере культуры, искусства, образования (обучения), физической культуры, туризма, отдыха и спорта;

4) покупатель работ (услуг) осуществляет деятельность на территории Российской Федерации;

4.1) услуги по перевозке и (или) транспортировке, а также услуги (работы), непосредственно связанные с перевозкой и (или) транспортировкой (за исключением услуг (работ), непосредственно связанных с перевозкой и (или) транспортировкой товаров, помещенных под таможенную процедуру таможенного транзита при перевозке товаров от места прибытия на территорию Российской Федерации до места убытия с территории Российской Федерации, и услуг, указанных в пункте 4.3), оказываются (выполняются) российскими организациями или индивидуальными предпринимателями в случае, если пункт отправления и (или) пункт назначения находятся на территории Российской Федерации, либо иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, в случае, если пункты отправления и назначения находятся на территории Российской Федерации (за исключением услуг по перевозке пассажиров и багажа, оказываемых иностранными лицами не через постоянное представительство этого иностранного лица);

4.2) услуги (работы), непосредственно связанные с перевозкой и транспортировкой товаров, помещенных под таможенную процедуру таможенного транзита (за исключением услуг, указанных в пункте 4.3) при перевозке товаров от места прибытия на территорию Российской Федерации до места убытия с территории Российской Федерации, оказываются (выполняются) организациями или индивидуальными предпринимателями, местом осуществления деятельности которых признается территория Российской Федерации;

4.3) услуги по организации транспортировки трубопроводным транспортом природного газа по территории Российской Федерации оказываются российскими организациями;

5) деятельность организации или индивидуального предпринимателя, которые выполняют работы (оказывают услуги), осуществляется на территории Российской Федерации (в части выполнения видов работ (оказания видов услуг), не предусмотренных пунктами 1 – 4.1, 4.3).

В соответствии с пунктом 4 статьи 148 Налогового кодекса РФ документами, подтверждающими место выполнения работ (оказания услуг), являются:

- 1) контракт, заключенный с иностранными или российскими лицами;
- 2) документы, подтверждающие факт выполнения работ (оказания услуг) – например, акт сдачи-приемки работ или услуг.

### **3.6. Особенности исчисления акцизов при экспорте готовой продукции и товаров**

Организациям, осуществляющим экспортные операции со спиртом, спиртосодержащей и алкогольной продукцией, пивом, табачной продукцией, легковыми автомобилями и мотоциклами, бензином и моторными маслами – иными словами, с товарами, признаваемыми подакцизными согласно статье 181 Налогового кодекса РФ – необходимо обратить особое внимание на главу 22 Налогового кодекса РФ.

В соответствии с подпунктом 4 пункта 1 статьи 183 Налогового кодекса РФ реализация подакцизных товаров, помещенных под таможенный режим экспорта, за пределы территории РФ (с учетом потерь в пределах норм естественной убыли), а также отдельные операции с нефтепродуктами, в дальнейшем помещенными под таможенный режим экспорта освобождаются от налогообложения акцизами [7].

Однако, для того чтобы воспользоваться данным освобождением, необходимо исполнить все требования, предусмотренные статьей 184 Налогового кодекса РФ. В частности, в данной статье предусмотрено следующее:

1) вообще не уплачивать акциз при экспорте подакцизных товаров согласно пункту 2 статьи 184 Налогового кодекса РФ можно только в том случае, если организация может представить в налоговую инспекцию поручительство банка или банковскую гарантию, предусматривающую обязанность банка уплатить сумму акциза и соответствующие пени в случаях непредставления данной организацией в порядке и сроки, которые установлены пунктом 7 статьи 198 Налогового кодекса РФ, документов, подтверждающих факт экспорта подакцизных товаров, и неуплаты им акциза и (или) пеней;

2) если же организация получить такую гарантию или поручительство банка не может, ей необходимо уплатить акциз по экспортной сделке в общеустановленном порядке – т.е. так же, как при реализации подакцизных товаров на территории РФ. Правда, уплаченные таким образом суммы акциза подлежат возмещению на основании пункта 3 статьи 184 Налогового кодекса РФ и в порядке, предусмотренном статьей 203 Налогового кодекса РФ, после представления в налоговые органы документов, подтверждающих факт экспорта подакцизных товаров.

В соответствии с пунктом 7 статьи 198 Налогового кодекса РФ при вывозе подакцизных товаров за пределы территории Российской Федерации в соответствии с таможенной процедурой экспорта для подтверждения обоснованности освобождения от уплаты акциза и возмещения сумм акциза, уплаченных налогоплательщиком, в налоговый орган по месту учета налогоплательщика в течение шести месяцев с даты представления в налоговый орган банковской гарантии представляются следующие документы [7]:

1) контракт или копию контракта организации-экспортера с контрагентом на поставку подакцизных товаров;

2) платежные документы и выписку банка (их копии), которые подтверждают фактическое поступление выручки от реализации подакцизных товаров иностранному лицу на счет организации-экспортера в российском банке;

3) таможенная декларация (ее копия) с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товара в таможенной процедуре экспорта, и российского таможенного органа места убытия, через который товар был вывезен с таможенной территории Таможенного союза;

4) копии транспортных или товаросопроводительных документов или иных документов с отметками российских таможенных органов места убытия, за исключением вывоза нефтепродуктов в таможенной процедуре экспорта через границу Российской Федерации.

Это общий перечень документов для ситуации, когда организация экспортирует подакцизные товары, не являющиеся нефтепродуктами, самостоятельно и получает выручку непосредственно от покупателя. На практике возможны различные частные ситуации, порядок действий в которых также прописан в пункте 7 статьи 198 Налогового кодекса РФ. В частности, в случае, если экспорт осуществляется через посредника, необходимо по первому пункту представлять посреднический договор или его копию, контракт или копию контракта между данным посредником и зарубежным контрагентом, а по второму пункту – платежные документы и выписку банка (их копии), которые подтверждают поступление выручки на счет посредника. Или если, например, выручка от экспорта поступила не от иностранного покупателя, с которым заключен контракт, а от третьего лица, то помимо платежных документов и выписки банка дополнительно представляются договоры поручения по оплате товаров между иностранным лицом и организацией, осуществившей платеж. А если валютная выручка не поступила на валютный счет организации, но это произошло в соответствии с порядком, предусмотренным валютным законодательством РФ, организация-экспортер должна представить в налоговые органы документы (их копии), подтверждающие право на незачисление валютной выручки на территорию РФ. Также в пункте 7 статьи 198 Налогового кодекса РФ особо прописан порядок оформления документов при экспорте подакцизных товаров, изготовленных из давальческого сырья, а также при вывозе нефтепродуктов трубопроводным и морским транспортом.

В соответствии с пунктом 8 статьи 198 Налогового кодекса РФ в случае, если организация не может представить вышеуказанные документы или предоставляет их в неполном объеме, она обязана уплатить акциз с данной сделки в порядке, установленном в отношении операций с подакцизными товарами на территории РФ.

Правда, если впоследствии организация сможет предоставить в налоговые органы документы (их копии), обосновывающие освобождение от налогообложения, уплаченные суммы акциза подлежат возмещению налогоплательщику в порядке и на условиях, которые предусмотрены статьей 203 Налогового кодекса РФ.

*Как получить вычет по акцизам.* Если организация не смогла получить банковскую гарантию или поручительство или вовремя собрать документы, подтверждающие факт экспорта для получения освобождения от уплаты акциза, она обязана заплатить акциз, но имеет право на его возмещение (вычет).

Порядок получения данного вычета прописан в статье 203 Налогового кодекса РФ. Согласно пункту 4 статьи 203 Налогового кодекса РФ суммы акциза должны быть возмещены на основании документов, предусмотренных пунктом 7 статьи 198 Налогового кодекса РФ, перечень которых приведен выше, в срок не позднее трех месяцев со дня представления данных документов. Этот срок дается налоговым органам для проведения проверки обоснованности налоговых вычетов, и по истечении данного срока налоговый орган должен принять решение либо о возмещении путем зачета или возврата соответствующих сумм, либо об отказе (полностью или частично) в возмещении.

В случае отказа в возмещении налоговый орган обязан предоставить организации мотивированное заключение в течение 5 дней с момента вынесения решения. Если же по истечении трех месяцев налоговый орган не вынес решение об отказе или не представил соответствующее заключение организации-налогоплательщику, он обязан принять решение о возмещении данных сумм акциза и уведомить налогоплательщика о принятом решении в течение 5 дней.

Сумма акциза, подлежащая возмещению, в первую очередь зачитывается в счет погашения задолженности организации по недоимкам и пеням по акцизам, а также по другим налогам или по присужденным налоговым санкциям, подлежащим зачислению в тот же бюджет, из которого осуществляется возврат. При этом при наличии недоимки по акцизу, образовавшейся в период между датой подачи декларации и датой возмещения соответствующих сумм, размер которой не превышает сумму, подлежащую возмещению по решению налогового органа, пеня на сумму недоимки не начисляется.

Если же у организации отсутствуют недоимки и пени по акцизу, иным налогам и присужденным налоговым санкциям, суммы акциза, подлежащие возмещению:

– либо засчитываются в счет текущих платежей по акцизу и иным налогам, подлежащим уплате в тот же бюджет, а также по налогам, уплачиваемым в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ по согласованию с таможенными органами;

– либо возвращаются налогоплательщику по его заявлению.

### 3.7. Бухгалтерский учет экспортных операций

Учет выручки от реализации продукции или товаров на экспорт

В соответствии с подпунктом «г» пункта 12 ПБУ 9/99 «Доходы организации» (утв. Приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 года №32н) одним из обязательных условий признания выручки в бухгалтерском учете является переход права собственности на продукцию или товары от поставщика к покупателю [16].

Следовательно, отражать выручку от осуществления экспортных операций можно только в тот день, когда в соответствии с условиями экспортного контракта право собственности переходит к иностранному покупателю. При этом в случае, если в контракте момент перехода собственности отдельно не оговорен, обычно считается, что он совпадает с моментом перехода рисков к покупателю в соответствии с трактовкой базисных условий поставки ИНКОТЕРМС, зафиксированных в данном контракте. Например, если в договоре предусмотрено условие поставки группы D, то переход права собственности - а, значит, и реализация товаров (продукции), и признание выручки в бухгалтерском учете – происходят в момент прибытия товаров в порт назначения, а если зафиксировано условие поставки группы C, то в момент передачи товаров перевозчику или их погрузки на судно.

Таким образом, составлять проводку Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» Кредит 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка» можно только тогда, когда право собственности на экспортируемую продукцию или товары перейдет к покупателю. Начислять НДС в этот момент не нужно, поскольку экспортные операции облагаются НДС по ставке 0 процентов.

Для учета расчетов с иностранными покупателями рекомендуется открыть к счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» отдельный субсчет. В соответствии с требованиями ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» организация обязана осуществлять пересчет стоимости средств в расчетах с юридическими и физическими лицами – в т.ч. и дебиторской задолженности иностранных организаций, выраженной в иностранной валюте – в рубли на дату совершения операции в иностранной валюте, а также на отчетную дату составления бухгалтерской отчетности. Согласно ПБУ 3/2006 выручка от осуществления экспортных операций – т.е. доход организации в иностранной валюте – должна отражаться в рублевом эквиваленте по курсу Центрального банка РФ на дату признания данного дохода – т.е. по курсу ЦБ РФ, действующему на дату перехода права собственности на экспортируемый товар к иностранному покупателю [1].

Поступающая от иностранных покупателей валютная выручка зачисляется банком на транзитный валютный счет организации-экспортера, по-

этому бухгалтеру необходимо приходовать ее по дебету счета 52 «Валютные счета», субсчет «Транзитный валютный счет» в корреспонденции с кредитом счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». При переводе валюты с транзитного на текущий счет на основании выписок банка бухгалтер производит внутреннюю запись по счету 52 «Валютные счета» – с кредита субсчета «Транзитный валютный счет» в дебет субсчета «Текущий валютный счет», и списывает возникающую при этом курсовую разницу.

Дебиторская задолженность, числящаяся на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», в соответствии с требованиями ПБУ 3/2006 подлежит переоценке на последнее число каждого месяца. Поэтому в случае, если выручка признана в одном месяце, а деньги поступают от покупателя в следующем месяце, необходимо произвести списание курсовой разницы: положительная разница, возникающая при росте курса иностранной валюты, в которой выражено обязательство иностранного покупателя, списывается в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы», а отрицательная, образующаяся при снижении курса иностранной валюты, в дебет этого счета.

Учет полученных от иностранных покупателей авансов

Выручка от реализации товаров и продукции на экспорт может быть признана в бухгалтерском учете только в момент перехода права собственности на данные товары или продукцию к иностранному покупателю. Следовательно, если организация получает денежные средства от покупателей до данного момента, она должна рассматривать их как авансовые платежи (предоплату). Иными словами, поступающие суммы отражаются по дебету счета 52 «Валютные счета» в корреспонденции с кредитом счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Расчеты по полученным авансам».

Кредиторская задолженность, числящаяся на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», в соответствии с требованиями ПБУ 3/2006 также подлежит переоценке на последнее число каждого месяца. Поэтому в случае, если аванс получен в одном месяце, а реализация продукции (товаров) и зачет аванса производятся в другом месяце, необходимо произвести списание курсовой разницы: положительная разница, возникающая в этом случае при снижении курса, списывается в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы», а отрицательная – в дебет этого счета.

Учет операций по передаче (отгрузке) товаров или продукции иностранному покупателю

Как мы уже отметили, признавать выручку от осуществления экспортных операций можно только после того, как право собственности перейдет к иностранному покупателю. А отражать списание товаров или готовой продукции со склада – т.е. со счетов 41 «Товары» и 43 «Готовая продукция» соответственно – необходимо в момент их фактической отгрузки со склада.

Следовательно, составлять проводку Дебет 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж» Кредит 41 «Товары» или 43 «Готовая продукция» можно только в том случае, если момент отгрузки товаров со склада и момент перехода права собственности совпадают. Это возможно только в одной ситуации – если товары экспортируются на условиях EXW («с завода»).

Если же в экспортном контракте предусмотрены другие базисные условия поставки, и если в том же контракте не оговорено отдельно, что право собственности переходит к покупателю в момент отгрузки товара (продукции) со склада экспортера, бухгалтеру организации-экспортера придется использовать счет 45 «Товары отгруженные», на котором экспортируемые товары или продукция будут числиться с момента отпуска со склада до момента перехода права собственности к покупателю в соответствии с условиями контракта, то есть:

– в момент отгрузки товара (продукции) со склада бухгалтер составит проводку Дебет 45 Кредит 41 или 43;

– в момент перехода права собственности к покупателю одновременно с признанием выручки стоимость отгруженных товаров или продукции будет списана на счет 90 «Продажи» проводкой Дебет 90-2 «Себестоимость продаж» Кредит 45.

Особо подчеркнем, что в случае, если «входящий» НДС по экспортируемым товарам, а также по сырью, материалам, работам и услугам, использованным при изготовлении экспортируемой продукции, был ранее предъявлен к вычету – например, если организация реализует аналогичные товары и на территории России, т.е. в момент приобретения товаров было неизвестно, что они будут экспортированы – бухгалтеру необходимо в момент отгрузки продукции на экспорт восстановить сумму НДС. Впоследствии – после сбора полного пакета документов, подтверждающего право на применение ставки 0 процентов и налоговых вычетов – данная сумма НДС может быть вновь предъявлена к вычету. Поэтому восстановленные суммы НДС следует отражать по кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» в корреспонденции с дебетом счета 19 «НДС по приобретенным ценностям», к которому для этих целей можно открыть отдельный субсчет (аналитический счет) «НДС по товарам, реализуемым на экспорт».

#### *Учет экспортных расходов*

Расходы, которые российский экспортер несет при осуществлении экспортных операций – например, расходы по транспортировке экспортируемых товаров или продукции (доставке до железнодорожной станции, порта или иного места отправления, фрахту судна, погрузке и т.д.), по страхованию груза в пути, сборы за таможенное оформление товаров и тому подобные расходы – представляют собой коммерческие расходы и должны учитываться на счете 44 «Расходы на продажу», к которому для этих целей можно открыть отдельный субсчет «Расходы по экспортным операциям».

Для учета экспортных пошлин в Инструкции по применению Плана счетов рекомендуется открыть отдельный субсчет к счету 90 «Продажи», т.е. их предлагается относить не в дебет счета 44 «Расходы на продажу», а непосредственно в дебет счета 90 «Продажи». Однако на практике вполне возможна ситуация, когда к моменту уплаты вывозной таможенной пошлины выручка от продажи товаров на экспорт еще не признана. Ведь заплатить пошлину нужно при подаче декларации, до вывоза товаров, а признать выручку можно только тогда, когда право собственности на нее перейдет к покупателю, возможно, только после того, как товар прибывает в иностранный порт или даже на склад иностранного покупателя (при условиях поставки группы D). Поэтому, на наш взгляд, вполне оправданно сначала относить суммы таможенных пошлин на счет 44 «Расходы на продажу», а в конце месяца производить их списание в дебет счета 90 «Продажи» вместе с остальными экспортными расходами.

Отметим, что на счет 44 «Расходы на продажу» следует относить только те расходы, которые российский экспортер осуществляет за свой счет в соответствии с условиями экспортного контракта (с базисными условиями поставки, предусмотренными в контракте). Если же в процессе осуществления экспорта возникают иные расходы – например, штрафные санкции – отражать их нужно по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Например, в случае, если организация-экспортер в соответствии с условиями внешнеторгового контракта обязана за свой счет зафрахтовать судно (базисные условия поставки групп С и D), при нарушении сроков погрузки товаров, установленных перевозчиком, с нее могут быть взысканы демаредж и компенсация убытков за вынужденную задержку. В этом случае бухгалтеру следует поступить следующим образом:

- поскольку демаредж по сути является платой, причитающейся судовой компании за услугу по предоставлению судна для погрузки товара в контрактное время, его нужно включать в состав расходов на продажу вместе со стоимостью фрахта, т.е. отразить по дебету счета 44 «Расходы на продажу»;

- а вот возмещение убытков за вынужденную задержку сверх контрактного времени представляет собой штрафные санкции, причитающиеся судовой компании, и, следовательно, должно отражаться по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы».

*Пример 5.* Продолжим рассматривать примеры 1-4. Напомним, какие операции совершило ЗАО «Русский лес»:

- 25 августа 20X1 года была закуплена партия лесоматериалов на сумму 8 024 000 руб., в т.ч. НДС 1 224 000 руб., «входной» НДС предъявлен к вычету;

- 26 октября 20X1 года получена предоплата от немецкого покупателя в размере 140 000 евро;

– 17 ноября 20X1 года оплачены расходы по доставке груза в порт Архангельска в сумме 177 000 руб., в т.ч. НДС 27 000 руб., фрахт российского судна в сумме 470 000 руб., а также страхование груза в пути в сумме 300 000 руб.;

– 19 ноября 20X1 года партия товара передана со склада ЗАО «Русский лес» перевозчику для доставки в Архангельск;

– 20 ноября 20X1 года груз прибыл в Архангельск, подана таможенная декларация и уплачены таможенный сбор в сумме 50 000 руб. и таможенная пошлина в размере 359 100 руб.;

– 22 ноября 20X1 года оплачены услуги по погрузке партии товара на корабль в порту Архангельска в сумме 94 400 руб., в т.ч. НДС 14 400 руб.;

– 23 ноября 20X1 года товар был погружен на борт зафрахтованного судна;

– 4 декабря 20X1 года получена оставшаяся часть стоимости товара в размере  $350\,000 - 140\,000 = 210\,000$  евро.

Допустим, что банк переводит поступившую на транзитный валютный счет иностранную валюту на текущий валютный счет организации на следующий рабочий день. Предположим также, что никаких других операций по валютному счету за рассматриваемый период не осуществлялось, и никаких средств до поступления предоплаты от немецкого покупателя на валютном счете не было.

Предположим, что курс евро, установленный ЦБ РФ, составляет:

26 октября 20X1 года – 34,30 руб.;

27 октября 20X1 года – 34,35 руб.;

31 октября 20X1 года – 34,45 руб.;

20 ноября 20X1 года – 34,20 руб.;

23 ноября 20X1 года – 33,98 руб.;

30 ноября 20X1 года – 34,03 руб.;

4 декабря 20X1 года – 34,10 руб.;

5 декабря 20X1 года – 34,06 руб.;

31 декабря 20X1 года – 33,95 руб.

Бухгалтер ЗАО «Русский лес» отразит операции, связанные с экспортом лесоматериалов, следующими записями:

25 августа 20X1 года:

Дебет 41 Кредит 60

– 6 800 000 руб. (8 024 000 – 1 224 000) – оприходованы приобретенные лесоматериалы;

Дебет 19, субсчет «НДС по приобретенным товарам» Кредит 60

– 1 224 000 руб. – отражен НДС по приобретенным лесоматериалам;

Дебет 68, субсчет «НДС» Кредит 19, субсчет «НДС по приобретенным товарам»:

– 1 224 000 руб. – предъявлен к вычету НДС по приобретенным лесоматериалам (отражен в декларации по НДС за август, подаваемой до 20 сентября);

Дебет 60 Кредит 51:

– 8 024 000 руб. – перечислено за приобретенные лесоматериалы.

26 октября 20X1 года:

Дебет 52, субсчет «Транзитный валютный счет» Кредит 62, субсчет «Расчеты с иностранными покупателями по полученным авансам»:

– 140 000 евро / 4 802 000 руб. ( $140\,000 \times 34,30$ ) – получена предоплата от немецкого покупателя.

27 октября 20X1 года:

Дебет 52, субсчет «Текущий валютный счет» Кредит 52, субсчет «Транзитный валютный счет»

– 140 000 евро / 4 809 000 руб. ( $140\,000 \times 34,35$ ) – переведена валюта на текущий валютный счет;

Дебет 52, субсчет «Транзитный валютный счет» Кредит 91-1

– 7 000 руб. ( $140\,000 \times (34,35 - 34,30) = 4\,809\,000 - 4\,802\,000$ ) – списана курсовая разница, возникшая на транзитном валютном счете.

31 октября 20X1 года:

Дебет 91-2 Кредит 62, субсчет «Расчеты с иностранными покупателями по полученным авансам»:

– 21 000 руб. ( $140\,000 \times (34,45 - 34,30) = 140\,000 \times 34,45 - 4\,802\,000$ ) – списана курсовая разница по полученной предоплате (в результате чего по состоянию на 31 октября 20X1 года сумма предоплаты числится по кредиту счета 62 исходя из курса ЦБ РФ на 31 октября 20X1 года, т.е. в сумме  $140\,000 \times 34,45 = 4\,823\,000$  руб., или  $4\,802\,000 + 21\,000 = 4\,823\,000$  руб.);

Дебет 52, субсчет «Текущий валютный счет» Кредит 91-1.

– 14 000 руб. ( $140\,000 \times (34,45 - 34,35) = 140\,000 \times 34,45 - 4\,809\,000$ ) – списана курсовая разница, образовавшаяся на текущем валютном счете (в результате чего по состоянию на 31 октября 20X1 года сумма валютных средств на текущем валютном счете числится исходя из курса ЦБ РФ на 31 октября 20X1 года, т.е. в сумме  $140\,000 \times 34,45 = 4\,823\,000$  руб., или  $4\,809\,000 + 14\,000 = 4\,823\,000$  руб.).

В результате вышеуказанных записей в октябре 20X1 года синтетический счет 91 оказывается автоматически закрытым: сумма положительных курсовых разниц (7 000 руб. + 14 000 руб.) равна сумме отрицательной курсовой разницы (21 000 руб.).

17 ноября 20X1 года:

Дебет 60 (или 76), субсчет «Расчеты с перевозчиками», аналитический счет «Предоплата за услуги перевозчиков» Кредит 51.

– 470 000 руб. – перечислена стоимость фрахта;

Дебет 60 (или 76), субсчет «Расчеты с перевозчиками», аналитический счет «Предоплата за услуги перевозчиков» Кредит 51.

– 177 000 руб. – оплачена стоимость доставки груза до порта Архангельска;

Дебет 76-1 Кредит 51:

– 300 000 руб. – оплачена страховка.

19 ноября 20X1 года:

Дебет 45 Кредит 41:

– 6 800 000 руб. – отражена передача лесоматериалов со склада ЗАО «Русский лес» перевозчику для доставки в Архангельск (отгружены лесоматериалы на экспорт).

20 ноября 20X1 года:

Дебет 44, субсчет «Расходы по экспортным операциям» Кредит 60 (или 76), субсчет «Расчеты с перевозчиками», аналитический счет «Расчеты за фактически оказанные услуги»:

– 150 000 руб. (177 000 – 27 000) – отражена стоимость доставки груза до порта Архангельска;

Дебет 19, субсчет «НДС по работам и услугам, связанным с осуществлением экспортных операций» Кредит 60 (или 76), субсчет «Расчеты с перевозчиками», аналитический счет «Расчеты за фактически оказанные услуги»:

– 27 000 руб. – отражена сумма НДС со стоимости доставки груза до порта Архангельска;

Дебет 60 (или 76), субсчет «Расчеты с перевозчиками», аналитический счет «Расчеты за фактически оказанные услуги» Кредит 60 (или 76), субсчет «Расчеты с перевозчиками», аналитический счет «Предоплата за услуги перевозчиков»:

– 177 000 руб. – зачтена сумма ранее выданного аванса за доставку груза до порта Архангельска;

Дебет 76, субсчет «Расчеты по таможенным платежам» Кредит 51:

– 50 000 руб. – оплачен таможенный сбор за таможенное оформление экспортируемых лесоматериалов;

Дебет 76, субсчет «Расчеты по таможенным платежам» Кредит 51:

– 359 100 руб. – оплачена вывозная таможенная пошлина;

Дебет 44, субсчет «Расходы по экспортным операциям» Кредит 76, субсчет «Расчеты по таможенным платежам»:

– 409 100 руб. (50 000 + 359 100) – включены таможенные платежи в состав расходов на осуществление экспортных операций;

Дебет 19 субсчет «НДС по приобретенным товарам», аналитический счет «НДС по товарам, реализуемым на экспорт» Кредит 68, субсчет «НДС»:

– 1 224 000 руб. – восстановлена сумма НДС по лесоматериалам в связи с его реализацией на экспорт.

22 ноября 20X1 года:

Дебет 60 (или 76), субсчет «Расчеты за услуги по погрузке», аналитический счет «Предоплата за услуги по погрузке» Кредит 51:

– 94 400 руб. – оплачена стоимость услуг по погрузке партии товаров на борт судна в порту Архангельска.

23 ноября 20X1 года:

Дебет 44, субсчет «Расходы по экспортным операциям» Кредит 60 (или 76), субсчет «Расчеты за услуги по погрузке экспортных товаров»

– 80 000 руб. (94 400 – 14 400) – отражена стоимость услуг по погрузке товаров на корабль в порту Архангельска;

Дебет 19, субсчет «НДС по работам и услугам, связанным с осуществлением экспортных операций» Кредит 60 (или 76), субсчет «Расчеты за услуги по погрузке экспортных товаров»:

– 14 400 руб. – отражена сумма НДС со стоимости услуг по погрузке товаров на корабль в порту Архангельска;

Дебет 60 (или 76), субсчет «Расчеты за услуги по погрузке», аналитический счет «Расчеты за фактически оказанные услуги» Кредит 60 (или 76), субсчет «Расчеты за услуги по погрузке», аналитический счет «Предоплата за услуги по погрузке»:

– 94 400 руб. – произведен зачет предоплаты услуг по погрузке партии товаров на борт судна в порту Архангельска;

Дебет 62, субсчет «Расчеты с иностранными покупателями за реализованные товары» Кредит 90-1:

– 350 000 евро / 11 893 000 руб. (350 000 × 33,98) – отражена выручка от реализации лесоматериалов на экспорт немецкой фирме (на дату перехода права собственности к покупателю);

Дебет 90-2 Кредит 45:

– 6 800 000 руб. – списана стоимость реализованных на экспорт лесоматериалов (на дату перехода права собственности к покупателю);

Дебет 62, субсчет «Расчеты с иностранными покупателями по полученным авансам» Кредит 62, субсчет «Расчеты с иностранными покупателями за реализованные товары»:

– 140 000 евро / 4 757 200 руб. (140 000 × 33,98) – зачтена полученная ранее предоплата за лесоматериалы;

Дебет 62, субсчет «Расчеты с иностранными покупателями по полученным авансам» Кредит 91-1:

– 65 800 руб. (140 000 × (34,45 – 33,98) = 4 823 000 – 4 757 200) – списана курсовая разница по зачтенной предоплате (возникшая как разница курсов ЦБ РФ на дату совершения операции – 33,98 руб. на 23 ноября – и на последнюю отчетную дату, когда производилась переоценка задолженности, – 34,45 на 31 октября);

Дебет 44, субсчет «Расходы по экспортным операциям» Кредит 60 (или 76), субсчет «Расчеты с перевозчиками», аналитический счет «Расчеты за фактически оказанные услуги».

– 470 000 руб. – включена в состав экспортных расходов стоимость фрахта;

Дебет 60 (или 76), субсчет «Расчеты с перевозчиками», аналитический счет «Расчеты за фактически оказанные услуги» Кредит 60 (или 76), субсчет «Расчеты с перевозчиками», аналитический счет «Предоплата за услуги перевозчиков».

– 470 000 руб. – зачтена сумма ранее перечисленной перевозчику стоимости фрахта;

Дебет 44, субсчет «Расходы по экспортным операциям» Кредит 76-1

– 300 000 руб. – включена в состав экспортных расходов стоимость страхования груза в пути.

30 ноября 20X1 года

Дебет 90, субсчет «Коммерческие расходы» Кредит 44, субсчет «Расходы по экспортным операциям»:

– 1 409 100 руб. (150 000 + 409 100 + 80 000 + 470 000 + 300 000) – списаны расходы, связанные с осуществлением экспортной операции;

Дебет 90-9 Кредит 99:

– 3 683 900 руб. (11 893 000 – 6 800 000 – 1 409 100) – выявлен финансовый результат от реализации лесоматериалов на экспорт (от осуществления экспортной операции) – закрыт счет 90;

Дебет 62, субсчет «Расчеты с иностранными покупателями за реализованные товары» Кредит 91-1:

– 10 500 руб.  $((350\,000 - 140\,000) \times (34,03 - 33,98) = 210\,000 \times 0,05)$  – отражена курсовая разница по счету 62, субсчет «Расчеты с иностранными покупателями за реализованные товары» (поскольку непогашенная дебиторская задолженность немецкой фирмы по состоянию на 30 ноября 20X1 года, составляющая 210 000 евро, должна быть оценена по курсу ЦБ РФ, действующему на последнее число месяца, т.е. 34,03 руб. за евро, в результате чего она составит в рублевом эквиваленте  $210\,000 \times 34,03 = 7\,146\,300$  руб., а до переоценки по дебету данного субсчета числилось  $11\,893\,000 - 4\,757\,200 = 7\,135\,800$  руб.);

Дебет 91-2 Кредит 52, субсчет «Текущий валютный счет»:

– 58 800 руб.  $(140\,000 \times (34,45 - 34,03) = 4\,823\,000 - 140\,000 \times 34,03)$  – списана курсовая разница, образовавшаяся на текущем валютном счете (в результате чего по состоянию на 30 ноября 20X0 года сумма валютных средств на текущем валютном счете числится исходя из курса ЦБ РФ на 30 ноября 20X1 года, т.е. в сумме  $140\,000 \times 34,03 = 4\,764\,200$  руб.);

Дебет 91-9 Кредит 99:

– 17 500 руб.  $(65\,800 + 10\,500 - 58\,800)$  – списана разница операционных и внереализационных доходов и расходов за ноябрь 20X1 года (закрыт счет 91).

4 декабря 20X1 года:

Дебет 52, субсчет «Транзитный валютный счет» Кредит 62, субсчет «Расчеты с иностранными покупателями за реализованные товары»

– 210 000 евро / 7 161 000 руб. ( $210\,000 \times 34,10$ ) – получена оставшаяся часть контрактной стоимости товара от немецкого покупателя;

Дебет 62, субсчет «Расчеты с иностранными покупателями за реализованные товары» Кредит 91-1:

– 14 700 руб. ( $210\,000 \times (34,10 - 34,03) = 7\,161\,000 - 7\,146\,300$ ) – списана курсовая разница по расчетам с иностранным покупателем (поскольку непогашенная дебиторская задолженность немецкой фирмы по состоянию на 30 ноября 20X0 года была оценена по курсу ЦБ РФ, действующему на последнее число месяца, т.е. 34,03 руб. за евро, а в момент погашения этой задолженности курс ЦБ РФ составлял 34,10 руб. за евро).

5 декабря 20X1 года:

Дебет 52, субсчет «Текущий валютный счет» Кредит 52, субсчет «Транзитный валютный счет»:

– 210 000 евро / 7 152 600 руб. ( $210\,000 \times 34,06$ ) – переведена валюта на текущий валютный счет;

Дебет 91-2 Кредит 52, субсчет «Транзитный валютный счет»

– 8 400 руб. ( $210\,000 \times (34,10 - 34,06) = 7\,161\,000 - 7\,152\,600$ ) – списана курсовая разница, возникшая на транзитном валютном счете.

до 20 декабря 20X1 года:

Дебет 68, субсчет «НДС» Кредит 51:

– 1 224 000 руб. – уплачена в бюджет восстановленная сумма НДС по лесоматериалам, реализованным на экспорт (на основании декларации за ноябрь 2006 года).

31 декабря 20X1 года:

Дебет 68, субсчет «НДС» Кредит 19 субсчет «НДС по приобретенным товарам», аналитический счет «НДС по товарам, реализуемым на экспорт»

– 1 224 000 руб. – предъявлена к вычету восстановленная ранее сумма НДС по реализованным на экспорт лесоматериалам (с отражением в налоговой декларации за декабрь 20X1 года, подаваемой до 20 января 20X2 года);

Дебет 68, субсчет «НДС» Кредит 19, субсчет «НДС по работам и услугам, связанным с осуществлением экспортных операций»:

– 41 400 руб. ( $27\,000 + 14\,400$ ) – предъявлен к вычету НДС со стоимости услуг, связанных с экспортом (с отражением в налоговой декларации за декабрь 20X1 года, подаваемой до 20 января 20X2 года);

Дебет 91-2 Кредит 52, субсчет «Текущий валютный счет»:

– 34 300 руб. ( $4\,764\,200 + 7\,152\,600 - 350\,000 \times 33,95 = 11\,916\,800 - 11\,882\,500$ ) – списана курсовая разница, образовавшаяся на текущем валютном счете (поскольку сумма остатка средств на валютном счете по состоянию на 31 декабря должна быть оценена по курсу ЦБ РФ на 31 декабря, т.е. в сумме  $350\,000 \times 33,95 = 11\,882\,500$  руб., а до переоценки по дебету счета 52, субсчет «Текущий валютный счет» в рублевом эквиваленте числились две суммы: входящее сальдо, оцененное по курсу ЦБ РФ на 30 ноября 20X0 года, т.е. по 34,03 руб. за евро, в сумме 4 764 200 руб., а также

валюта, поступившая на текущий валютный счет в декабре и оцененная по курсу ЦБ РФ на 5 декабря 20X1 года, т.е. по 34,06 руб. за евро, в сумме 7 152 600 руб. Иными словами, списываемая курсовая разница фактически складывается из двух частей:  $140\ 000 \times (34,03 - 33,95) + 210\ 000 \times (34,06 - 33,95) = 11\ 200 + 23\ 100 = 34\ 300$  руб.).

Дебет 99 Кредит 91-9:

– 28 000 руб. (8 400 + 34 300 – 14 700) – закрыт счет 91 за декабрь 20X0 года. *Окончание примера.*

### **Контрольные вопросы**

1. Назовите цели государственного регулирования внешнеторговой деятельности в РФ.

2. Дайте определение экспорта.

3. Назовите основной нормативный документ, определяющий основы государственного регулирования внешнеторговой деятельности.

4. Что понимается под внешнеторговой деятельностью.

5. Что понимается под товаром в целях применения Закона №164-ФЗ.

6. Посредством чего осуществляется регулирование внешней торговли товарами.

7. Существуют ли какие либо количественные ограничения экспорта товаров?

8. В каких случаях необходима лицензия МПТ РФ на экспорт?

9. Кто относится к резидентам, нерезидентам и уполномоченным банкам?

10. Что относится к валютным операциям в соответствии с законодательством?

11. Является ли экспортный контракт первичным учетным документом и каково его основное назначение?

12. Назовите три аспекта, которые должны быть отражены в контракте и являются наиболее важными для бухгалтера.

13. Что определяют условия поставки товара?

14. Что такое свод базисных условий поставки ИНКОТЕРМС?

15. В чем заключается основная цель ИНКОТЕРМС?

16. На какие четыре категории разделены базисные условия поставок ИНКОТЕРМС? Охарактеризуйте их.

17. Как устанавливаются цены на экспортируемые товары с учетом предлагаемых условий поставки?

18. Как определить, в какой момент происходит переход права собственности к иностранному покупателю?

19. Какой нормативный документ является основным документом, регламентирующим порядок таможенного оформления товаров и уплаты таможенных платежей?

20. Назовите условия, при соблюдении которых товары помещаются под таможенную процедуру экспорта.
21. Назовите моменты начала и окончания таможенного оформления экспортируемых товаров.
22. Что подразумевается под таможенным декларированием?
23. Какие существуют виды таможенной декларации?
24. Какие сведения должны указываться в таможенной декларации на товары?
25. Какие документы представляются вместе с таможенной декларацией?
26. В какие сроки таможенный орган регистрирует или отказывает в регистрации таможенной декларации?
27. В какие сроки таможенным органом должен быть завершён выпуск товаров?
28. Когда уплачиваются вывозные таможенные пошлины?
29. Назовите и охарактеризуйте методы определения таможенной стоимости товаров.
30. Что такое таможенный сбор, и каков порядок его исчисления и уплаты?
31. Что такое таможенная пошлина?
32. Назовите виды ставок таможенных пошлин.
33. Каков порядок исчисления и уплаты таможенных пошлин?
34. Какая ставка НДС применяется к экспортным операциям?
35. Какие документы необходимо представить в налоговые органы для обоснования права на применение налоговой ставки 0 процентов по экспортным операциям?
36. В какие сроки должен быть собран и представлен в налоговую инспекцию пакет документов, обосновывающий применение ставки 0 процентов?
37. Каковы будут последствия, если пакет документов не собран вовремя?
38. Охарактеризуйте порядок возмещения НДС из бюджета.
39. Охарактеризуйте порядок применения налоговых вычетов при осуществлении экспортных операций.
40. В чем заключаются особенности исчисления и уплаты НДС при экспорте работ и услуг?
41. Что является местом реализации работ или услуг?
42. Какое значение имеет место реализации работ или услуг при выполнении работ или оказании услуг по договору с иностранными заказчиками?
43. Что относится к документам, подтверждающим место выполнения работ (оказания услуг)?
44. Какие товары признаются подакцизными?

45. Являются ли товары, продаваемые на экспорт, объектом обложения акцизами?

46. Назовите требования, которые необходимо выполнить, чтобы получить освобождение от акцизов.

47. Какие документы необходимо представить в налоговую инспекцию для подтверждения обоснованности освобождения от уплаты акциза и возмещения сумм акциза, уплаченных налогоплательщиком?

48. Какие будут последствия в случае, если налогоплательщик не смог собрать необходимые документы, обосновывающие освобождение от уплаты акциза?

49. Каков порядок получения вычета по акцизам?

### **Тестовые задания**

1. Что является базой для расчета таможенной пошлины?

- а) таможенная стоимость;
- б) физические характеристики продукции в натуральном выражении;
- в) в зависимости от вида ставки могут быть верными ответы а) и б).

2. Что является базой для расчета таможенного сбора?

- а) таможенная стоимость;
- б) физические характеристики продукции в натуральном выражении;
- в) в зависимости от вида ставки могут быть верными ответы а) и б).

3. В какой момент право собственности на экспортируемый товар переходит от продавца к покупателю:

- а) в момент отгрузки товара со склада продавца;
- б) после пересечения таможенной границы Таможенного союза;
- в) после оплаты отгруженного товара;
- г) в зависимости от принятых по договору базисных условий поставки.

4. Паспорт сделки для экспорта оформляется обязательно, кроме случаев, когда сумма договора составляет менее:

- а) 50 000 долл. США;
- б) 5 000 долл. США;
- в) 15 000 долл. США.

5. Оплата накладных расходов по экспорту в иностранной валюте отражаются в учете записью:

а) Д 44 «Расходы на продажу», субсчет «Расходы на продажу в иностранной валюте» – К 52 «Валютные счета»;

б) Д 44 «Расходы на продажу», субсчет «Расходы на продажу в рублях» – К 52 «Валютные счета»;

в) Д 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – К 44 «Расходы на продажу», субсчет «Расходы на продажу в иностранной валюте».

6. При вывозе товаров таможенные пошлины необходимо уплатить:
- а) не позднее 15 дней со дня помещения товаров под таможенную процедуру экспорта;
  - б) не позднее 3-х дней со дня подачи таможенной декларации;
  - в) не позднее дня подачи таможенной декларации.
7. Экспорт – это таможенный режим, при котором:
- а) ввезенные на таможенную территорию товары остаются на этой территории без обязательства их вывоза с этой территории;
  - б) товары, находящиеся в свободном обращении на таможенной территории РФ, вывозятся с этой территории без обязательства обратного ввоза;
  - в) иностранные товары перемещаются по таможенной территории РФ под таможенным контролем между местом их прибытия на территорию РФ и местом их убытия с этой территории.
8. Таможенный тариф – это:
- а) систематизированный перечень ставок, определяющих размер платы по импортным и экспортным товарам, т.е. таможенные пошлины. Увеличивая цену импортного или экспортного товара, он оказывает влияние на объем и структуру внешней торговли;
  - б) взнос (платеж), взимаемый в обязательном порядке при ввозе товара на таможенную территорию или вывозе его с этой территории;
  - в) разовое разрешение на экспорт (импорт) товаров.
9. Экспортная выручка зачисляется в дебет счета 52 «Валютные счета» по субсчету:
- а) «Валютные счета внутри страны»;
  - б) «Валютные счета за рубежом»;
  - в) «Транзитный валютный счет»;
  - г) «Специальный транзитный валютный счет».
10. Получение платежей за экспортные товары отражаются в учете записью:
- а) Д 52 «Валютные счета», субсчет «Транзитный валютный счет» – К 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;
  - б) Д 52 «Валютные счета», субсчет «Валютные счета внутри страны» – К 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;
  - в) Д 51 «Расчетные счета» – К 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».
11. Накладные расходы по экспорту продукции учитываются на синтетическом счете...
- а) 43 «Готовая продукция»;
  - б) 44 «Расходы на продажу»;
  - в) 45 «Товары отгруженные»;
  - г) 90 «Продажи».

12. Товары, отгруженные на экспорт, учитываются производителем синтетическом счете...

- а) 43 «Готовая продукция»;
- б) 44 «Расходы на продажу»;
- в) 45 «Товары отгруженные»;
- г) 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

### **Практические задания**

Задание 3.1. 10 марта 200X г. компания ЗАО «Приоритет» закупила у сибирского поставщика партию кедровых шишек для поставки на экспорт. Стоимость приобретенного товара составила 11 800 000 руб. (в том числе НДС 18%). Оплата осуществляется в рублях в течение 30 календарных дней после перехода права собственности на товар.

15 марта 200X г. компания ЗАО «Приоритет» заключила контракт с иностранной фирмой на поставку закупленной партии кедровых шишек на экспорт. Контрактная стоимость 300 000 дол. США. Контракт заключен на условиях FCA. Это означает, что обязанности продавца по поставке товара считаются исполненными с момента передачи товара перевозчику в пункте, указанном покупателем.

25 марта 200X г. компания ЗАО «Приоритет» получила 100%-ный аванс по экспортному контракту на транзитный валютный счет.

28 марта 200X г. руководство компании ЗАО «Приоритет» приняло решение о добровольной продаже части валютной выручки в размере 80% для возможности проведения оплаты в адрес сибирского поставщика. Для этого в банк было подано поручение на продажу части валютной выручки и с расчетного счета оплачено комиссионное вознаграждение банку за совершение операции по продаже валюты в размере 3 500 руб. В этот же день банк продал валюту по биржевому курсу, равному 32,6 руб./дол. США и зачислил денежные средства на расчетный счет компании ЗАО «Приоритет», а остальную часть валютной выручки банк зачислил на текущий валютный счет.

29 марта 200X г. со своего расчетного счета компания ЗАО «Приоритет» погасила кредиторскую задолженность перед сибирским поставщиком в полном размере.

3 апреля 200X г. таможенный орган дал разрешение на выпуск товара и в тот же день компания ЗАО «Приоритет» передала товар организации-перевозчику, указанной иностранным партнером в экспортном контракте.

Курсы доллара США, установленные Банком России, приведены в таблице 11.

Таблица 11

Курс доллара, установленный Банком России на соответствующую дату

Дата	Вариант									
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
25.03	32,02	32,04	32,06	32,08	32,10	32,12	32,14	32,16	32,18	32,20
28.03	32,01	32,03	32,05	32,07	32,09	32,11	32,13	32,15	32,17	32,19
31.03	32,00	32,02	32,04	32,06	32,08	32,10	32,12	32,14	32,16	32,18
03.04	31,97	31,99	32,01	32,03	32,05	32,07	32,09	32,11	32,13	32,35
30.09	33,00	33,02	33,04	33,06	33,08	33,10	33,12	33,14	33,16	33,18

В апреле компания ЗАО «Приоритет» передала в налоговый орган документы, подтверждающие реальное совершение экспорта и применение нулевой ставки НДС.

Отразить на счетах бухгалтерского учета компании ЗАО «Приоритет» предложенные хозяйственные операции, если учесть, что право собственности на товар переходит к иностранному импортеру в момент передачи товара экспортером перевозчику [14].

Задание 3.2. Комитент ЗАО «Русь-Экспорт» реализует экспортную продукцию иностранным покупателям через комиссионера ЗАО «Сервис-Продакшн» по договору комиссии и с участием последнего в расчетах. Вознаграждение ЗАО «Сервис Продакшн» составляет 2950 евро (в том числе НДС – 450 евро) и удерживается из выручки комитента. Выручку ЗАО «Сервис Продакшн» определяет «по отгрузке». ЗАО «Сервис Продакшн» заключило внешнеторговый контракт с иностранной компанией I-tax на сумму 50 000 евро. Право собственности на товар переходит к I-tax при передаче продукции организации-перевозчику.

16 ноября 200X года ЗАО «Сервис Продакшн» получило продукцию от ЗАО «Русь-Экспорт», а 18 ноября 200X года передало ее организации-перевозчику.

20 ноября 200X года поступила выручка за продукцию, в этот же день ЗАО «Сервис Продакшн» перечислило денежные средства на счет ЗАО «Русь-Экспорт» за минусом комиссионного вознаграждения.

На таможене ЗАО «Сервис Продакшн» заплатило вывозную таможенную пошлину в размере 310 000 руб.

Курс валюты, установленный Банком России, приведен в таблице 12.

Таблица 12

Курс евро, установленный Банком России, руб.

Дата	Вариант									
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
16.11	30,6	30,7	30,8	30,9	31,0	31,1	31,2	31,3	31,4	31,5
18.11	31,6	31,7	31,8	31,9	32,0	32,1	32,2	32,3	32,4	32,5
20.11	32,6	32,7	32,8	32,9	33,0	33,1	33,2	33,3	33,4	33,5

Отразить операции у ЗАО «СервисПродакшн» [14].

Задание 3.3 10 марта 200X года компания «Сибирь-Экспо» закупила у сибирского поставщика партию кедровых шишек для поставки на экспорт. Стоимость приобретенного товара составила 5 900 000 руб., включая НДС – 18%. Оплата осуществляется в рублях в течение 30 календарных дней после перехода права собственности на товар.

15 марта 200X года компания «Сибирь-Экспо» заключила контракт с иностранной фирмой на поставку закупленной партии кедровых шишек на экспорт. Контрактная стоимость 250 000 дол. США. Контракт заключен на условиях FCA. Это означает, что обязанности продавца по поставке товара считаются исполненными с момента передачи товара перевозчику в пункте, указанном покупателем.

25 марта 200X года компания «Сибирь-Экспо» получила 100%-ый аванс по экспортному контракту на транзитный валютный счет.

28 марта 200X года руководство компании «Сибирь-Экспо» приняло решение о добровольной продаже части валютной выручки в размере 90% для возможности проведения оплаты в адрес сибирского поставщика. Для этого в банк было подано поручение на продажу части валютной выручки и с расчетного счета оплачено комиссионное вознаграждение банку за совершение операции продажи валюты в размере 3000 руб. В этот же день банк продал валюту по биржевому курсу, равному 26,5 руб./дол. США и зачислил денежные средства на расчетный счет компании «Сибирь-Экспо», а остальную часть валютной выручки банк зачислил на текущий валютный счет.

29 марта 200X года со своего расчетного счета компания «Сибирь-Экспо» погасила кредиторскую задолженность перед сибирским поставщиком в полном размере.

3 апреля 200X года таможенный орган дал разрешение на выпуск товара и в тот же день компания «Сибирь-Экспо» передала товар организации-перевозчику, указанной иностранным партнером в экспортном контракте.

Курс валюты, установленный Банком России, приведен в таблице 13.

Ситуация 1: в апреле компания «Сибирь-Экспо» передала в налоговый орган документы, подтверждающие реальное совершение экспорта и применение нулевой ставки НДС.

Ситуация 2: у компании «Сибирь-Экспо» 30 сентября 200X года истекли 180 дней с момента вывоза товаров в таможенном режиме экспорта, а документы, подтверждающие реальный экспорт, не были собраны.

Справочно: ставка рефинансирования, установленная Банком России, равна 11% годовых.

Таблица 13

Курс доллара, установленный Банком России, руб.

Дата	Вариант									
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
25.03	26,02	26,04	26,06	26,08	26,10	26,12	26,14	26,16	26,18	26,20
28.03	26,01	26,03	26,05	26,07	26,09	26,11	26,13	26,15	26,17	26,19
31.03	26,00	26,02	26,04	26,06	26,08	26,10	26,12	26,14	26,16	26,18
03.04	25,97	25,99	26,01	26,03	26,05	26,07	26,09	26,11	26,13	26,15
30.09	27,00	27,02	27,04	27,06	27,08	27,10	27,12	27,14	27,16	27,18

Составить бухгалтерские записи по ситуациям 1 и 2, определить дату реализации кедровых шишек и сумму НДС, которая будет принята к вычету по экспортному товару [14].

Задание 3.4. Компания ООО «Сибиряк» поставляет на экспорт в Белоруссию товар российского производства – валенки. Предоплата белорусского покупателя – 30% в валюте. Договорная стоимость одной партии валенок приведена в таблице 14. Курс евро на дату получения предоплаты – 36,8 руб.; на дату перехода права собственности на товар к покупателю – 36,9 руб.; на дату зачисления оставшейся суммы по договору – 37 руб. Получение предоплаты, реализация товара и окончательный расчет с покупателем приходится на один месяц. Фактическая себестоимость партии валенок по данным бухгалтерского учета составляет величину, указанную в таблице 14, что соответствует стоимости их приобретения по данным налогового учета; НДС, предъявленный производителем данной партии валенок, на дату реализации товара на экспорт не принят к вычету.

Таблица 14

Исходные данные по одной партии валенок

Показатель	Вариант									
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Договорная стоимость, тыс. евро	10	15	20	25	30	35	40	45	50	55
Фактическая стоимость, тыс. руб.	230	350	460	570	690	805	920	1040	1150	1265
НДС, тыс. руб.	41,4	63,0	82,8	102,6	124,2	144,9	165,6	187,2	207,0	227,7

Отразить в учете ООО «Сибиряк» расчеты с белорусским покупателем, учитывая разницу, возникающую при применении разных правил ведения бухгалтерского и налогового учета [14].

Задание 3.5. Между компаниями ЗАО «Сатурн» (комитент) и ЗАО «Плутон» (комиссионер) заключен договор комиссии, по условиям которого комиссионер продает партию российского шоколада концерна «Бабаев-

ский» иностранному контрагенту от имени комитента в лице ЗАО «Сатурн» на сумму 500 000 евро. Вознаграждение ЗАО «Плутон» составляет 59 000 евро, в том числе НДС 18%.

10 июля 200X года ЗАО «Плутон» реализовало партию российского шоколада иностранному покупателю. Товар был отгружен со склада комитента. В свою очередь комитент оплатил соответствующие таможенные платежи.

15 июля 200X года на транзитный валютный счет ЗАО «Плутон» поступили 500 000 евро от покупателя.

16 июля 200X года банк по распоряжению комиссионера перечислил ЗАО «Сатурн» его выручку за вычетом вознаграждения в размере 441 000 евро.

Курс валюты, установленный Банком России, приведен в таблице 15.

Таблица 15

Курс евро, установленный Банком России

Дата	Вариант									
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
11.07	42,0	42,2	42,4	42,6	42,8	43,0	43,2	43,4	43,6	43,8
15.07	42,2	42,4	42,6	42,8	43,0	43,2	43,4	43,6	43,8	44,0
16.07	42,4	42,6	42,8	43,0	43,2	43,4	43,6	43,8	44,0	44,2

Требуется составить бухгалтерские записи у комиссионера и комитента [14].

## **4. ОБЕСПЕЧЕНИЕ БЕЗОПАСНОСТИ ПРИ ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ИМПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ**

### **4.1. Государственное регулирование импортных и валютных операций**

Импорт является частью внешнеторговой деятельности, которая в свою очередь является составной частью международной экономической деятельности. Международные экономические отношения строятся государствами с учетом как их собственных интересов, так и интересов других стран и третьих лиц. Поэтому регулирование международных отношений в любых сферах, в том числе и в сфере экономики, и в частности в области международной торговли, является важной функцией государства.

Государственное регулирование внешнеторговой деятельности в РФ осуществляется в целях обеспечения благоприятных условий для этого вида деятельности, а также для защиты экономических и политических интересов России.

Основным нормативным документом, определяющим основы государственного регулирования внешнеторговой деятельности – и, в частности, импортных операций – является Федеральный закон от 8 декабря 2003 г. №164-ФЗ «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности» (далее – Закон №164-ФЗ). В соответствии со статьей 3 Закона №164-ФЗ государственное регулирование внешнеторговой деятельности основывается на Конституции РФ и осуществляется в соответствии с данным Законом, другими федеральными законами и иными нормативными правовыми актами РФ, а также общепризнанными принципами и нормами международного права и международными договорами РФ [15].

Под внешнеторговой деятельностью понимается деятельность по осуществлению сделок в области внешней торговли товарами, услугами, информацией и интеллектуальной собственностью. Под товаром в целях применения Закона №164-ФЗ понимаются являющиеся предметом внешнеторговой деятельности движимое имущество, отнесенные к недвижимому имуществу воздушные, морские суда, суда внутреннего плавания и смешанного (река-море) плавания и космические объекты, а также электрическая энергия и другие виды энергии. А под импортом товара – ввоз товара на таможенную территорию Российской Федерации без обязательства об обратном вывозе [15].

Регулирование внешней торговли товарами – в том числе для защиты внутреннего рынка РФ и стимулирования прогрессивных структурных изменений в экономике – осуществляется посредством установления ввозных и вывозных таможенных пошлин (таможенно-тарифное регулирование). В отдельных случаях допускается и нетарифное регулирование.

В частности, согласно статье 21 Закона №164-ФЗ импорт товаров осуществляется без количественных ограничений. Однако в исключительных случаях согласно части 2 данной статьи Правительство РФ может установ-

ливать ограничения импорта сельскохозяйственных товаров или водных биологических ресурсов, ввозимых в РФ в любом виде, если необходимо [15]:

- сократить производство или продажу аналогичного товара российского происхождения;

- сократить производство или продажу товара российского происхождения, который может быть непосредственно заменен импортным товаром, если в РФ не имеется значительного производства аналогичного товара;

- снять с рынка временный излишек аналогичного товара российского происхождения путем предоставления имеющегося излишка такого товара некоторым группам российских потребителей бесплатно или по ценам ниже рыночных;

- снять с рынка временный излишек товара российского происхождения, который может быть непосредственно заменен импортным товаром, если в РФ не имеется значительного производства аналогичного товара, путем предоставления имеющегося излишка такого товара некоторым группам российских потребителей бесплатно или по ценам ниже рыночных;

- ограничить производство продуктов животного происхождения, производство которых зависит от импортируемого в РФ товара, если производство в РФ аналогичного товара является относительно незначительным.

В этом случае согласно подпункту 1 пункта 1 статьи 24 Закона №164-ФЗ для осуществления импорта необходимо будет получать лицензию Министерства экономического развития и торговли РФ (Минэкономразвития России) [15].

Кроме того, лицензия Минэкономразвития России на импорт нужна в случаях:

- реализации разрешительного порядка импорта отдельных видов товаров, которые могут оказать неблагоприятное воздействие на безопасность государства, жизнь или здоровье граждан, имущество физических или юридических лиц, государственное или муниципальное имущество, окружающую среду, жизнь или здоровье животных и растений;

- предоставления исключительного права на импорт отдельных видов товаров;

- выполнения Российской Федерацией международных обязательств.

Отсутствие лицензии в вышеуказанных случаях является основанием для отказа в выпуске товаров таможенными органами РФ.

*Порядок открытия валютного счета* осуществляется аналогично, как при осуществлении экспортных операций.

*Взаимоотношения российского импортера и банка.* Уполномоченные банки являются агентами валютного контроля. Поэтому импортеры обязаны предоставлять им определенные документы по осуществляемым валютным операциям.

Так, для обеспечения учета и отчетности по валютным операциям между резидентами и нерезидентами – в том числе и при осуществлении экспортных поставок – резиденты обязаны оформлять в уполномоченных банках паспорта сделки. Требования по его оформлению приведены в статье 20 Закона №173-ФЗ и Инструкции Банка России от 04.06.2012 №138-И «О порядке представления резидентами и нерезидентами уполномоченным банкам документов и информации, связанных с проведением валютных операций, порядке оформления паспортов сделок, а также порядке учета уполномоченными банками валютных операций и контроля за их проведением». Порядок формирования данных документов аналогичен оформлению экспортных операций.

#### **4.2. Таможенное регулирование и налогообложение импортных операций**

Основным нормативным документом, регламентирующим порядок таможенного оформления товаров и уплаты таможенных платежей, является Таможенный кодекс ТС.

Согласно статье 4 ТК ТС товар – любое движимое имущество, перемещаемое через таможенную границу, в том числе носители информации, валюта государств – членов таможенного союза, ценные бумаги и (или) валютные ценности, дорожные чеки, электрическая и иные виды энергии, а также иные перемещаемые вещи, приравненные к недвижимому имуществу;

– товары для личного пользования – товары, предназначенные для личных, семейных, домашних и иных, не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности, нужд физических лиц, перемещаемые через таможенную границу в сопровождаемом или несопровождаемом багаже, международных почтовых отправлениях либо иным способом;

– товары таможенного союза – находящиеся на таможенной территории таможенного союза товары:

а) полностью произведенные на территориях государств – членов таможенного союза;

б) ввезенные на таможенную территорию таможенного союза и приобретшие статус товаров таможенного союза в соответствии с ТК ТС и (или) международными договорами государств – членов таможенного союза;

в) изготовленные на территориях государств – членов таможенного союза из вышеприведенных товаров и приобретшие статус товаров таможенного союза в соответствии с ТК ТС и (или) международными договорами государств – членов таможенного союза.

Поэтому, говоря о таможенном регулировании, под товарами необходимо подразумевать не только ценности, приобретаемые для перепродажи (которые классифицируются как товары в бухгалтерском учете), но и прочие ввозимые организацией материальные объекты – например, сырье и

материалы, приобретаемые для последующего производства продукции, а также основные средства (оборудование, автомобили и прочие объекты).

Согласно статье 209 ТК ТС выпуск для внутреннего потребления – таможенная процедура, при помещении под которую иностранные товары находятся и используются на таможенной территории таможенного союза без ограничений по их пользованию и распоряжению [17].

В соответствии со статьей 210 ТК ТС товары помещаются под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления при соблюдении следующих условий [17]:

- 1) уплаты ввозных таможенных пошлин, налогов, если не установлены тарифные преференции, льготы по уплате таможенных пошлин, налогов;
- 2) соблюдения запретов и ограничений;
- 3) представления документов, подтверждающих соблюдение ограничений в связи с применением специальных защитных, антидемпинговых и компенсационных мер.

При выполнении указанных условий товар приобретает статус товаров Таможенного союза.

В соответствии со статьей 211 ТК ТС обязанность по уплате ввозных таможенных пошлин, налогов в отношении товаров, помещаемых под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления, возникает у декларанта с момента регистрации таможенным органом таможенной декларации.

Обязанность по уплате ввозных таможенных пошлин, налогов прекращается у декларанта [17]:

1) в отношении товаров, помещаемых под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления, – в случаях, установленных пунктом 2 статьи 80 ТК ТС;

2) в отношении товаров, помещенных под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления с использованием льгот по уплате таможенных пошлин, налогов, сопряженных с ограничениями по пользованию и (или) распоряжению этими товарами:

– по истечении 5 (пяти) лет со дня выпуска товаров в соответствии с таможенной процедурой выпуска для внутреннего потребления, если не установлен иной срок действия ограничений по пользованию и (или) распоряжению товарами, при условии, что в этот период не наступил срок уплаты ввозных таможенных пошлин, налогов, установленный подпунктом 2) пункта 3 статьи 211 ТК ТС;

– по истечении иного установленного срока действия ограничений по пользованию и (или) распоряжению товарами при условии, что в этот период не наступил срок уплаты таможенных пошлин, налогов, установленный подпунктом 2) пункта 3 статьи 211 ТК ТС;

– при помещении таких товаров под таможенные процедуры отказа в пользу государства или уничтожения в течение 5 (пяти) лет со дня выпуска

товаров в соответствии с таможенной процедурой выпуска для внутреннего потребления либо в течение иного установленного срока действия льготы – с момента представления таможенному органу документа, подтверждающего принятие товаров в собственность государства либо его уничтожение;

– в случаях, установленных пунктом 2 статьи 80 ТК ТС, наступивших в течение 5 (пяти) лет либо в течение иного установленного срока действия льготы со дня выпуска товаров в соответствии с таможенной процедурой выпуска для внутреннего потребления;

– при помещении условно выпущенных товаров под таможенную процедуру реэкспорта при условии, что до такого помещения не наступил срок уплаты ввозных таможенных пошлин, налогов, установленный подпунктом 2) пункта 3 статьи 211 ТК ТС.

Согласно п. 2 статьи 80 ТК ТС обязанность по уплате таможенных пошлин, налогов прекращается в следующих случаях [17]:

1) уплаты или взыскания таможенных пошлин, налогов в размерах, установленных ТК ТС;

2) помещения товаров под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления с предоставлением льгот по уплате таможенных пошлин, налогов, не сопряженных с ограничениями по пользованию и (или) распоряжению этими товарами;

3) уничтожения (безвозвратной утраты) иностранных товаров вследствие аварии или действия непреодолимой силы либо в результате естественной убыли при нормальных условиях перевозки (транспортировки) и (или) хранения;

4) если размер неуплаченной суммы таможенных пошлин, налогов не превышает сумму, эквивалентную 5 (пяти) евро по курсу валют, устанавливаемому в соответствии с законодательством государства – члена таможенного союза, на территории которого возникла обязанность по уплате таможенных пошлин, налогов, действующему на момент возникновения обязанности по уплате таможенных пошлин, налогов;

5) помещения товаров под таможенную процедуру отказа в пользу государства, если обязанность по уплате таможенных пошлин, налогов возникла до регистрации таможенной декларации на помещение товаров под эту таможенную процедуру;

6) обращения товаров в собственность государства – члена таможенного союза в соответствии с законодательством этого государства – члена таможенного союза;

7) обращения взыскания на товары, в том числе за счет стоимости товаров, в соответствии с законодательством государства – члена таможенного союза;

8) отказа в выпуске товаров в соответствии с заявленной таможенной процедурой, в отношении обязанности по уплате таможенных пошлин, на-

логов, возникшей при регистрации таможенной декларации на помещение товаров под эту таможенную процедуру;

9) при признании ее безнадёжной к взысканию и списанию в порядке, определяемом законодательством государств – членов таможенного союза;

10) возникновения обстоятельств, с которыми ТК ТС связывает прекращение обязанности по уплате таможенных пошлин, налогов.

В соответствии с п. 3 статьи 211 ТК ТС ввозные таможенные пошлины и налоги подлежат уплате в следующие сроки:

1) в отношении товаров, помещаемых под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления, – до выпуска товаров в соответствии с таможенной процедурой выпуска для внутреннего потребления;

2) в отношении товаров, помещенных под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления с использованием льгот по уплате таможенных пошлин, налогов, сопряженных с ограничениями по пользованию и (или) распоряжению этими товарами:

– в случае отказа от использования таких льгот – до внесения в таможенную декларацию, поданную для помещения товаров под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления, изменений в части отказа от использования льгот;

– в случае совершения действий с товарами в нарушение ограничений по пользованию и (или) распоряжению этими товарами, установленных в связи с использованием таких льгот, или в нарушение целей, соответствующих условиям представления льгот, – в первый день совершения указанных действий, а если этот день не установлен – в день регистрации таможенным органом таможенной декларации, поданной для помещения товаров под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления.

*Таможенное оформление импортируемых товаров* осуществляется в соответствии с теми же требованиями, что и экспортируемые товары.

*При определении таможенной стоимости импортных товаров* применяются те же методы, что и при формировании таможенной стоимости экспортируемых товаров.

Применять метод стоимости сделки с ввозимыми товарами для исчисления таможенной стоимости импортируемых ценностей нельзя в четырех случаях:

1) если существуют ограничения в отношении прав покупателя на оцениваемый товар, за исключением:

– ограничений, установленных законодательством РФ;

– ограничений географического региона, в котором товары могут быть перепроданы;

– ограничений, существенно не влияющих на цену товара;

2) если продажа и цена сделки зависят от соблюдения условий, влияние которых не может быть учтено;

3) если продавцу будет прямо или косвенно причитаться часть дохода, полученного в результате последующих продажи или использования товаров, и импортер не может произвести дополнительные начисления;

4) если покупатель и продавец являются взаимозависимыми лицами, за исключением случаев, когда их взаимозависимость не повлияла на цену сделки, что должно быть доказано декларантом.

В подобных случаях применяются последовательно следующие методы (иными словами, каждый последующий из нижеперечисленных методов применяется только тогда, когда таможенную стоимость нельзя определить путем использования предыдущего метода, и только методы вычитания и сложения стоимости могут применяться в любой последовательности):

- по цене сделки с идентичными товарами;
- по цене сделки с однородными товарами;
- метод вычитания;
- метод сложения;
- резервный метод.

*Пример 7.* В соответствии с заключенным внешнеторговым контрактом российская организация ЗАО «Мальвина», осуществляющая свою деятельность в г. Курган, приобретает у французской фирмы Textile на условии поставки ФСА Лион (Франция) партию шелковых тканей, классифицируемых согласно Товарной номенклатуре внешнеэкономической деятельности (ТН ВЭД) по коду 5007 90 500 0.

Контрактная стоимость данной партии ткани составила 450 000 евро. Предположим, что импорт осуществляется без участия посредника. Доставка из Лиона до Москвы осуществляется воздушным транспортом, в соответствии с договором между ЗАО «Мальвина» и авиакомпанией стоимость данной перевозки составляет 750 000 руб. Кроме того, ЗАО «Мальвина» за свой счет оплачивает расходы по страхованию груза в пути в размере 3 000 евро. Расходы по доставке тканей в аэропорт Лиона были оплачены французским поставщиком (и включены в цену товара). Расходы на доставку тканей из Москвы в Курган железнодорожным транспортом составили 70 800 руб., в т.ч. НДС 10 800 руб., а расходы на доставку тканей с вокзала в г. Кургане на склад ЗАО «Мальвина» собственным транспортом составили 12 000 руб.

Предположим, что курс евро, установленный ЦБ РФ, на дату подачи таможенной декларации (и ее принятия таможенным органом) составляет 34,20 руб.

В соответствии с действующим законодательством таможенная стоимость импортируемых шелковых тканей определяется следующим образом:

450 000 евро + 3 000 евро + (750 000 руб. : 34,2 руб./евро) = 474 929,82 евро.

В рублевом эквиваленте таможенная стоимость импортируемых товаров составляет:

$474\,929,82 \text{ евро} \times 34,20 \text{ руб./евро} = 16\,242\,600 \text{ руб.}$  или  $(450\,000 \text{ евро} + 3\,000 \text{ евро}) \times 34,20 \text{ руб./евро} + 750\,000 \text{ руб.} = 453\,000 \text{ евро} \times 34,20 \text{ руб./евро} + 750\,000 \text{ руб.} = 16\,242\,600 \text{ руб.}$  *Окончание примера.*

### 4.3. Таможенные платежи при импорте товаров

В соответствии со статьями 70 и 210 ТК ТС к таможенным платежам при импорте товаров относятся:

- 1) ввозная таможенная пошлина;
- 2) НДС, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию РФ;
- 3) акциз, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию РФ;
- 4) таможенные сборы.

Рассмотрим подробнее, каким образом они должны исчисляться и уплачиваться.

В соответствии со статьей 123 Федерального закона от 27.11.2010 №311-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации» за таможенное оформление взимаются *таможенные сборы*, к которым относятся [21]:

- 1) таможенные сборы за совершение действий, связанных с выпуском товаров (далее – таможенные сборы за таможенные операции);
- 2) таможенные сборы за таможенное сопровождение;
- 3) таможенные сборы за хранение.

Согласно статье 127 Закона №311-ФЗ таможенные сборы за таможенные операции должны быть уплачены одновременно с подачей таможенной декларации; таможенные сборы за таможенное сопровождение должны быть уплачены до начала фактического осуществления таможенного сопровождения; таможенные сборы за хранение должны быть уплачены до фактической выдачи товаров со склада временного хранения таможенного органа [21].

Согласно статье 72 Таможенного кодекса ТС виды и ставки таможенных сборов устанавливаются законодательством государств-членов таможенного союза. Размер таможенных сборов не может превышать примерной стоимости затрат таможенных органов за совершение действий, в связи с которыми установлен таможенный сбор. Плательщики таможенных сборов, сроки уплаты таможенных сборов, порядок их исчисления, уплаты, возврата (зачета) и взыскания, а также случаи, когда таможенные сборы не подлежат уплате, определяются ТК ТС и (или) законодательством государств-членов таможенного союза.

Применяемые ставки таможенных сборов за таможенные операции, установленные Постановлением Правительства РФ от 28.12.2004 №863 «О ставках таможенных сборов за таможенные операции» приведены в таблице 16.

## Ставки таможенных сборов за таможенное оформление товаров

Таможенная стоимость товаров	Сумма таможенного сбора, руб.
Не превышает 200 000,00 рублей включительно	500
Составляет 200 000,01 руб. и более, но не превышает 450 000,00 руб. включительно	1000
Составляет 450 000,01 руб. и более, но не превышает 1 200 000,00 руб. включительно	2000
Составляет 1 200 000,01 руб. и более, но не превышает 2 500 000,00 руб. включительно	5500
Составляет 2 500 000,01 руб. и более, но не превышает 5 000 000,00 руб. включительно	7500
Составляет 5 000 000,01 руб. и более, но не превышает 10 000 000,00 руб. включительно	20000
Составляет 10 000 000,01 руб. и более	30000

Согласно статье 130 Закона №311-ФЗ Размер таможенных сборов за таможенные операции ограничивается примерной стоимостью услуг таможенных органов и не может превышать 100 000 рублей.

Таможенные сборы за таможенное сопровождение уплачиваются в следующих размерах [18]:

1) за осуществление таможенного сопровождения каждого автотранспортного средства и каждой единицы железнодорожного подвижного состава на расстояние:

- а) до 50 км включительно – 2 000 рублей;
- б) от 51 до 100 км включительно – 3 000 рублей;
- в) от 101 до 200 км включительно – 4 000 рублей;

г) свыше 200 км – 1 000 рублей за каждые 100 километров пути, но не менее 6 000 рублей;

2) за осуществление таможенного сопровождения каждого водного или воздушного судна – 20 000 рублей независимо от расстояния перемещения.

Таможенные сборы за хранение на складе временного хранения таможенного органа уплачиваются в размере 1 рубля с каждых 100 килограммов веса товаров в день, а в специально приспособленных (обустроенных и оборудованных) для хранения отдельных видов товаров помещениях – 2 рублей с каждых 100 килограммов веса товаров в день. Неполные 100 килограммов веса товаров приравниваются к полным 100 килограммам, а неполный день – к полному.

*Пример 7а.* Продолжим рассматривать пример 6. Поскольку таможенная стоимость импортируемых тканей составила 16 242 600 рублей – то есть более 10 000 000, 01 рублей – таможенный сбор за их таможенное оформление составит 30 000 рублей. *Окончание примера.*

*Таможенная пошлина* – обязательный платеж, взимаемый таможенными органами в связи с перемещением товаров через таможенную границу (п.1 ст.4 ТК ТС).

Ставки таможенных пошлин подразделяются на следующие виды [17]:

1) адвалорные – установленные в процентах к таможенной стоимости облагаемых товаров;

2) специфические – установленные в зависимости от физических характеристик в натуральном выражении (количества, массы, объема или иных характеристик);

3) комбинированные – сочетающие виды, указанные в предыдущих пунктах.

Согласно статье 113 Закона №311-ФЗ ввозные таможенные пошлины, за исключением ввозных таможенных пошлин в отношении товаров для личного пользования, уплачиваются на счет, определенный международным договором государств – членов Таможенного союза. Ввозные таможенные пошлины не могут быть зачтены в счет уплаты иных платежей [21].

По желанию плательщика ввозные таможенные пошлины могут уплачиваться до подачи таможенной декларации. Распоряжение суммами ввозных таможенных пошлин, уплаченных до подачи таможенной декларации, осуществляется применительно к порядку, предусмотренному статьей 121 Закона №311-ФЗ, с учетом положений международного договора государств – членов Таможенного союза.

Ставки таможенных пошлин приведены в Решении Совета Евразийской экономической комиссии от 16.07.2012 №54 «Об утверждении единой Товарной номенклатуры внешнеэкономической деятельности Таможенного союза и Единого таможенного тарифа Таможенного союза».

Ставки установлены по группам товаров:

1) живые животные, продукты животного происхождения. Пример ставки по данной группе представлен в таблице 17;

2) продукты растительного происхождения. Пример ставки по данной группе представлен в таблице 18;

3) жиры и масла животного или растительного происхождения и продукты их расщепления; готовые пищевые жиры; воски животного или растительного происхождения. Пример ставки по данной группе представлен в таблице 19.

Таблица 17

## Пример ставки по группе 1

Код ТН ВЭД	Наименование позиции	Доп. ед. изм.	Ставка ввозной таможенной пошлины (в процентах от таможенной стоимости либо в евро, либо в долларах США)
0204 0204 10 000 0	Баранина или козлятина свежая, охлажденная или замороженная: – туши и полутуши ягнят, свежие или охлажденные	–	15, но не менее 0,15 евро за 1 кг

Таблица 18

## Пример ставки по группе 2

Код ТН ВЭД	Наименование позиции	Доп. ед. изм.	Ставка ввозной таможенной пошлины (в процентах от таможенной стоимости либо в евро, либо в долларах США)
0701 0701 10 000 0 0701 90 0701 90 100 0	Картофель свежий или охлажденный: – семенной – прочий: – для производства крахмала	– –	5 13,3

Таблица 19

## Пример ставки по группе 3

Код ТН ВЭД	Наименование позиции	Доп. ед. изм.	Ставка ввозной таможенной пошлины (в процентах от таможенной стоимости либо в евро, либо в долларах США)
1509 1509 10 1509 10 100 0 1509 10 900 0 1509 90 000 0	Масло оливковое и его фракции, нерафинированные или рафинированные, но без изменения химического состава: – масло оливковое первого (холодного) прессования: – очищенное оливковое масло первого (холодного) прессования – прочее – прочие	– – – –	5 5 5 5

4) готовые пищевые продукты; алкогольные и безалкогольные напитки и уксус; табак и его заменители. Пример ставки по данной группе представлен в таблице 20;

Таблица 20

Пример ставки по группе 4

Код ТН ВЭД	Наименование позиции	Доп. ед. изм.	Ставка ввозной таможенной пошлины (в процентах от таможенной стоимости либо в евро, либо в долларах США)
1601 00	Колбасы и аналогичные продукты из мяса, мясных субпродуктов или крови; готовые пищевые продукты, изготовленные на их основе:		
1601 00 100 0	– из печени	–	0,4 евро за 1 кг
1601 00 910 0	– прочие: – колбасы, сухие или пастообразные, сырые	–	0,4 евро за 1 кг
1601 00 990 0	– сырые	–	0,4 евро за 1 кг

5) минеральные продукты. Пример ставки по данной группе представлен в таблице 21;

Таблица 21

Пример ставки по группе 5

Код ТН ВЭД	Наименование позиции	Доп. ед. изм.	Ставка ввозной таможенной пошлины (в процентах от таможенной стоимости либо в евро, либо в долларах США)
2501 00	Соль (включая соль столовую и денатурированную) и хлорид натрия чистый, растворенные или не растворенные в воде, или содержащие или не содержащие добавки агентов, препятствующих слипанию или обеспечивающих сыпучесть; вода морская:		
2501 00 100 0	– вода морская и солевые растворы – поваренная соль (включая соль столовую и денатурированную) и хлорид натрия чистый,	–	5

Продолжение таблицы 21

Код ТН ВЭД	Наименование позиции	Доп. ед. изм.	Ставка ввозной таможенной пошлины (в процентах от таможенной стоимости либо в евро, либо в долларах США)
2501 00 310 0	растворенные или не растворенные в воде, или содержащие или не содержащие добавки агентов, препятствующих слипанию или обеспечивающих сыпучесть: – для химических превращений (разделение натрия и хлора) с последующим использованием для производства других продуктов	–	5
2501 00 510 0	– прочая: – денатурированная или для промышленных целей (включая очистку), кроме консервирования или приготовления пищевых продуктов для людей или корма для животных	–	5
2501 00 91	– прочая: – соль, пригодная для употребления в пищу:		
2501 00 911 0	– йодированная	–	5
2501 00 919 0	– прочая	–	5
2501 00 990 0	– прочая	–	5

6) продукция химической и связанных с ней отраслей промышленности. Пример ставки по данной группе представлен в таблице 22;

7) пластмассы и изделия из них; каучук, резина и изделия из них. Пример ставки по данной группе представлен в таблице 23;

8) необработанные шкуры, выделанная кожа, натуральный мех и изделия из них; шорно-седельные изделия и упряжь; дорожные принадлежности, дамские сумочки и аналогичные им товары; изделия из кишок животных (кроме волокна из фиброина шелкопряда). Пример ставки по данной группе представлен в таблице 24;

Таблица 22

## Пример ставки по группе 6

Код ТН ВЭД	Наименование позиции	Доп. ед. изм.	Ставка ввозной таможенной пошлины (в процентах от таможенной стоимости либо в евро, либо в долларах США)
2801	Фтор, хлор, бром и йод:		
2801 10 000 0	– хлор	–	9,1
2801 20 000 0	– йод	–	5
2801 30	– фтор; бром:		
2801 30 100 0	– фтор	–	5
2801 30 900 0	– бром	–	5

Таблица 23

## Пример ставки по группе 7

Код ТН ВЭД	Наименование позиции	Доп. ед. изм.	Ставка ввозной таможенной пошлины (в процентах от таможенной стоимости либо в евро, либо в долларах США)
3901	Полимеры этилена в первичных формах:		
3901 10	– полиэтилен с удельным весом менее 0,94:		
3901 10 100 0	– полиэтилен линейный	–	0
3901 10 900 0	– прочий	–	9,1

Таблица 24

## Пример ставки по группе 8

Код ТН ВЭД	Наименование позиции	Доп. ед. изм.	Ставка ввозной таможенной пошлины (в процентах от таможенной стоимости либо в евро, либо в долларах США)
4303	Предметы одежды, принадлежности к одежде и прочие изделия, из натурального меха:		
4303 10	– предметы одежды и принадлежности к одежде:		
4303 10 10	– из шкурок бельков гренландского тюленя или детской хохлача:		

Продолжение таблицы 24

Код ТН ВЭД	Наименование позиции	Доп. ед. изм.	Ставка ввозной таможенной пошлины (в процентах от таможенной стоимости либо в евро, либо в долларах США)
4303 10 101 0	– предметы одежды	шт	20
4303 10 109 0	– принадлежности к одежде	–	16,7
4303 10 90	– прочие:	шт	10
4303 10 901 0	– предметы одежды из норки		

9) древесина и изделия из нее; древесный уголь; пробка и изделия из нее; изделия из соломы, альфы или из прочих материалов для плетения; корзиночные и другие плетеные изделия. Пример ставки по данной группе представлен в таблице 25;

Таблица 25

Пример ставки по группе 9

Код ТН ВЭД	Наименование позиции	Доп. ед. изм.	Ставка ввозной таможенной пошлины (в процентах от таможенной стоимости либо в евро, либо в долларах США)
4401	Древесина топливная в виде бревен, поленьев, ветвей, вязанок хвороста или в аналогичных видах; древесина в виде щепок или стружки; опилки и древесные отходы и скрап, неагломерированные или агломерированные в виде бревен, брикетов, гранул или в аналогичных видах:		
4401 10 000	– древесина топливная в виде бревен, поленьев, ветвей, вязанок хвороста или в аналогичных видах:		
4401 10 000 1	– древесина топливная в виде бревен длиной до 1 м или расколотых бревен и поленьев	–	13,3

10) масса из древесины или из других волокнистых целлюлозных материалов; регенерируемые бумага или картон; бумага, картон и изделия из них. Пример ставки по данной группе представлен в таблице 26;

## Пример ставки по группе 10

Код ТН ВЭД	Наименование позиции	Доп. ед. изм.	Ставка ввозной таможенной пошлины (в процентах от таможенной стоимости либо в евро, либо в долларах США)
4701 00 4701 00 100 0	Древесная масса: – масса древесная термомеханическая	кг 90%	10
4701 00 900 0	– прочая	с.в. кг 90%	10

11) текстильные материалы и текстильные изделия. Пример ставки по данной группе представлен в таблице 27;

## Пример ставки по группе 11

Код ТН ВЭД	Наименование позиции	Доп. ед. изм.	Ставка ввозной таможенной пошлины (в процентах от таможенной стоимости либо в евро, либо в долларах США)
5208  5208 11  5208 11 100 0	Ткани хлопчатобумажные, содержащие 85 мас.% или более хлопковых волокон, с поверхностной плотностью не более 200 г/м <sup>2</sup> : – неотбеленные: – полотняного переплетения, с поверхностной плотностью не более 100 г/м <sup>2</sup> : – ткани для изготовления бинтов, перевязочных материалов и медицинской марли	       м <sup>2</sup>	       12,5

12) обувь, головные уборы, зонты, солнцезащитные зонты, трости, трости-сиденья, хлысты, кнуты и их части; обработанные перья и изделия из них; искусственные цветы; изделия из человеческого волоса. Пример ставки по данной группе представлен в таблице 28;

## Пример ставки по группе 12

Код ТН ВЭД	Наименование позиции	Доп. ед. изм.	Ставка ввозной таможенной пошлины (в процентах от таможенной стоимости либо в евро, либо в долларах США)
6501 00 000 0	Шляпные формы, шляпные заготовки и колпаки из фетра, неформованные, без полей; плоские и цилиндрические заготовки (включая с продольным разрезом) из фетра	шт	10

13) изделия из камня, гипса, цемента, асбеста, слюды или аналогичных материалов; керамические изделия; стекло и изделия из него. Пример ставки по данной группе представлен в таблице 29;

## Пример ставки по группе 13

Код ТН ВЭД	Наименование позиции	Доп. ед. изм.	Ставка ввозной таможенной пошлины (в процентах от таможенной стоимости либо в евро, либо в долларах США)
6801 00 000 0	Брусчатка, бордюрные камни и плиты для мощения из природного камня (кроме сланца)	–	12,5

14) жемчуг природный и культивированный, драгоценные и полудрагоценные камни, драгоценные металлы, металлы, плакированные драгоценными металлами, и изделия из них; бижутерия, монеты. Пример ставки по данной группе представлен в таблице 30;

15) недрагоценные металлы и изделия из них. Пример ставки по данной группе представлен в таблице 31;

## Пример ставки по группе 14

Код ТН ВЭД	Наименование позиции	Доп. ед. изм.	Ставка ввозной таможенной пошлины (в процентах от таможенной стоимости либо в евро, либо в долларах США)
7102	Алмазы обработанные или необработанные, но неоправленные или незакрепленные:		

Окончание таблицы 30

Код ТН ВЭД	Наименование позиции	Доп. ед. изм.	Ставка ввозной таможенной пошлины (в процентах от таможенной стоимости либо в евро, либо в долларах США)
7102 10 000 0	– несортированные	кар	15
7102 21 000 0	– промышленные: – необработанные или просто распиленные, расколотые или подвергнутые черновой обработке	кар	10
7102 29 000 0	– прочие	кар	15
71 08	Золото (включая золото с гальваническим покрытием из платины) необработанное или полуобработанное, или в виде порошка:		
7108 11 000 0	– немонетарное: – порошок	г	18,1
7108 12 000	– в прочих необработанных формах:		
7108 12 000 1	– в слитках с содержанием не менее 995 частей золота на 1000 частей сплава	г	18,4

Таблица 31

## Пример ставки по группе 15

Код ТН ВЭД	Наименование позиции	Доп. ед. изм.	Ставка ввозной таможенной пошлины (в процентах от таможенной стоимости либо в евро, либо в долларах США)
7206	Железо и нелегированная сталь в слитках или прочих первичных формах (кроме железа товарной позиции 7203):		
7206 10 000 0	– слитки	–	5
7206 90 000 0	– прочие	–	5

16) машины, оборудование и механизмы, электротехническое оборудование, их части; звукозаписывающая и звуковоспроизводящая аппаратура; аппаратура для записи и воспроизведения телевизионного изображения и звука, их части и принадлежности. Пример ставки по данной группе представлен в таблице 32;

## Пример ставки по группе 16

Код ТН ВЭД	Наименование позиции	Доп. ед. изм.	Ставка ввозной таможенной пошлины (в процентах от таможенной стоимости либо в евро, либо в долларах США)
8418	Холодильники, морозильники и прочее холодильное или морозильное оборудование электрическое или других типов; тепловые насосы, кроме установок для кондиционирования воздуха товарной позиции 8415:		
8418 10	– комбинированные холодильники- морозильники с отдельными наружными дверьми:		
8418 10 200	– емкостью более 340 л:		
8418 10 200 1	– холодильники- морозильники бытовые	шт	18,3, но не менее 0,16 евро за 1 л

17) средства наземного транспорта, летательные аппараты, плавучие средства и относящиеся к транспорту устройства и оборудование. Пример ставки по данной группе представлен в таблице 33;

## Пример ставки по группе 17

Код ТН ВЭД	Наименование позиции	Доп. ед. изм.	Ставка ввозной таможенной пошлины (в процентах от таможенной стоимости либо в евро, либо в долларах США)
8601	Железнодорожные локомотивы, с питанием от внешнего источника электроэнергии, или аккумуляторные:		
8601 10 000 0	– с питанием от внешнего источника электроэнергии	шт	9,3
8601 20 000 0	– с питанием от электрических аккумуляторов	шт	10

18) инструменты и аппараты оптические, фотографические, кинематографические, измерительные, контрольные, прецизионные, медицинские или хирургические; часы всех видов; музыкальные инструменты, их части и принадлежности. Пример ставки по данной группе представлен в таблице 34;

## Пример ставки по группе 18

Код ТН ВЭД	Наименование позиции	Доп. ед. изм.	Ставка ввозной таможенной пошлины (в процентах от таможенной стоимости либо в евро, либо в долларах США)
9006	Фотокамеры (кроме кинокамер); фотовспышки и лампы-вспышки, кроме газоразрядных ламп товарной позиции 8539:		
9006 10 000 0	– фотокамеры, используемые для подготовки печатных пластин или цилиндров	шт	10
9006 30 000 0	– фотокамеры, специально предназначенные для подводной съемки, аэрофотосъемки или для медицинского или хирургического обследования внутренних органов; камеры, позволяющие проводить сличение, для судебных или криминалистических целей	шт	0
9006 40 000 0	– фотокамеры с моментальным получением готового снимка	шт	10
9006 51 000 0	– фотокамеры прочие: – зеркальные, для катушечной фотопленки шириной не более 35 мм	шт	10

19) оружие и боеприпасы; их части и принадлежности. Пример ставки по данной группе представлен в таблице 35;

20) разные промышленные товары. Пример ставки по данной группе представлен в таблице 36;

## Пример ставки по группе 19

Код ТН ВЭД	Наименование позиции	Доп. ед. изм.	Ставка ввозной таможенной пошлины (в процентах от таможенной стоимости либо в евро, либо в долларах США)
9303 20	– ружья спортивные, охотничьи или для стрельбы по мишеням, прочие, включая комбинированные с гладкими и нарезными стволами:		

Окончание таблицы 35

Код ТН ВЭД	Наименование позиции	Доп. ед. изм.	Ставка ввозной таможенной пошлины (в процентах от таможенной стоимости либо в евро, либо в долларах США)
9303 20 100 0	– одноствольные гладкоствольные	шт	18,4
9303 20 950 0	– прочие	шт	18,4
9303 30 000 0	– винтовки спортивные, охотничьи или для стрельбы по мишеням, прочие	шт	18,4

Таблица 36

## Пример ставки по группе 20

Код ТН ВЭД	Наименование позиции	Доп. ед. изм.	Ставка ввозной таможенной пошлины (в процентах от таможенной стоимости либо в евро, либо в долларах США)
9401 61 000 0	– мебель для сидения с деревянным каркасом прочая: – мебель обитая	шт	15, но не менее 0,66 евро за 1 кг
9401 69 000 0	– прочая	шт	
9503 00	Трехколесные велосипеды, самокаты, педальные автомобили и аналогичные игрушки на колесах; коляски для кукол; куклы; прочие игрушки; модели в уменьшенном размере («в масштабе») и аналогичные модели для развлечений, действующие или недействующие; головоломки всех видов:		15, но не менее 0,7 евро за 1 кг
9503 00 300 0	– поезда электрические, включая рельсы, светофоры и их прочие принадлежности; наборы элементов для сборки моделей в уменьшенном размере («в масштабе»)	–	

21) произведения искусства; предметы коллекционирования и антиквариат. Пример ставки по данной группе представлен в таблице 37;

## Пример ставки по группе 21

Код ТН ВЭД	Наименование позиции	Доп. ед. изм.	Ставка ввозной таможенной пошлины (в процентах от таможенной стоимости либо в евро, либо в долларах США)
9705 00 000 0	Коллекции и предметы коллекционирования по зоологии, ботанике, минералогии, анатомии, истории, археологии, палеонтологии, этнографии или нумизматике	–	0
9706 00 000 0	Антиквариат возрастом более 100 лет	–	0

*Пример 8.* Продолжим рассматривать примеры 7 и 7а. Шелковые ткани, классифицируемые по ТН ВЭД по коду 5007 90 500 0, включены в раздел XI (группа 50) Таможенного тарифа РФ, и ставка таможенных пошлин по ним составляет 5% от таможенной стоимости.

Следовательно, сумма таможенной пошлины по ввозимым шелковым тканям составляет:

$$474\,929,82 \text{ евро} \times 5\% = 23\,746,49 \text{ евро.}$$

В рублевом эквиваленте на день подачи таможенной декларации таможенная пошлина составит:

$$23\,746,49 \text{ евро} \times 34,20 \text{ руб./евро} = 812\,130 \text{ руб. или } 16\,242\,600 \text{ руб.} \times 5\% = 812\,130 \text{ руб.}$$

В отношении некоторых товаров установлены специфические пошлины - в фиксированной сумме в евро в расчете на физическую единицу измерения ввозимого товара (на штуку, на тысячу штук, на квадратный или кубический метр, на килограмм и т.д.). *Окончание примера.*

*Пример 9.* ОАО «Делия» заключило импортный контракт с немецкой фирмой *Вier* на приобретение партии пива солодового в бутылках 0,5 литра в количестве 50 000 бутылок (т.е. 25 000 литров). Контрактная стоимость товара на условиях СІР Санкт-Петербург составила 22 000 евро.

Ставка таможенной пошлины в соответствии с Таможенным тарифом на пиво солодовое (код по ТН ВЭД 2203 00) составляет 0,6 евро за литр. Следовательно, сумма таможенной пошлины в евро составляет:

$$25\,000 \text{ л} \times 0,6 \text{ евро/литр} = 15\,000 \text{ евро.}$$

Если курс евро, установленный ЦБ РФ на дату подачи и принятия таможенным органом таможенной декларации, составлял 33,95 руб. за евро, сумма таможенной пошлины в рублях составит:

$$15\,000 \text{ евро} \times 33,95 \text{ руб./евро} = 509\,250 \text{ руб.}$$

В некоторых случаях устанавливается комбинированный порядок расчета пошлины – «столько-то процентов, но не менее такой-то суммы за единицу». В этом случае следует произвести расчет и по адвалорной, и по специфической ставке, и уплатить ту сумму, которая окажется больше.  
*Окончание примера.*

*Пример 10.* ЗАО «Мираж» заключило импортный контракт с испанской фирмой Reloj на приобретение партии наручных часов, относящихся к позиции 9101 ТН ВЭД в количестве 1 000 шт.

Рассмотрим два варианта:

1) контрактная стоимость товара на условии СІР Москва составила 28 000 евро;

2) контрактная стоимость товара на условии СІР Москва составила 40 000 евро.

Ставка таможенной пошлины на часы позиции 9101 ТН ВЭД в соответствии с Таможенным тарифом составляет 20% таможенной стоимости, но не менее 6 евро за 1 шт.

Сумма таможенной пошлины, исчисленная по адвалорной ставке (20% от таможенной стоимости), составляет:

– при первом варианте:

$28\,000 \text{ евро} \times 20\% = 5\,600 \text{ евро};$

– при втором варианте:

$40\,000 \text{ евро} \times 20\% = 8\,000 \text{ евро}.$

Сумма таможенной пошлины, исчисленная по твердой (специфической) ставке 6 евро за шт., составляет:

$1\,000 \text{ шт.} \times 6 \text{ евро} = 6\,000 \text{ евро}.$

Предположим, что курс евро, установленный ЦБ РФ на дату подачи и принятия таможенным органом таможенной декларации, составлял 34,10 руб. за евро.

Таким образом, ЗАО «Мираж» должно уплатить таможенную пошлину в размере:

– при первом варианте – 6 000 евро или  $6\,000 \times 34,10 = 204\,600 \text{ руб.};$

– при втором варианте – 8 000 евро или  $8\,000 \times 34,10 = 272\,800 \text{ руб.}$

*Окончание примера.*

*Акцизы, взимаемые при импорте товаров.* В соответствии с главой 22 Налогового кодекса РФ налогоплательщиками акцизов признаются, в том числе и лица, осуществляющие перемещение товаров через таможенную границу РФ. Ведь согласно подпункту 13 пункта 1 статьи 182 Налогового кодекса РФ ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию РФ признается объектом обложения акцизами. При этом подакцизными товарами являются:

– спирт и алкогольная продукция, включая различные вина и пиво;

– табак и табачные изделия, включая сигары, сигареты, сигариллы и папиросы;

- легковые автомобили;
- автомобильный и прямогонный бензин;
- дизельное топливо;
- моторные масла.

Полный перечень подакцизных товаров и ставки акцизов по ним установлены в статье 193 Налогового кодекса РФ.

Согласно пункту 1 статьи 185 Налогового кодекса РФ при ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию РФ налогообложение акцизами зависит от избранного таможенного режима:

1) при помещении подакцизных товаров под таможенные процедуры выпуска для внутреннего потребления, переработки для внутреннего потребления и свободной таможенной зоны, за исключением подакцизных товаров, ввезенных в портовую особую экономическую зону, акциз уплачивается в полном объеме. В настоящее время в РФ созданы две портовые особые экономические зоны (ОЭЗ ПТ):

– Портовая особая экономическая зона «Советская Гавань» создана в соответствии с Постановлением №1185 Правительства Российской Федерации от 31.12.2009 года на территории Хабаровского края, специализируется на развитии следующих направлений: портовая деятельность; логистика; перевалка грузов; техническое обслуживание судов; ремонт и переоборудование судов; переработка морепродуктов;

– Портовая особая экономическая зона создана в соответствии с Постановлением №1163 Правительства Российской Федерации от 30.12.2009 года на территории Ульяновской области. Приоритетными направлениями развития зоны являются производство авиационной техники; техническое обслуживание, ремонт и модернизация авиационной техники; снабжение и снаряжение воздушных судов (в том числе бортовыми запасами, ГСМ); логистика, складская деятельность (авиационный хаб), оптовая торговля; другая производственная деятельность (в соответствии с соглашением об осуществлении деятельности в портовой особой экономической зоне);

2) при помещении подакцизных товаров под таможенную процедуру реимпорта налогоплательщиком уплачиваются суммы акциза, от уплаты которых он был освобожден либо которые были ему возвращены в связи с экспортом товаров в соответствии с НК РФ, в порядке, предусмотренном таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле;

3) при помещении подакцизных товаров под таможенные процедуры транзита, таможенного склада, реэкспорта, беспошлинной торговли, свободного склада, уничтожения, отказа в пользу государства и специальную таможенную процедуру, а также под таможенную процедуру свободной таможенной зоны в портовой особой экономической зоне акциз не уплачивается;

4) при помещении подакцизных товаров под таможенную процедуру переработки на таможенной территории акциз не уплачивается при условии, что продукты переработки будут вывезены в определенный срок. При выпуске продуктов переработки для свободного обращения акциз подлежит уплате в полном объеме с учетом положений, установленных таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле;

5) при помещении подакцизных товаров под таможенную процедуру временного ввоза применяется полное или частичное освобождение от уплаты акциза в порядке, предусмотренном таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле.

При этом согласно пункту 1 статьи 186 Налогового кодекса РФ взимание акциза по подакцизным товарам Таможенного союза, ввозимым на территорию Российской Федерации с территории государства – члена Таможенного союза, за исключением подакцизных товаров Таможенного союза, подлежащих в соответствии с законодательством Российской Федерации маркировке акцизными марками, осуществляется налоговыми органами.

Перечень подакцизных товаров, подлежащих маркировке приведен в Приказе Государственного таможенного комитета РФ от 28.12.2000 №1230 «О маркировке отдельных подакцизных товаров акцизными марками». Перечень ввозимых на территорию РФ алкогольной продукции, табака и табачных изделий, подлежащих маркировке акцизными марками приведен в таблице 38.

Взимание акциза по подакцизным товарам Таможенного союза, подлежащим в соответствии с законодательством Российской Федерации маркировке акцизными марками, ввозимым на территорию Российской Федерации с территории государства – члена Таможенного союза, осуществляется таможенными органами в порядке, установленном статьей 186.1 НК РФ.

Согласно статье 186.1 НК РФ обязанность по уплате акцизов по маркированным товарам Таможенного союза, ввозимым на территорию Российской Федерации с территории государства – члена Таможенного союза, возникает со дня ввоза маркированных товаров на территорию Российской Федерации.

Таблица 38

Перечень подакцизных товаров, подлежащих маркировке

Код ТН ВЭД	Наименование товара
Из 2008	Алкогольная продукция с содержанием этилового спирта более 9% объема готовой продукции
из 2204 10 110 0 из 2204 10 190 0 из 2204 21 из 2204 29	Вино шампанское, вино виноградное игристое или шипучее, вино виноградное натуральное, из включая крепленое, с содержанием этилового из спирта более 9% объема готовой продукции

Код ТН ВЭД	Наименование товара
из 2205	Вермуты и виноградные натуральные вина прочие с добавлением растительных или ароматических веществ, с содержанием этилового спирта более 9% объема готовой продукции
из 2206 00	Напитки прочие сброженные (например, сидр, перри, или сидр грушевый, напиток медовый); смеси сброженных напитков и смеси сброженных напитков и безалкогольных напитков, с содержанием этилового спирта более 9% объема готовой продукции, в другом месте не поименованные или не включенные
из 2208	Спиртовые настойки, ликеры и прочие спиртные напитки с содержанием этилового спирта более 9% объема готовой продукции
2402 10 000 0	Сигары, сигары с обрезанными концами и сигариллы, содержащие табак
2402 20	Сигареты, содержащие табак
2403 10	Курительный табак, в том числе трубочный, за исключением табака, используемого в качестве сырья для промышленного производства табачной продукции

Налоговой базой для обложения акцизами являются объем, количество, иные показатели ввозимых маркированных товаров в натуральном выражении, в отношении которых установлены твердые (специфические) ставки акцизов, либо стоимость ввезенных подакцизных товаров, в отношении которых установлены адвалорные ставки акцизов, либо объем ввозимых маркированных товаров в натуральном выражении для исчисления акцизов при применении твердой (специфической) налоговой ставки и расчетная стоимость ввозимых подакцизных товаров, исчисляемая исходя из максимальных розничных цен, для исчисления акцизов при применении адвалорной (в процентах) налоговой ставки в отношении товаров, для которых установлены комбинированные ставки акциза, состоящие из твердой (специфической) и адвалорной (в процентах) ставок.

Для целей исчисления акцизов по маркированным товарам под стоимостью понимается цена сделки, подлежащая уплате поставщику за товары согласно условиям договора (контракта). Стоимостью маркированных товаров, полученных по товарообменному (бартерному) договору (контракту), а также по договору (контракту) товарного кредита, является стоимость маркированных товаров, предусмотренная договором (контрактом), при отсутствии стоимости в договоре (контракте) – стоимость, указанная в товаросопроводительных документах, при отсутствии стоимости в договоре (контракте) и товаросопроводительных документах – стоимость маркированных товаров, отраженная в бухгалтерском учете.

Расчетная стоимость маркированных товаров, в отношении которых установлены комбинированные ставки акцизов, определяется в соответствии со статьей 187.1 НК РФ. Согласно пункту 1 статьи 187.1 НК РФ расчетной стоимостью признается произведение максимальной розничной цены, ука-

занной на единице потребительской упаковки (пачке) табачных изделий, и количества единиц потребительской упаковки (пачек) табачных изделий, реализованных (переданных) в течение отчетного налогового периода или ввозимых на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией.

Налоговая база для исчисления акцизов по маркированным товарам Таможенного союза, ввозимым на территорию Российской Федерации с территории государства – члена Таможенного союза, определяется на дату принятия на учет налогоплательщиком ввозимых подакцизных товаров, но не позднее даты подачи статистической декларации на маркированные товары, если статистическое декларирование по таким товарам предусмотрено таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле.

Сумма акциза, подлежащая уплате по маркированным товарам Таможенного союза, ввозимым на территорию Российской Федерации с территории государства – члена Таможенного союза, исчисляется налогоплательщиком самостоятельно по налоговым ставкам, установленным статьей 193 НК РФ, действующим на день уплаты акциза.

Акциз по маркированным товарам Таможенного союза, ввозимым на территорию Российской Федерации с территории государства – члена Таможенного союза, перечисляется налогоплательщиком на счет Федерального казначейства не позднее пяти дней со дня принятия на учет ввезенных маркированных товаров.

Для целей уплаты акциза по маркированным товарам Таможенного союза, ввозимым на территорию Российской Федерации с территории государства – члена Таможенного союза, налогоплательщик обязан представить в таможенный орган следующие документы:

1) заявление на бумажном носителе и в электронной форме по форме и форматам, утверждаемым федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области таможенного дела, в количестве экземпляров, определяемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области таможенного дела;

2) транспортные (товаросопроводительные) документы, подтверждающие перемещение маркированных товаров с территории государства – члена Таможенного союза на территорию Российской Федерации;

3) документы, необходимые для подтверждения в отношении маркированных товаров статуса товаров Таможенного союза;

4) счета-фактуры, оформленные в соответствии с законодательством государства – члена Таможенного союза при отгрузке маркированных товаров, в случае, если их выставление (выписка) предусмотрено (предусмотрена) законодательством государства – члена Таможенного союза;

5) договоры (контракты), на основании которых приобретены маркированные товары, ввезенные на территорию Российской Федерации с территории другого государства – члена Таможенного союза;

б) информационное сообщение, представленное налогоплательщику одного государства – члена Таможенного союза налогоплательщиком другого государства – члена Таможенного союза либо налогоплательщиком государства, не являющегося членом Таможенного союза, реализующим товары, ввезенные с территории другого государства – члена Таможенного союза, подписанное руководителем (индивидуальным предпринимателем) и заверенное печатью организации, с указанием следующих сведений:

– номера, идентифицирующего лицо в качестве налогоплательщика государства – члена Таможенного союза;

– полного наименования налогоплательщика государства – члена Таможенного союза;

– места нахождения (места жительства) налогоплательщика государства – члена Таможенного союза;

– номера и даты договора (контракта) о приобретении импортируемых маркированных товаров;

– номера и даты спецификации.

В случае, если налогоплательщик государства – члена Таможенного союза, у которого приобретаются товары, не является собственником реализуемых товаров (является комиссионером, поверенным, агентом), сведения представляются также в отношении собственника реализуемых маркированных товаров.

В случае представления информационного сообщения на иностранном языке обязательно наличие перевода на русский язык.

Информационное сообщение не представляется в случае, если сведения, предусмотренные настоящим подпунктом, содержатся в договоре (контракте), указанном в пункте 5 данного списка документов;

7) договоры (контракты) комиссии, поручения или агентский договор (контракт) (в случаях их заключения);

8) договоры (контракты), на основании которых приобретены товары, ввезенные на территорию Российской Федерации с территории другого государства – члена Таможенного союза.

Документы, указанные в пунктах 2–8, могут быть представлены в виде копий, заверенных в установленном порядке.

В случаях неуплаты, неполной уплаты акцизов по маркированным товарам Таможенного союза, ввозимым на территорию Российской Федерации с территории государства – члена Таможенного союза, уплаты их в более поздний срок по сравнению со сроком, указанным выше (пять дней), либо в случаях несоответствия данных, заявленных таможенным органам, данным, полученным в рамках обмена информацией между налоговыми и таможенными органами государств – членов Таможенного союза, тамо-

женный орган взыскивает акцизы и пени в порядке и размерах, которые установлены законодательством Российской Федерации, а также применяет способы обеспечения уплаты таможенных платежей, пеней, установленные таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле.

Согласно пункту 7.1 статьи 198 НК РФ при ввозе в портовую особую экономическую зону российских товаров, помещенных под таможенную процедуру свободной таможенной зоны, для подтверждения обоснованности освобождения от уплаты акциза и налоговых вычетов в налоговый орган по месту учета налогоплательщика в течение 180 дней со дня ввоза указанных товаров в портовую особую экономическую зону представляются следующие документы [7]:

1) контракт (копия контракта), заключенный с резидентом особой экономической зоны;

2) копия свидетельства о регистрации лица в качестве резидента особой экономической зоны, выданная федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным осуществлять функции по управлению особыми экономическими зонами, или его территориальным органом;

3) таможенная декларация (ее копия) с отметками таможенного органа о выпуске товаров в соответствии с таможенной процедурой свободной таможенной зоны или при ввозе в портовую особую экономическую зону российских товаров, помещенных за пределами портовой особой экономической зоны под таможенную процедуру экспорта, таможенная декларация (ее копия) с отметками таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в соответствии с таможенной процедурой экспорта, и таможенного органа, который уполномочен на совершение таможенных процедур и таможенных операций при таможенном оформлении товаров в соответствии с таможенной процедурой свободной таможенной зоны и в регионе деятельности которого расположена портовая особая экономическая зона;

4) документы, подтверждающие передачу товаров резиденту портовой особой экономической зоны;

5) документы, определенные подпунктом 1 пункта 7 статьи 198 НК РФ, в случае ввоза в портовую особую экономическую зону товаров, помещенных за пределами портовой особой экономической зоны под таможенную процедуру экспорта. К данным документам относятся:

– контракт (копия контракта) налогоплательщика с контрагентом на поставку подакцизных товаров;

– договор комиссии, договор поручения либо агентский договор (копии указанных договоров) и контракт (копия контракта) лица, осуществляющего поставку подакцизных товаров по поручению налогоплательщика (в соответствии с договором комиссии, договором поручения либо агентским договором), с контрагентом в случае;

– договор между собственником подакцизного товара, произведенного из давальческого сырья, и налогоплательщиком о производстве подакцизного товара и контракт (копия контракта) между собственником давальческого сырья и контрагентом.

В соответствии со статьей 191 Налогового кодекса РФ при ввозе подакцизных товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, налоговая база определяется [7]:

1) по подакцизным товарам, в отношении которых установлены твердые (специфические) налоговые ставки (в абсолютной сумме на единицу измерения) – как объем ввозимых подакцизных товаров в натуральном выражении;

2) по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки, как сумма:

– их таможенной стоимости;

– подлежащей уплате таможенной пошлины;

3) по подакцизным товарам, в отношении которых установлены комбинированные налоговые ставки, состоящие из твердой (специфической) и адвалорной (в процентах) налоговых ставок, – как объем ввозимых подакцизных товаров в натуральном выражении для исчисления акциза при применении твердой (специфической) налоговой ставки и как расчетная стоимость ввозимых подакцизных товаров, исчисляемая исходя из максимальных розничных цен, для исчисления акциза при применении адвалорной (в процентах) налоговой ставки. Расчетная стоимость подакцизных товаров, в отношении которых установлены комбинированные ставки акциза, определяется в соответствии со статьей 187.1 НК РФ.

Налоговая база определяется отдельно по каждой ввозимой на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, партии подакцизных товаров.

Если в составе одной партии ввозимых на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, подакцизных товаров присутствуют подакцизные товары, ввоз которых облагается по разным налоговым ставкам, налоговая база определяется отдельно в отношении каждой группы указанных товаров. В аналогичном порядке налоговая база определяется также в случае, если в составе партии ввозимых на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, подакцизных товаров присутствуют подакцизные товары, ранее вывезенные с территории Российской Федерации в соответствии с таможенной процедурой переработки вне таможенной территории.

*Пример 11.* Вернемся к условиям примера 9, в котором ОАО «Делия» ввозило из Германии партию пива в бутылках 0,5 литра в количестве 50 000 бутылок (т.е. 25 000 литров).

Ввозимое пиво признается подакцизным товаром, при этом ставка акциза зависит от содержания объемной доли этилового спирта. Например, в

случае, если нормативное (стандартизированное) содержание объемной доли этилового спирта составляет свыше 0,5 и до 8,6 процента включительно, ставка акциза равна 1,91 руб. за 1 литр.

Предположим, что ввозимое пиво входит в эту категорию. В этом случае импортер обязан уплатить при ввозе пива акциз в размере:

$25\ 000\ л \times 1,91\ руб./л = 47\ 750\ руб.$  *Окончание примера.*

В соответствии с пунктом 2 статьи 199 Налогового кодекса РФ суммы акциза, фактически уплаченные при ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию РФ, учитываются в стоимости указанных подакцизных товаров. Исключение на основании пункта 3 статьи 199 Налогового кодекса РФ составляют случаи, когда ввезенные подакцизные товары используются в качестве сырья для производства других подакцизных товаров при условии, что ставки акциза на подакцизные товары, используемые в качестве сырья, и ставки акциза на подакцизные товары, произведенные из этого сырья, определены на одинаковую единицу измерения налоговой базы – в этом случае суммы уплаченного при ввозе товаров акциза подлежат вычету или возврату в общеустановленном порядке, прописанном в статьях 200, 201 и 203 Налогового кодекса РФ.

Согласно статье 205 Налогового кодекса РФ сроки и порядок уплаты акциза при ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию РФ устанавливаются таможенным законодательством РФ на основе положений главы 22 Налогового кодекса РФ.

*НДС, взимаемый при импорте товаров*

В соответствии с подпунктом 4 пункта 1 статьи 146 НК РФ ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации является самостоятельным объектом налогообложения по НДС.

Как и при исчислении акцизов, особенности налогообложения ввозимых товаров налогом на добавленную стоимость зависят от избранного таможенного режима, согласно пункту 1 статьи 151 Налогового кодекса РФ [7]:

1) при помещении товаров под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления налог уплачивается в полном объеме;

2) при помещении товаров под таможенную процедуру реимпорта налогоплательщиком уплачиваются суммы налога, от уплаты которых он был освобожден, либо суммы, которые были ему возвращены в связи с экспортом товаров в соответствии с НК РФ, в порядке, предусмотренном таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле;

3) при помещении товаров под таможенные процедуры транзита, таможенного склада, реэкспорта, беспошлинной торговли, свободной таможенной зоны, свободного склада, уничтожения, отказа в пользу государства и специальную таможенную процедуру, а также при таможенном декларировании припасов налог не уплачивается;

4) при помещении товаров под таможенную процедуру переработки на таможенной территории налог не уплачивается при условии вывоза продуктов переработки с таможенной территории Таможенного союза в определенный срок;

5) при помещении товаров под таможенную процедуру временного ввоза применяется полное или частичное освобождение от уплаты налога в порядке, предусмотренном таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле;

6) при ввозе продуктов переработки товаров, помещенных под таможенную процедуру переработки вне таможенной территории, применяется полное или частичное освобождение от уплаты налога в порядке, предусмотренном таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле;

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

В соответствии с пунктом 1 статьи 174 и статьей 177 Налогового кодекса РФ при ввозе товаров на таможенную территорию РФ сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, уплачивается в соответствии с таможенным законодательством.

Таможенные пошлины, налоги в отношении товаров, особенности таможенного декларирования которых указаны в подпунктах 2 и 4 статьи 194 ТК ТС, а именно, при регулярном перемещении через таможенную границу товаров одним и тем же лицом в течение определенного периода времени и при перемещении товаров в несобранном или разобранном виде, в том числе некомплектном или незавершенном виде, в течение установленного периода времени, уплачиваются до подачи таможенной декларации или одновременно с подачей таможенной декларации.

Согласно ст. 161 ТК ТС при прибытии товаров на таможенную территорию таможенного союза обязанность по уплате ввозных таможенных пошлин, налогов возникает у перевозчика в момент пересечения товарами таможенной границы.

Обязанность по уплате ввозных таможенных пошлин, налогов при прибытии товаров на таможенную территорию таможенного союза прекращается у перевозчика:

1) при доставке товаров в место прибытия и размещении на временное хранение или помещении под таможенную процедуру в месте прибытия, а также при убытии товаров с таможенной территории таможенного союза, если эти товары после прибытия на таможенную территорию таможенного союза не покидали места перемещения товаров через таможенную границу;

2) в случаях, установленных пунктом 2 статьи 80 НК РФ.

При прибытии товаров на таможенную территорию таможенного союза сроком уплаты ввозных таможенных пошлин, налогов считается:

1) при недоставке товаров в место прибытия – день пересечения товарами таможенной границы, а если этот день не установлен, – день выявления факта недоставки товаров в место прибытия;

2) при утрате товаров в месте прибытия, за исключением уничтожения (безвозвратной утраты) вследствие аварии или действия непреодолимой силы либо в результате естественной убыли при нормальных условиях перевозки (транспортировки) и хранения, – день пересечения товарами таможенной границы, а если этот день не установлен, – день выявления факта утраты товаров;

3) при вывозе товаров из места прибытия на остальную часть таможенной территории таможенного союза без размещения на временное хранение или помещения их под таможенную процедуру в месте прибытия – день пересечения товарами таможенной границы, а если этот день не установлен, – день выявления факта такого вывоза.

Ввозные таможенные пошлины, налоги подлежат уплате в размерах, соответствующих суммам ввозных таможенных пошлин, налогов, которые подлежали бы уплате при помещении товаров под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления, исчисленным исходя из ставок таможенных пошлин, налогов, таможенной стоимости, их физической характеристики в натуральном выражении (количество, масса, объем или иная характеристика) и курса валют, устанавливаемого в соответствии с законодательством государства – члена таможенного союза, в которое подлежат уплате таможенные пошлины, налоги, и действующих на день пересечения товарами таможенной границы, а если этот день не установлен, – на день выявления факта недоставки товаров в место прибытия, утраты их в месте прибытия, либо вывоза из места прибытия на таможенную территорию таможенного союза без размещения на временное хранение или помещения их под таможенную процедуру в месте прибытия.

Согласно пункту 5 статьи 164 Налогового кодекса РФ при ввозе товаров на таможенную территорию РФ применяются налоговые ставки 18% и 10% в соответствии с общеустановленными требованиями, указанными в пункте 2 и 3 статьи 164 Налогового кодекса РФ.

Налогообложение производится по налоговой ставке 10% при реализации:

1) следующих продовольственных товаров:

– скота и птицы в живом весе;

– мяса и мясопродуктов (за исключением деликатесных: вырезки, телятины, языков, колбасных изделий – сырокопченых в/с, сырокопченых полусухих в/с, сыровяленых, фаршированных в/с; копченостей из свинины, баранины, говядины, телятины, мяса птицы – балыка, карбонада, шейки, окорока, пастромы, филея; свинины и говядины запеченных; консервов – ветчины, бекона, карбонада и языка заливного);

– молока и молокопродуктов (включая мороженое, произведенное на их основе, за исключением мороженого, выработанного на плодово-ягодной основе, фруктового и пищевого льда);

– яйца и яйцопродуктов;

– масла растительного;

– маргарина, жиров специального назначения, в том числе жиров кулинарных, кондитерских, хлебопекарных, заменителей молочного жира, эквивалентов, улучшителей и заменителей масла какао, спредов, смесей топленых;

– сахара, включая сахар-сырец;

– соли;

– зерна, комбикормов, кормовых смесей, зерновых отходов;

– маслосемян и продуктов их переработки (шротов(а), жмыхов);

– хлеба и хлебобулочных изделий (включая сдобные, сухарные и бараночные изделия);

– крупы;

– муки;

– макаронных изделий;

– рыбы живой (за исключением ценных пород: белорыбицы, лосося балтийского и дальневосточного, осетровых (белуги, бестера, осетра, севрюги, стерляди), семги, форели (за исключением морской), нельмы, кеты, чавычи, кижуча, муксуна, омуля, сига сибирского и амурского, чира);

– море- и рыбопродуктов, в том числе рыбы охлажденной, мороженой и других видов обработки, сельди, консервов и пресервов (за исключением деликатесных: икры осетровых и лососевых рыб; белорыбицы, лосося балтийского, осетровых рыб – белуги, бестера, осетра, севрюги, стерляди; семги; спинки и теши нельмы х/к; кеты и чавычи слабосоленых, среднесоленых и семужного посола; спинки кеты, чавычи и кижуча х/к, теши кеты и боковника чавычи х/к; спинки муксуна, омуля, сига сибирского и амурского, чира х/к; пресервов филе – ломтиков лосося балтийского и лосося дальневосточного; мяса крабов и наборов отдельных конечностей крабов варено-мороженых; лангустов);

– продуктов детского и диабетического питания;

– овощей (включая картофель);

2) следующих товаров для детей:

– трикотажных изделий для новорожденных и детей ясельной, дошкольной, младшей и старшей школьной возрастных групп: верхних трикотажных изделий, бельевых трикотажных изделий, чулочно-носочных изделий, прочих трикотажных изделий: перчаток, варежек, головных уборов;

– швейных изделий, в том числе изделий из натуральных овчины и кролика (включая изделия из натуральных овчины и кролика с кожаными вставками) для новорожденных и детей ясельной, дошкольной, младшей и старшей школьных возрастных групп, верхней одежды (в том числе пла-

тельной и костюмной группы), нательного белья, головных уборов, одежды и изделий для новорожденных и детей ясельной группы (не распространяется на швейные изделия из натуральной кожи и натурального меха, за исключением натуральных овчины и кролика);

– обуви (за исключением спортивной): пинеток, гусариковой, дошкольной, школьной; валяной; резиновой: малодетской, детской, школьной;

– кроватей детских;

– матрацев детских;

– колясок;

– тетрадей школьных;

– игрушек;

– пластилина;

– пеналов;

– счетных палочек;

– счет школьных;

– дневников школьных;

– тетрадей для рисования;

– альбомов для рисования;

– альбомов для черчения;

– папок для тетрадей;

– обложек для учебников, дневников, тетрадей;

– касс цифр и букв;

– подгузников;

3) периодических печатных изданий, за исключением периодических печатных изданий рекламного или эротического характера; книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, за исключением книжной продукции рекламного и эротического характера.

Под периодическим печатным изданием понимается газета, журнал, альманах, бюллетень, иное издание, имеющее постоянное название, текущий номер и выходящее в свет не реже одного раза в год.

К периодическим печатным изданиям рекламного характера относятся периодические печатные издания, в которых реклама превышает 40% объема одного номера периодического печатного издания;

4) следующих медицинских товаров отечественного и зарубежного производства:

– лекарственных средств, включая фармацевтические субстанции, лекарственные средства, предназначенные для проведения клинических исследований лекарственных препаратов, и лекарственные препараты, изготовленные аптечными организациями;

– медицинских изделий, за исключением важнейших и жизненно необходимых медицинских изделий, операции по реализации которых освобождаются от налогообложения в соответствии с подпунктом 1 пункта 2 статьи 149 НК РФ. Положения настоящего абзаца применяются при представ-

лении в налоговый орган регистрационного удостоверения на медицинское изделие или до 1 января 2017 года также регистрационного удостоверения на изделие медицинского назначения;

5) племенного крупного рогатого скота, племенных свиней, племенных овец, племенных коз, племенных лошадей, племенного яйца; спермы, полученной от племенных быков, племенных свиней, племенных баранов, племенных козлов, племенных жеребцов; эмбрионов, полученных от племенного крупного рогатого скота, племенных свиней, племенных овец, племенных коз, племенных лошадей (применяется по 31 декабря 2017 года включительно).

Коды видов продукции, перечисленных в настоящем пункте, в соответствии с Общероссийским классификатором продукции, а также Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности определяются Правительством Российской Федерации.

Порядок формирования налоговой базы по НДС при ввозе товаров на таможенную территорию РФ прописан в статье 160 Налогового кодекса РФ. В общем случае налоговая база определяется как сумма [7]:

- 1) таможенной стоимости ввозимых товаров;
- 2) подлежащей уплате таможенной пошлины;
- 3) подлежащих уплате акцизов (по подакцизным товарам).

Таким образом, необходимо прибавить к таможенной стоимости все таможенные платежи, за исключением таможенных сборов (и, естественно, самой суммы НДС).

При ввозе на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, продуктов переработки товаров, ранее вывезенных с нее для переработки вне таможенной территории в соответствии с таможенной процедурой переработки вне таможенной территории, налоговая база определяется как стоимость такой переработки.

Налоговая база по НДС определяется отдельно по каждой группе товаров одного наименования, вида и марки, ввозимой на таможенную территорию РФ. При этом в случае, если в составе одной партии ввозимых на таможенную территорию РФ товаров присутствуют как подакцизные товары, так и неподакцизные товары, налоговая база определяется отдельно в отношении каждой группы указанных товаров. Аналогичным образом определяется налоговая база в случае, если в составе партии ввозимых на таможенную территорию РФ товаров присутствуют продукты переработки товаров, ранее вывезенных с таможенной территории РФ для переработки вне таможенной территории РФ.

*Пример 12.* Продолжим рассматривать примеры 9 и 11, где ОАО «Делия» ввозит в Россию партию немецкого пива. Напомним, что:

– контрактная стоимость товара на условии СІР Санкт-Петербург составила 22 000 евро, что по курсу на дату подачи таможенной декларации составляет:

22 000 евро × 33,95 руб./евро = 746 900 руб.;

– таможенная пошлина составляет 509 250 руб.;

– сумма акциза составляет 47 750 руб.

Следовательно, налоговая база по НДС по ввозимому пиву составляет:  
 $746\,900 + 509\,250 + 47\,750 = 1\,303\,900$  руб.

Сумма НДС, подлежащего уплате при ввозе пива, составит:

$1\,303\,900$  руб. × 18% = 234 702 руб. *Окончание примера.*

Если ввозимые ценности не являются подакцизными товарами, налоговая база по НДС получается путем суммирования таможенной стоимости ввозимых ценностей и таможенной пошлины.

*Пример 13.* Вернемся к примерам 7–8, где ЗАО «Мальвина» приобретает у французской фирмы Textile партию шелковых тканей.

Напомним, что:

– таможенная стоимость импортируемых шелковых тканей составляет 474 929,82 евро или 16 242 600 руб.;

– таможенный сбор составляет 50 000 руб.;

– таможенная пошлина равна 812 130 руб.

В этом случае налоговая база по НДС составляет:  $16\,242\,600 + 812\,130 = 17\,054\,730$  руб.

А сумма НДС, подлежащая уплате в связи с ввозом тканей, составит:  $17\,054\,730$  руб. × 18% = 3 069 851 руб. *Окончание примера.*

Если же товар ввозится беспошлинно, налоговая база по НДС будет равна таможенной стоимости ввозимых товаров.

В случае, если ввозимые товары будут использованы при осуществлении операций, облагаемых НДС (например, если фирма ввозит сырье для производства продукции, при продаже которой будет начисляться НДС), или если они ввозятся для перепродажи (и при перепродаже будет начисляться НДС, т.е. фирма не будет продавать ввезенные товары в розницу в регионе, где розничная торговля переведена на ЕНВД), суммы НДС, уплаченные при ввозе товаров на таможенную территорию РФ в таможенных режимах выпуска для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки вне таможенной территории либо при ввозе товаров, перемещаемых через таможенную границу РФ без таможенного контроля и таможенного оформления, подлежат вычету. Об этом гласит пункт 2 статьи 171 Налогового кодекса РФ.

Порядок применения данного налогового вычета прописан в пункте 1 статьи 172 Налогового кодекса РФ. Для этого необходимо иметь документы, подтверждающие фактическую уплату сумм налога при ввозе товаров на таможенную территорию РФ (например, платежное поручение), а также первичные документы, подтверждающие факт принятия ввезенных ценностей на учет (т.е. оприходование товаров, материалов, оборудования к установке, основных средств или нематериальных активов).

Если же ввезенные ценности используются в деятельности, не облагаемой НДС (например, если товары ввезены для продажи в розницу в рамках деятельности, подпадающей под ЕНВД, или, например, ввезенное сырье использовано при производстве продукции, не облагаемой НДС на основании статьи 149 Налогового кодекса РФ), сумму НДС, начисленную и уплаченную при их ввозе, нужно включить в их стоимость на основании пункта 2 статьи 170 Налогового кодекса РФ.

Бухгалтерам фирм, применяющих «упрощенку», необходимо также учесть, что согласно пункту 2 статьи 346.11 Налогового кодекса РФ применение упрощенной системы налогообложения не освобождает их от необходимости уплачивать НДС при ввозе товаров на таможенную территорию РФ. Поэтому при осуществлении импортных операций им нужно исчислить и уплатить НДС в общеустановленном порядке. Однако поскольку в отношении остальных операций они не признаются налогоплательщиками НДС, сумму уплаченного при ввозе ценностей НДС предъявлять к вычету нельзя. В случае применения объекта налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов» ее можно будет включить в состав расходов на основании подпункта 8 пункта 1 статьи 346.16 Налогового кодекса РФ.

#### **4.4. Бухгалтерский учет операций по импорту материальных ценностей без участия посредников**

Как уже отмечалось, в контексте Таможенного кодекса ТС любое перемещаемое через таможенную границу движимое имущество, а также транспортные средства (кроме используемых в международных перевозках) называется товаром.

Однако на практике ввозимое имущество может использоваться фирмой-импортером по-разному. Например, она может использовать их в качестве сырья или комплектующих для производства другой продукции – в этом случае их считают материалами и учитывают на счете 10 «Материалы». Или ввезенные ценности в своей производственной, или торговой деятельности (или для управления своей деятельностью) в качестве основных средств – тогда затраты, связанные с их приобретением, собирают на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

И только в том случае, если ценности ввозятся для последующей перепродажи, они рассматриваются в бухгалтерском учете как товары и подлежат отражению на счете 41 «Товары». Это следует из определения товаров, данного в ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов».

*Особенности учета импорта материально-производственных запасов*

Порядок формирования стоимости импортных материалов и товаров

В соответствии с ПБУ 5/01 материально-производственные запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической стоимости, под которой сумма фактических затрат организации на их приобретение, за ис-

ключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ), а именно [10]:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением товаров;
- таможенные пошлины;
- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением товаров;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены товары;
- затраты по заготовке и доставке товаров до места их использования, включая:
  - расходы по страхованию;
  - затраты по содержанию заготовительно-складского подразделения;
  - затраты на услуги транспорта по доставке товаров, если они не включены в цену товаров, установленную договором;
  - начисленные проценты по кредитам, предоставленным поставщиками (коммерческий кредит);
  - начисленные до принятия к бухгалтерскому учету товаров проценты по заемным средствам, если они привлечены для приобретения этих товаров;
  - затраты по доведению товаров до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, например, затраты по подработке, сортировке, фасовке товаров;
  - иные затраты, непосредственно связанные с приобретением товаров.

Отметим, что в данный перечень затрат, включаемых в фактическую стоимость товаров, приведенный в пункте 6 ПБУ 5/01, прямо включены только таможенные пошлины, а таможенные сборы не упомянуты. Однако поскольку уплата таможенных сборов при импорте товаров обязательна, эти затраты также следует рассматривать как непосредственно связанные с приобретением товаров и включать в их стоимость [7].

Поскольку стоимость импортных товаров обычно выражена в иностранной валюте, необходимо осуществить перевод данных сумм в рубли – ведь первым требованием к ведению бухгалтерского учета в РФ является то, что бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций организаций ведется в валюте РФ – в рублях. Такой пересчет должен производиться в соответствии с требованиями ПБУ 5/01 и ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте».

Согласно пункту 15 ПБУ 5/01 оценка товаров, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, производится в рублях

путем пересчета суммы в иностранной валюте по курсу Центрального банка РФ, действующему на дату принятия товаров к бухгалтерскому учету. А датой принятия товаров к бухгалтерскому учету является дата перехода права собственности на данные товары от поставщика к покупателю в соответствии с условиями заключенного между ними договора. При этом этой датой может быть не только дата фактического поступления товаров на склад покупателя или дата отгрузки товара поставщиком, но и любая другая дата, например дата пересечения таможенной границы, дата оформления таможенной декларации, дата погрузки товаров на корабль или передачи иному перевозчику и т.д.

Такой подход нашел отражение и в порядке определения даты совершения операций с ценностями, стоимость которых выражена в иностранной валюте, четко прописанном в ПБУ 3/2006. Согласно данному документу датой совершения операции по импорту материально-производственных товаров (включая товары) в данном ПБУ считается именно дата перехода права собственности к импортеру на импортированные товары.

Дальнейшая переоценка стоимости товаров в зависимости от изменения курса валют не производится. А вот сумма кредиторской задолженности за товары, принятой к учету в момент перехода права собственности на товары к покупателю, в случае, если она не погашена до конца отчетного периода, подлежит корректировке – в конце каждого месяца необходимо доводить рублевый эквивалент этой задолженности до суммы, исчисленной по курсу ЦБ РФ, действующему на конец месяца, списывая возникающие курсовые разницы на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Помимо пересчета контрактной стоимости импортных товаров возникает также необходимость производить пересчет в рубли и других расходов, оплачиваемых организацией-импортером в иностранной валюте, например, расходов на транспортировку, страхование груза в пути и прочие расходы.

Согласно ПБУ 3/2006 переоценка сумм расходов в иностранной валюте производится на дату признания данных расходов. При этом ни в ПБУ 3/2006, ни в ПБУ 10/99 «Расходы организации» не дано четкого критерия для определения конкретной даты признания расходов, связанных с приобретением товаров (которые согласно пункту 7 ПБУ 10/99 являются частью расходов по обычным видам деятельности).

На наш взгляд, включение расходов на транспортировку, страхование, оплату иных работ и услуг, выполняемых сторонними лицами, и, соответственно, пересчет суммы таких расходов, оплачиваемых в иностранной валюте, в рубли должен осуществляться на дату окончания выполнения работ или оказания услуг. Например, транспортные расходы должны быть включены в стоимость приобретаемых товаров не в день заключения договора, оплаты транспортных услуг или начала транспортировки, а в день

окончания транспортировки (например, в день прибытия корабля в порт назначения). Аналогичным образом расходы на страхование груза в пути должны быть включены в его стоимость в момент прибытия товара в тот пункт, до которого распространяется данная страховка.

*Пример 14.* Продолжим рассматривать примеры 7–8 и 13, где ЗАО «Мальвина» приобретает у французской фирмы Textile партию шелковых тканей. Предположим, что в импортном контракте предусмотрено, что право собственности переходит к российскому покупателю одновременно с переходом рисков, т.е. в момент передачи груза иностранным поставщиком перевозчику, указанному покупателем. Допустим также, что ЗАО «Мальвина» является плательщиком НДС.

Напомним условия примеров 7–8 и 13:

– контрактная стоимость данной партии ткани на условии FCA Лион составляет 450 000 евро;

– стоимость перевозки партии из Лиона в Москву, оплачиваемая авиакомпанией российским покупателем, составляет 750 000 руб.;

– расходы ЗАО «Мальвина» на страхование груза в пути составляют 3 000 евро;

– расходы ЗАО «Мальвина» на доставку тканей из Москвы в Курган железнодорожным транспортом составили 70 800 руб., в т.ч. НДС 10 800 руб.;

– расходы на доставку тканей с вокзала в г. Кургане на склад ЗАО «Мальвина» силами собственного транспортного цеха составили 12 000 руб.;

– таможенный сбор составляет 50 000 руб.;

– таможенная пошлина равна 812 130 руб.;

– НДС, уплачиваемый в связи с ввозом тканей, составляет 3 069 851 руб.

Предположим, что операции осуществлялись следующим образом:

– оплата услуг авиакомпании по перевозке товаров из Лиона в Москву и приобретение страхового полиса осуществлены 26 октября 20X1 года;

– французская фирма Textile передала партию шелковых тканей перевозчику (авиакомпанией) 30 октября 20X1 года;

– груз прибыл в Москву 31 октября 20X1 года, в тот же день была подана и принята таможенным органом таможенная декларация, и в тот же день были перечислены все таможенные платежи, включая НДС;

– товар прибыл в Курган 2 ноября 20X1 года, в тот же день были оплачены услуги по перевозке товара железнодорожным транспортом;

– деньги за ткани были перечислены французскому поставщику 3 ноября 20X0 года.

Курс евро, установленный ЦБ РФ, составлял:

– 26 октября 20X1 года – 34,15 руб. за евро;

- 30 октября 20X1 года – 34,18 руб. за евро;
- 31 октября 20X1 года – 34,20 руб. за евро;
- 2 ноября 20X1 года – 34,07 руб. за евро;
- 3 ноября 20X1 года – 34,06 руб. за евро.

В этом случае фактическая стоимость приобретаемых шелковых тканей в соответствии с требованиями ПБУ 5/01 будет формироваться следующим образом:

1) контрактная стоимость тканей, уплачиваемая в соответствии с внешнеэкономическим контрактом (договором) поставщику, составляет 450 000 евро. Она должна быть пересчитана в рубли для целей бухгалтерского учета по курсу ЦБ РФ, действующему на дату перехода права собственности на них к российской фирме-импортеру, т.е. на 30 октября 20X1 года:

$$450\,000 \text{ евро} \times 34,18 \text{ руб./евро} = 15\,381\,000 \text{ руб.}$$

Никаких последующих переоценок – например, по курсу ЦБ РФ на дату прибытия тканей на склад фирмы (2 ноября 20X1 г.), или на последнее число месяца (31 октября 20X1 г.) и т.д. – делать не следует;

2) помимо контрактной стоимости, в стоимость приобретаемых товаров следует включить и все фактические расходы, связанные с их приобретением, кроме суммы НДС, уплаченной при ввозе тканей (поскольку ЗАО «Мальвина» является плательщиком НДС), при этом:

– транспортные расходы на доставку груза в Москву в сумме 750 000 руб. должны быть включены в стоимость товара на дату прибытия груза в Москву, т.е. на 31 октября 20X1 года;

– расходы по страхованию груза в пути (до аэропорта Москвы) в сумме 3000 евро должны быть включены в стоимость товара на дату прибытия груза в Москву и оценены по курсу на эту дату - т.е. на 31 октября 2007 года, поэтому их сумма в рублевом эквиваленте составит:

$$3\,000 \text{ евро} \times 34,20 \text{ руб./евро} = 102\,600 \text{ руб.};$$

– в стоимость тканей также включаются таможенный сбор за оформление тканей в размере 50 000 руб. и таможенная пошлина в сумме 812 130 руб.;

– кроме того, в стоимость тканей включаются расходы на доставку тканей из Москвы до склада фирмы в Кургане (за вычетом НДС) в сумме:

$$70\,800 - 10\,800 + 12\,000 = 72\,000 \text{ руб.};$$

3) таким образом, фактическая стоимость приобретения импортных тканей составляет:

$$15\,381\,000 + 750\,000 + 102\,600 + 50\,000 + 812\,130 + 72\,000 = 17\,167\,730 \text{ руб.}$$

*Окончание примера.*

*Бухгалтерские записи по учету импорта сырья и материалов*

В случае, если ввозимые ценности будут использованы в качестве сырья или исходных материалов для производства какой-либо продукции (выполнения работ, оказания услуг), их учет осуществляется в порядке,

предусмотренном для учета материалов, на синтетическом счете 10 «Материалы».

Учет приобретения материалов действующее законодательство разрешает осуществлять двумя способами:

- без применения счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей»;
- с применением счетов 15 и 16.

В первом случае формирование стоимости приобретаемых материалов осуществляется непосредственно на счете 10 «Материалы». При этом у бухгалтера организации-импортера возникает несколько проблем.

Во-первых, как мы уже отметили, датой принятия импортных ценностей – в том числе сырья и материалов – к бухгалтерскому учету является дата перехода права собственности на данные материалы от поставщика к покупателю в соответствии с условиями заключенного между ними договора. Это означает, что именно в этот день бухгалтер должен отразить в учете стоимость приобретенных материалов, даже если фактически эти материалы еще находятся в пути (на территории иностранного государства или уже на территории России) или лежат на таможне. Поэтому бухгалтеру придется дебетовать счет 10 «Материалы», в то время как сами материалы еще не оприходованы на склад. Поэтому нужно будет открыть к счету 10 «Материалы» специальный субсчет – «Импортные материалы в пути».

Во-вторых, помимо контрактной стоимости материалов, подлежащей оплате иностранному поставщику, импортер может понести еще целый ряд расходов – на перевозку, страховку, уплату таможенных платежей и т.д. Причем суммы данных расходов и первичные документы, их подтверждающие, нередко появляются уже после того, как материалы перешли в собственность покупателя или даже поступили на его склад. Например, счет-фактура и акт выполненных работ от транспортной компании могут быть получены уже после того, как груз будет доставлен импортеру. Поэтому транспортно-заготовительные расходы обычно также учитывают на отдельном субсчете отдельно от контрактной стоимости товаров.

Порядок учета суммы НДС, подлежащей уплате в связи с импортом материалов, зависит от того, является ли данный налог возмещаемым для конкретной организации. Если фирма-импортер является плательщиком НДС и если импортируемые товары будут использованы при осуществлении операций, облагаемых НДС, сумма НДС является возмещаемой, поэтому ее не относят на счет 10, а начисляют проводкой Дебет 19 Кредит 68 и предъявляют к вычету после принятия на учет поступивших материалов и при наличии документов, подтверждающих факт уплаты НДС. Если же фирма-импортер не является плательщиком НДС, сумму НДС нужно также включить в себестоимость материалов и отнести на счет 10.

Курсовые разницы, возникающие в связи с изменением курса ЦБ РФ между датами признания расходов, и соответственно, задолженностей перед контрагентами, и датами оплаты данных расходов, относят на счет 91 «Прочие доходы и расходы», они не изменяют стоимости приобретаемых материалов.

*Пример 15.* Воспользуемся условиями примеров 7-8, 13 и 14 и предположим, что ЗАО «Мальвина» имеет собственную швейную фабрику, и импортные ткани были приобретены для пошива платьев на фабрике, т.е. в качестве материалов.

Допустим, что учетной политикой ЗАО «Мальвина» не предусмотрено использование счетов 15 и 16 – т.е. что приобретение материалов отражается непосредственно на счете 10 «Материалы», к которому открываются отдельные субсчета для учета транспортно-заготовительных расходов (ТЗР) и материалов в пути.

В этом случае бухгалтер ЗАО «Мальвина» составит следующие записи:

26 октября 20X1 года

Дебет 60, субсчет «Расчеты с перевозчиками», аналитический счет «Расчеты по предоплатам за транспортные услуги» Кредит 51

– 750 000 руб. – перечислена предоплата авиакомпании за транспортные услуги по перевозке груза из Лиона в Москву;

Дебет 76-1, аналитический счет «Расчеты с иностранными страховщиками по страхованию импортных материалов в пути» Кредит 52

– 3000 евро / 102 450 руб. (3000 евро × 34,15 руб./евро) – перечислен страховой взнос.

30 октября 20X1 года

Дебет 10, субсчет «Импортные материалы в пути» Кредит 60, субсчет «Расчеты с иностранными поставщиками»

– 450 000 евро / 15 381 000 руб. (450 000 евро × 34,18 руб./евро) – отражена стоимость приобретенных французских шелковых тканей в момент перехода права собственности к покупателю (в день передачи партии тканей поставщиком перевозчику, несмотря на то, что они находятся в пути).

31 октября 20X1 года

Дебет 10, субсчет «ТЗР по импортным материалам» Кредит 60, субсчет «Расчеты с перевозчиками», аналитический счет «Расчеты за оказанные транспортные услуги»

– 750 000 руб. – отражена сумма расходов на транспортировку тканей из Лиона в Москву (включена в фактическую себестоимость тканей, формируемую по дебету синтетического счета 10 «Материалы»);

Дебет 60, субсчет «Расчеты с перевозчиками», аналитический счет «Расчеты за оказанные транспортные услуги» Кредит 60, субсчет «Расчеты с перевозчиками», аналитический счет «Расчеты по предоплатам за транспортные услуги»

– 750 000 руб. – произведен зачет выплаченной ранее предоплаты транспортных услуг;

Дебет 10, субсчет «ТЗР по импортным материалам» Кредит 76-1, аналитический счет «Расчеты с иностранными страховщиками по страхованию импортных материалов в пути»

– 3000 евро / 102 600 руб. (3000 евро × 34,20 руб./евро) – отражены расходы на страхование тканей в пути;

Дебет 76-1, аналитический счет «Расчеты с иностранными страховщиками по страхованию импортных материалов в пути» Кредит 91-1

– 150 руб. (3000 евро × (34,20 руб./евро – 34,15 руб./евро) = 102 600 руб. – 102 450 руб.) – списана курсовая разница по расчетам со страховой компанией;

Дебет 10, субсчет «ТЗР по импортным материалам» Кредит 76, субсчет «Расчеты по таможенным сборам»

– 50 000 руб. – начислены таможенные сборы за таможенное оформление тканей;

Дебет 76, субсчет «Расчеты по таможенным сборам» Кредит 51

– 50 000 руб. – уплачен таможенный сбор за таможенное оформление тканей;

Дебет 10, субсчет «ТЗР по импортным материалам» Кредит 76, субсчет «Расчеты по таможенным пошлинам»

– 812 130 руб. – начислена таможенная пошлина;

Дебет 76, субсчет «Расчеты по таможенным пошлинам» Кредит 51

– 812 130 руб. – уплачена таможенная пошлина;

Дебет 19 Кредит 68, субсчет «Расчеты по НДС»

– 3 069 851 руб. – начислен НДС;

Дебет 68, субсчет «Расчеты по НДС» Кредит 51

– 3 069 851 руб. – уплачен НДС;

Дебет 91-2 Кредит 60, субсчет «Расчеты с иностранными поставщиками»

– 9000 руб. (450 000 евро × (34,20 руб./евро – 34,18 руб./евро) = 450 000 евро × 34,20 руб./евро – 15 381 000 руб.) – списана курсовая разница по расчетам с иностранным поставщиком (т.к. в соответствии с ПБУ 3/2006 кредиторская задолженность должна быть переоценена по курсу ЦБ РФ на конец каждого месяца, т.е. 31 октября 20X0 года она должна числиться в рублевом эквиваленте по курсу 34,20 руб. в сумме 450 000 евро × 34,20 руб./евро = 15 390 000 руб.);

Дебет 99 Кредит 91-9

– 8850 руб. (9000 – 150) – закрыт счет 91 «Прочие доходы и расходы» в конце месяца (списано превышение прочих расходов над прочими доходами за октябрь 20X0 года).

2 ноября 20X1 года

Дебет 10, субсчет «Материалы на складах» Кредит 10, субсчет «Импортные материалы в пути»

– 15 381 000 руб. – оприходованы поступившие на склад импортные ткани;

Дебет 10, субсчет «ТЗР по импортным материалам» Кредит 60, субсчет «Расчеты с перевозчиками», аналитический счет «Расчеты за оказанные транспортные услуги»

– 60 000 руб. (70 800 – 10 800) – отражены расходы по перевозке партии тканей из Москвы в Курган;

Дебет 19 Кредит 60, субсчет «Расчеты с перевозчиками», аналитический счет «Расчеты за оказанные транспортные услуги»

– 10 800 руб. – отражен НДС по расходам по перевозке партии тканей из Москвы в Курган;

Дебет 10, субсчет «ТЗР по импортным материалам» Кредит 10, 70, 69, ... (или 23)

– 12 000 руб. – отражены расходы по доставке тканей с вокзала г. Кургана до склада фирмы собственным транспортом (счет 23 применяется в случае, если фирма имеет вспомогательный транспортный цех – тогда фактические расходы собирают по дебету счета 23 в корреспонденции со счетами 02, 10, 70, 69 и т.д., а затем себестоимость оказанных транспортных услуг списывается по назначению);

Дебет 68, субсчет «Расчеты по НДС» Кредит 19

– 3 080 651 руб. (3 069 851 + 10 800) – предъявлен к вычету НДС, уплаченный при ввозе тканей, а также НДС, предъявленный перевозчиком при транспортировке груза по России.

3 ноября 20X1 года

Дебет 60, субсчет «Расчеты с иностранными поставщиками» Кредит 52

– 450 000 евро / 15 327 000 руб. (450 000 евро × 34,06 руб./евро) – перечислено иностранному поставщику за ткани;

Дебет 60, субсчет «Расчеты с иностранными поставщиками» Кредит 91-1

– 63 000 руб. (450 000 евро × (34,20 руб./евро – 34,06 руб./евро) = 15 390 000 руб. – 15 327 000 руб.) – списана курсовая разница по расчетам с иностранным поставщиком.

30 ноября 20X1 года

Дебет 91-9 Кредит 99

– 63 000 руб. – закрыт счет 91 «Прочие доходы и расходы» в конце ноября.

Если учетной политикой организации-импортера предусмотрено использование счетов 15 и 16, бухгалтерские записи по учету импорта материалов будут осуществляться следующим образом:

– все расходы на приобретение материалов будут отражаться по дебету счета 15, в том числе и контрактная стоимость материалов, которую следу-

ет отнести в дебет счета 15 в момент перехода права собственности на эти материалы от иностранного поставщика к фирме-импортеру;

– при поступлении материалов на склад они будут оприходованы по учетной стоимости по дебету счета 10 в корреспонденции с кредитом счета 15;

– в конце месяца бухгалтер спишет отклонение между фактическими затратами на приобретение импортных материалов (отраженное по дебету счета 15) с учетной стоимостью оприходованных материалов (отраженной по кредиту счета 15) со счета 15 на счет 16.

Счет 15 может иметь дебетовое сальдо на конец месяца в случае, если материалы уже перешли в собственность организации-импортера, но еще не поступили на ее склады (т.е. фактически находятся в пути). В такой ситуации списание суммы расходов, относящихся к данной партии материалов, со счета 15 на счет 16 не производится.

*Пример 16.* Изменим условия примера 15. Предположим, что учетной политикой ЗАО «Мальвина» предусмотрено использование счетов 15 и 16. Допустим также, что учетная стоимость приобретаемых тканей составляет 17 150 000 руб.

В этом случае бухгалтер ЗАО «Мальвина» составит следующие записи:

26 октября 20X1 года

Дебет 60, субсчет «Расчеты с перевозчиками», аналитический счет «Расчеты по предоплатам за транспортные услуги» Кредит 51

– 750 000 руб. – перечислена предоплата авиакомпании за транспортные услуги по перевозке груза из Лиона в Москву;

Дебет 76-1, аналитический счет «Расчеты с иностранными страховщиками по страхованию импортных материалов в пути» Кредит 52

– 3000 евро / 102 450 руб. (3 000 евро × 34,15 руб./евро) – перечислен страховой взнос.

30 октября 20X1 года

Дебет 15 Кредит 60, субсчет «Расчеты с иностранными поставщиками»

– 450 000 евро / 15 381 000 руб. (450 000 евро × 34,18 руб./евро) – отражена стоимость приобретенных французских шелковых тканей в момент перехода права собственности к покупателю (в день передачи партии тканей поставщиком перевозчику, несмотря на то, что они находятся в пути).

31 октября 20X1 года

Дебет 15 Кредит 60, субсчет «Расчеты с перевозчиками», аналитический счет «Расчеты за оказанные транспортные услуги»

– 750 000 руб. – отражена сумма расходов на транспортировку тканей из Лиона в Москву (включена в фактическую себестоимость тканей, формируемую по дебету синтетического счета 10 «Материалы»);

Дебет 60, субсчет «Расчеты с перевозчиками», аналитический счет «Расчеты за оказанные транспортные услуги» Кредит 60, субсчет «Расчеты

с перевозчиками», аналитический счет «Расчеты по предоплатам за транспортные услуги»

– 750 000 руб. – произведен зачет выплаченной ранее предоплаты транспортных услуг;

Дебет 15 Кредит 76-1, аналитический счет «Расчеты с иностранными страховщиками по страхованию импортных материалов в пути»

– 3000 евро / 102 600 руб. (3000 евро × 34,20 руб./евро) – отражены расходы на страхование тканей в пути;

Дебет 76-1, аналитический счет «Расчеты с иностранными страховщиками по страхованию импортных материалов в пути» Кредит 91-1

– 150 руб. (3000 евро × (34,20 руб./евро – 34,15 руб./евро) = 102 600 руб. – 102 450 руб.) – списана курсовая разница по расчетам со страховой компанией;

Дебет 15 Кредит 76, субсчет «Расчеты по таможенным сборам»

– 50 000 руб. – начислены таможенные сборы за таможенное оформление тканей;

Дебет 76, субсчет «Расчеты по таможенным сборам» Кредит 51

– 50 000 руб. – уплачен таможенный сбор за таможенное оформление тканей;

Дебет 15 Кредит 76, субсчет «Расчеты по таможенным пошлинам»

– 812 130 руб. – начислена таможенная пошлина;

Дебет 76, субсчет «Расчеты по таможенным пошлинам» Кредит 51

– 812 130 руб. – уплачена таможенная пошлина;

Дебет 19 Кредит 68, субсчет «Расчеты по НДС»

– 3 069 851 руб. – начислен НДС;

Дебет 68, субсчет «Расчеты по НДС» Кредит 51

– 3 069 851 руб. – уплачен НДС;

Дебет 91-2 Кредит 60, субсчет «Расчеты с иностранными поставщиками»

– 9000 руб. (450 000 евро × (34,20 руб./евро – 34,18 руб./евро) = 450 000 евро × 34,20 руб./евро – 15 381 000 руб.) – списана курсовая разница по расчетам с иностранным поставщиком (т.к. в соответствии с ПБУ 3/2006 кредиторская задолженность должна быть переоценена по курсу ЦБ РФ на конец каждого месяца, т.е. 31 октября 20X0 года она должна числиться в рублевом эквиваленте по курсу 34,20 руб. в сумме 450 000 евро × 34,20 руб./евро = 15 390 000 руб.);

Дебет 99 Кредит 91-9

– 8850 руб. (9000 – 150) – закрыт счет 91 «Прочие доходы и расходы» в конце месяца (списано превышение прочих расходов над прочими доходами за октябрь 2006 года).

2 ноября 20X1 года

Дебет 10 Кредит 15

– 17 000 000 руб. – оприходованы поступившие на склад импортные ткани по учетной цене;

Дебет 15 Кредит 60, субсчет «Расчеты с перевозчиками», аналитический счет «Расчеты за оказанные транспортные услуги»

– 60 000 руб. (70 800 – 10 800) – отражены расходы по перевозке партии тканей из Москвы в Курган;

Дебет 19 Кредит 60, субсчет «Расчеты с перевозчиками», аналитический счет «Расчеты за оказанные транспортные услуги»

– 10 800 руб. – отражен НДС по расходам по перевозке партии тканей из Москвы в Курган;

Дебет 15 Кредит 10, 70, 69, ... (или 23)

– 12 000 руб. – отражены расходы по доставке тканей с вокзала г. Кургана до склада фирмы собственным транспортом (счет 23 применяется в случае, если фирма имеет вспомогательный транспортный цех – тогда фактические расходы собирают по дебету счета 23 в корреспонденции со счетами 02, 10, 70, 69 и т.д., а затем себестоимость оказанных транспортных услуг списывается по назначению);

Дебет 68, субсчет «Расчеты по НДС» Кредит 19

– 3 080 651 руб. (3 069 851 + 10 800) – предъявлен к вычету НДС, уплаченный при ввозе тканей, а также НДС, предъявленный перевозчиком при транспортировке груза по России.

В результате вышеуказанных записей по дебету счета 15 были собраны все фактические затраты на приобретение импортных тканей, т.е. сформирована их фактическая себестоимость в размере:

$15\,381\,000 + 750\,000 + 102\,600 + 50\,000 + 812\,130 + 60\,000 + 12\,000 = 17\,167\,730$  руб.

3 ноября 20X1 года

Дебет 60, субсчет «Расчеты с иностранными поставщиками» Кредит 52

– 450 000 евро / 15 327 000 руб. (450 000 евро × 34,06 руб./евро) – перечислено иностранному поставщику за ткани;

Дебет 60, субсчет «Расчеты с иностранными поставщиками» Кредит 91-1

– 63 000 руб. (450 000 евро × (34,20 руб./евро – 34,06 руб./евро) = 15 390 000 руб. – 15 327 000 руб.) – списана курсовая разница по расчетам с иностранным поставщиком.

30 ноября 20X1 года

Дебет 16 Кредит 15

– 17 730 руб. – списано отклонение стоимости приобретенных тканей (т.к. фактические затраты на приобретение тканей, собранные по дебету счета 15, составили 17 167 730 руб., а учетная стоимость тканей составляет 17 150 000 руб.);

Дебет 91-9 Кредит 99

– 63 000 руб. – закрыт счет 91 «Прочие доходы и расходы». *Окончание примера.*

*Бухгалтерские записи по учету импорта товаров в торговых организациях*

Как и в случае с импортом материалов, датой принятия импортных товаров к бухгалтерскому учету является дата перехода права собственности на данные товары от поставщика к покупателю в соответствии с условиями заключенного между ними договора, а потому именно в этот день бухгалтер должен отразить в учете стоимость приобретенных товаров, даже если фактически эти товары еще находятся в пути (на территории иностранного государства или уже на территории России) или лежат на таможне.

В случае, если торговая организация не использует счета 15 и 16 при приобретении товаров, формирование фактической стоимости приобретения товаров вплоть до момента их фактического поступления на склад следует осуществлять на отдельном субсчете, открываемом к счету 41 «Товары». Например, можно открыть субсчет 41-5 «Приобретение импортных товаров». По дебету этого субсчета будут собираться фактические расходы на приобретение импортных товаров, а в момент поступления этих товаров на склад будет оформляться запись с кредита субсчета 41-5 в дебет субсчета:

– 41-1 – если фирма занимается оптовой торговлей, или в случае осуществления смешанной торговли предполагает продать данные товары оптом;

– 41-2 – если фирма занимается розничной торговлей, или при осуществлении смешанной торговли предполагает продать данные товары в розницу.

В этом случае сальдо субсчета 41-5 будет отражать фактические затраты на приобретение импортных товаров, на данный момент находящихся в пути.

Суммы таможенных сборов и пошлин относятся в дебет счета 41. А вот сумма НДС может быть возмещаемой, если фирма-импортер является плательщиком НДС (не находится на «упрощенке», ЕНВД, патентной системе налогообложения, не получила освобождение от исполнения обязанностей плательщика НДС) и если импортируемые товары будут использованы при осуществлении операций, облагаемых НДС. Поэтому в случае, если она является возмещаемой, ее не относят на счет 41, а начисляют проводкой Дебет 19 Кредит 68, и после уплаты данной суммы НДС и принятия на учет импортных товаров – при наличии документов, подтверждающих факт уплаты НДС – она подлежит вычету, который отражается обратной проводкой. Если же фирма-импортер не является плательщиком НДС, сумму НДС нужно также включить в покупную стоимость товара и отнести в дебет счета 41.

*Пример 17.* Вновь воспользуемся условиями примеров 7–8, 13 и 14, но теперь предположим, что ЗАО «Мальвина» занимается оптовой торговлей тканями и приобрело французские шелковые ткани для последующей перепродажи.

Предположим, что учетной политикой не предусмотрено использование счетов 15 и 16, а формирование стоимости импортных товаров осуществляется на субсчете 41-5.

В этом случае бухгалтер ЗАО «Мальвина» отразит операции по импорту тканей проводками:

26 октября 20X1 года

Дебет 60, субсчет «Расчеты с перевозчиками», аналитический счет «Расчеты по предоплатам за транспортные услуги» Кредит 51

– 750 000 руб. – перечислена предоплата авиакомпании за транспортные услуги по перевозке груза из Лиона в Москву;

Дебет 76-1, аналитический счет «Расчеты с иностранными страховщиками по страхованию импортных материалов в пути» Кредит 52

– 3000 евро / 102 450 руб. (3000 евро × 34,15 руб./евро) – перечислен страховой взнос.

30 октября 20X1 года

Дебет 41-5 Кредит 60, субсчет «Расчеты с иностранными поставщиками»

– 450 000 евро / 15 381 000 руб. (450 000 евро × 34,18 руб./евро) – отражена стоимость приобретенных французских шелковых тканей в момент перехода права собственности к покупателю (в день передачи партии тканей поставщиком перевозчику, несмотря на то, что данные товары находятся в пути).

31 октября 20X1 года

Дебет 41-5 Кредит 60, субсчет «Расчеты с перевозчиками», аналитический счет «Расчеты за оказанные транспортные услуги»

– 750 000 руб. – отражена сумма расходов на транспортировку тканей из Лиона в Москву;

Дебет 60, субсчет «Расчеты с перевозчиками», аналитический счет «Расчеты за оказанные транспортные услуги» Кредит 60, субсчет «Расчеты с перевозчиками», аналитический счет «Расчеты по предоплатам за транспортные услуги»

– 750 000 руб. – произведен зачет выплаченной ранее предоплаты транспортных услуг;

Дебет 41-5 Кредит 76-1, аналитический счет «Расчеты с иностранными страховщиками по страхованию импортных материалов в пути»

– 3000 евро / 102 600 руб. (3000 евро × 34,20 руб./евро) – отражены расходы на страхование тканей в пути;

Дебет 76-1, аналитический счет «Расчеты с иностранными страховщиками по страхованию импортных материалов в пути» Кредит 91-1

– 150 руб. ( $3000 \text{ евро} \times (34,20 \text{ руб./евро} - 34,15 \text{ руб./евро}) = 102\,600 \text{ руб.} - 102\,450 \text{ руб.}$ ) – списана курсовая разница по расчетам со страховой компанией;

Дебет 41-5 Кредит 76, субсчет «Расчеты по таможенным сборам»

– 50 000 руб. - начислены таможенные сборы за таможенное оформление тканей;

Дебет 76, субсчет «Расчеты по таможенным сборам» Кредит 51

– 50 000 руб. – уплачен таможенный сбор за таможенное оформление тканей;

Дебет 41-5 Кредит 76, субсчет «Расчеты по таможенным пошлинам»

– 812 130 руб. – начислена таможенная пошлина;

Дебет 76, субсчет «Расчеты по таможенным пошлинам» Кредит 51

– 812 130 руб. – уплачена таможенная пошлина;

Дебет 19 Кредит 68, субсчет «Расчеты по НДС»

– 3 069 851 руб. – начислен НДС;

Дебет 68, субсчет «Расчеты по НДС» Кредит 51

– 3 069 851 руб. – уплачен НДС;

Дебет 91-2 Кредит 60, субсчет «Расчеты с иностранными поставщиками»

– 9000 руб. ( $450\,000 \text{ евро} \times (34,20 \text{ руб./евро} - 34,18 \text{ руб./евро}) = 450\,000 \text{ евро} \times 34,20 \text{ руб./евро} - 15\,381\,000 \text{ руб.}$ ) – списана курсовая разница по расчетам с иностранным поставщиком (т.к. в соответствии с ПБУ 3/2006 кредиторская задолженность должна быть переоценена по курсу ЦБ РФ на конец каждого месяца, т.е. 31 октября 20X1 года она должна числиться в рублевом эквиваленте по курсу 34,20 руб. в сумме  $450\,000 \text{ евро} \times 34,20 \text{ руб./евро} = 15\,390\,000 \text{ руб.}$ );

Дебет 99 Кредит 91-9

– 8850 руб. (9000 – 150) – закрыт счет 91 «Прочие доходы и расходы» в конце месяца (списано превышение прочих расходов над прочими доходами за октябрь 20X1 года).

2 ноября 20X1 года

Дебет 41-5 Кредит 60, субсчет «Расчеты с перевозчиками», аналитический счет «Расчеты за оказанные транспортные услуги»

– 60 000 руб. (70 800 – 10 800) – отражены расходы по перевозке партии тканей из Москвы в Курган;

Дебет 19 Кредит 60, субсчет «Расчеты с перевозчиками», аналитический счет «Расчеты за оказанные транспортные услуги»

– 10 800 руб. – отражен НДС по расходам по перевозке партии тканей из Москвы в Курган;

Дебет 41-5 Кредит 10, 70, 69, ...

– 12 000 руб. – отражены расходы по доставке тканей с вокзала г. Кургана до склада фирмы собственным транспортом;

Дебет 41-1 Кредит 41-5

– 17 167 730 руб. – оприходованы поступившие на склад импортные ткани;

Дебет 68, субсчет «Расчеты по НДС» Кредит 19

– 3 080 651 руб. (3 069 851 + 10 800) – предъявлен к вычету НДС, уплаченный при ввозе тканей, а также НДС, предъявленный перевозчиком при транспортировке груза по России.

3 ноября 20X1 года

Дебет 60, субсчет «Расчеты с иностранными поставщиками» Кредит 52

– 450 000 евро / 15 327 000 руб. (450 000 евро × 34,06 руб./евро) – перечислено иностранному поставщику за ткани;

Дебет 60, субсчет «Расчеты с иностранными поставщиками» Кредит 91-1

– 63 000 руб. (450 000 евро × (34,20 руб./евро – 34,06 руб./евро) = 15 390 000 руб. – 15 327 000 руб.) – списана курсовая разница по расчетам с иностранным поставщиком.

30 ноября 20X1 года

Дебет 91-9 Кредит 99

– 63 000 руб. – закрыт счет 91 «Прочие доходы и расходы» в конце ноября. *Окончание примера.*

Если торговая фирма применяет счета 15 и 16, фактические затраты на приобретение импортных товаров будут отражаться по дебету счета 15, а оприходование товаров в момент их поступления на склад будет производиться по дебету субсчета 41-1 или 41-2 в корреспонденции с кредитом счета 15.

В этом случае записи по счету 41 до момента фактического поступления товаров на склад торговой организации-импортера не производятся, а стоимость товаров, находящихся в пути, отражается только по дебету счета 15 (который в этом случае может иметь сальдо на конец месяца).

Акциз в торговых организациях представляет собой невозмещаемый налог, поэтому его сумма включается в стоимость товара, т.е. относится на счет 15 (при использовании счетов 15 и 16) или непосредственно на счет 41 (если фирма не применяет счета 15 и 16).

*Пример 18.* Продолжим рассматривать примеры 9, 11 и 12, где ОАО «Делия» ввозит в Россию партию немецкого пива. Предположим, что ОАО «Делия» занимается розничной торговлей (например, имеет сеть магазинов) в регионе, где розничная торговля переведена на ЕНВД, и все торговые точки ОАО «Делия» подпадают под действие данного специального налогового режима, поэтому права на предъявление НДС к вычету у ОАО «Делия» нет.

В соответствии с учетной политикой ОАО «Делия» учет товаров осуществляется с использованием счетов 15 и 16 без применения торговой наценки, учетная цена одной банки немецкого пива составляет 30 руб.,

транспортные расходы по доставке товаров до складов и супермаркетов включаются в состав расходов на продажу.

Напомним сведения, изложенные в примерах 9, 11 и 12:

– ОАО «Делия» закупило 50 000 банок немецкого пива;

– контрактная стоимость товара на условии СІР Санкт-Петербург составила 22 000 евро, что по курсу на дату подачи таможенной декларации составляет 746 900 руб., контрактом предусмотрено, что переход права собственности к российскому покупателю происходит в момент передачи товара перевозчику, а расчеты за товар производятся посредством аккредитива;

– поскольку таможенная стоимость составляет более 450 000,01 руб., но не превышает 1 200 000 руб., таможенный сбор за таможенное оформление товара составляет 2000 руб.;

– таможенная пошлина составляет 509 250 руб.;

– сумма акциза составляет 47 750 руб.;

– сумма НДС, подлежащая уплате при ввозе пива, составляет 234 702 руб.

Предположим, что операции осуществлялись следующим образом:

– 13 ноября 20X1 года ОАО «Делия» открыло аккредитив в пользу немецкого поставщика в сумме 22 000 евро;

– немецкий поставщик передал партию пива перевозчику (авиакомпания) 15 ноября 20X1 года, в тот же день деньги были списаны банком с аккредитива;

– груз прибыл в Санкт-Петербург 16 ноября 20X1 года, в тот же день была подана и принята таможенным органом таможенная декларация, и в тот же день были перечислены все таможенные платежи, включая акцизы и НДС;

– расходы на доставку товара в супермаркеты силами российской транспортной компании составили 59 000 руб., в т.ч. НДС 9000 руб., товар фактически поступил в розничную сеть и был оприходован 17 ноября 20X1 года, документы от транспортной компании поступили в тот же день и были оплачены 20 ноября 20X1 года;

– с 17 по 30 ноября было продано 18 000 банок из данной партии немецкого пива по цене 41,90 руб. за банку;

– предположим, что расходы на продажу (за исключением транспортных расходов) за ноябрь 20X1 года составили 68 000 руб.

Курс евро, установленный ЦБ РФ, составлял:

– 13 ноября 20X1 года – 34,03 руб. за евро;

– 15 ноября 20X1 года – 34,00 руб. за евро; – 16 ноября 20X1 года – 33,95 руб. за евро; – 17 ноября 20X1 года – 33,82 руб. за евро. В этом случае бухгалтеру ОАО «Делия» следует отразить вышеуказанные операции следующими бухгалтерскими записями:

13 ноября 20X1 года

Дебет 55-1 Кредит 52

– 22 000 евро / 748 660 руб. (22 000 евро × 34,03 руб./евро) – открыт аккредитив в пользу немецкого поставщика (переведены банком денежные средства с валютного счета на специальный счет).

15 ноября 20X1 года

Дебет 15 Кредит 60, субсчет «Расчеты с иностранными поставщиками»

– 22 000 евро / 748 000 руб. (22 000 евро × 34,00 руб./евро) – отражена стоимость приобретенного немецкого пива в момент перехода права собственности к покупателю (в день передачи партии пива поставщиком перевозчику, несмотря на то, что они находятся в пути);

Дебет 60, субсчет «Расчеты с иностранными поставщиками» Кредит 55-1

– 22 000 евро / 748 000 руб. (22 000 евро × 34,00 руб./евро) – оплачена партия пива с аккредитива;

Дебет 91-2 Кредит 55-1

– 660 руб. (22 000 евро × (34,03 руб./евро – 34,00 руб./евро) = 748 660 – 748 000) – списана курсовая разница по аккредитиву.

16 ноября 20X1 года

Дебет 15 Кредит 76, субсчет «Расчеты по таможенным сборам»

– 2000 руб. – начислен таможенный сбор за таможенное оформление партии пива;

Дебет 76, субсчет «Расчеты по таможенным сборам» Кредит 51

– 2000 руб. – уплачен таможенный сбор за таможенное оформление партии пива;

Дебет 15 Кредит 76, субсчет «Расчеты по таможенным пошлинам»

– 509 250 руб. – начислена таможенная пошлина;

Дебет 76, субсчет «Расчеты по таможенным пошлинам» Кредит 51

– 509 250 руб. – уплачена таможенная пошлина;

Дебет 15 Кредит 68, субсчет «Расчеты по акцизам»

– 47 750 руб. – начислен акциз;

Дебет 68, субсчет «Расчеты по акцизам» Кредит 51

– 47 750 руб. – уплачен акциз;

Дебет 15 Кредит 68, субсчет «Расчеты по НДС»

– 234 702 руб. – начислен НДС;

Дебет 68, субсчет «Расчеты по НДС» Кредит 51

– 234 702 руб. – уплачен НДС.

17 ноября 20X1 года

Дебет 41-2 Кредит 15

– 1 500 000 руб. (50 000 банок × 30 руб.) – оприходовано поступившее в магазины пиво по учетной цене;

Дебет 44 Кредит 60, субсчет «Расчеты с перевозчиками», аналитический счет «Расчеты за оказанные транспортные услуги»

– 59 000 руб. – отражены расходы по доставке пива в магазины.

20 ноября 20X1 года

Дебет 60, субсчет «Расчеты с перевозчиками», аналитический счет «Расчеты за оказанные транспортные услуги» Кредит 51

– 59 000 руб. – оплачены услуги транспортной компании.

с 17 по 30 ноября 20X1 года

Дебет 50 Кредит 90-1

– 754 200 руб. (18 000 банок × 41,90 руб.) – отражена выручка от продажи немецкого пива;

Дебет 90-2 Кредит 41-2

– 540 000 руб. (18 000 банок × 30 руб.) – списана учетная стоимость проданного немецкого пива.

в течение ноября 20X1 года

Дебет 44 Кредит 02, 10, 70, 69, 60 и т.д.

– 68 000 руб. – отражены расходы на продажу.

30 ноября 20X1 года

Дебет 16 Кредит 15

– 41 702 руб. – списано отклонение стоимости приобретенного немецкого пива (т.к. учетная стоимость пива составляет 1 500 000 руб., а фактические затраты на приобретение пива, собранные по дебету счета 15, составили  $748\,000 + 2\,000 + 509\,250 + 47\,750 + 234\,702 = 1\,541\,702$  руб.);

Дебет 90-2 Кредит 16

– 15 012,72 руб. ( $(41\,702 \text{ руб.} : 50\,000 \text{ банок}) \times 18\,000 \text{ банок} = (41\,702 \text{ руб.} : 1\,500\,000 \text{ руб.}) \times 540\,000 \text{ руб.}$ ) – списано отклонение в части, приходящейся на реализованное пиво;

Дебет 90, субсчет «Коммерческие расходы» Кредит 16

– 127 000 руб. (59 000 + 68 000) – списаны расходы на продажу;

Дебет 90-9 Кредит 99

– 72 187,28 руб. (754 200 – 540 000 – 15 012,72 – 127 000) – выявлен финансовый результат от продаж за ноябрь 20X1 года;

Дебет 99 Кредит 91-9

– 660 руб. – закрыт счет 91 «Прочие доходы и расходы» за ноябрь 20X1 года. *Окончание примера.*

*Особенности учета импорта основных средств. Условия признания объекта в качестве основного средства*

Критерии, позволяющие отнести импортируемый организацией объект к основным средствам, установлены в ПБУ 6/01 «Учет основных средств». Согласно пункту 4 ПБУ 6/01 актив принимается организацией к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, если одновременно выполняются следующие условия:

1) объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;

2) объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

3) организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;

4) объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Таким образом, если организация импортирует материальный объект, который предназначен для использования в основной деятельности в течение длительного времени (более одного года), эксплуатация которого будет приносить доходы и который не планируется перепродавать (по крайней мере, в ближайшем будущем), этот объект следует считать основным средством. А потому операции по его приобретению должны отражаться в порядке, установленном ПБУ 6/01 и Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств.

*Порядок формирования первоначальной стоимости импортных основных средств*

В соответствии с пунктом 7 ПБУ 6/01 основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, под которой согласно пункту 8 ПБУ 6/01 понимается сумма фактических затрат организации на их приобретение, сооружение и изготовление, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ). В перечень фактических затрат на приобретение основных средств, в частности, включены:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу), а также суммы, уплачиваемые за доставку объекта и приведение его в состояние, пригодное для использования;
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств;
- таможенные пошлины и таможенные сборы;
- невозмещаемые налоги, государственная пошлина, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением объекта основных средств.

Поскольку стоимость импортных основных средств обычно выражена в иностранной валюте, необходимо осуществить перевод данных сумм в рубли – ведь первым требованием к ведению бухгалтерского учета в РФ является то, что бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций организаций ведется в валюте РФ – в рублях.

Пересчет стоимости импортного основного средства в рубли должен производиться в соответствии с пунктом 16 ПБУ 6/01, а также с требова-

ниями ПБУ 3/2006. Оценка импортируемых основных средств производится в рублях путем пересчета суммы в иностранной валюте по курсу Центрального банка РФ, действующему на дату принятия объекта к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы.

Такой подход полностью соответствует требованиям ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте», согласно которому:

– стоимость активов, выраженная в иностранной валюте, подлежит пересчету в рубли по курсу ЦБ РФ, действующему на дату совершения операции с этим активом;

– датой совершения операции по импорту имущества считается дата перехода права собственности к импортеру на импортированное имущество, поэтому стоимость основного средства пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ на дату приема объекта к учету на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы»;

– для составления отчетности стоимость основных средств принимается в оценке в рублях по курсу ЦБ РФ, действовавшему на дату совершения операции, в результате которой данное основное средство было принято к учету, т.е. последующей переоценки объекта с учетом изменений курса ЦБ РФ (в т.ч. и при вводе объекта в эксплуатацию с кредита счета 08 в дебет счета 01 «Основные средства») не предусмотрено.

Пересчет стоимости основных средств производится по курсу ЦБ РФ на дату принятия объекта к учету именно в качестве вложений во внеоборотные активы.

*Пример 19.* Российское производственное предприятие ЗАО «Максимус» по внешнеторговому контракту приобретает у голландской фирмы Berghaas на условии поставки FAS Роттердам партию инструментальных фрезерных станков с числовым программным управлением (код по ТН ВЭД 8459 61 100 0).

Контрактная стоимость партии станков составила 300 000 евро. Условие поставки FAS Роттердам предполагает, что продавец считается выполнившим свое обязательство по поставке с момента размещения товара вдоль борта зафрахтованного покупателем судна, и именно с этого момента покупатель должен нести все расходы и риски гибели или повреждения товара. Данное условие поставки не содержит прямого указания на момент перехода права собственности к покупателю, поэтому предположим, что в контракте между ЗАО «Максимус» и голландской фирмой Berghaas прописано, что момент перехода права собственности на товар совпадает с моментом перехода рисков гибели и повреждения товаров – т.е. право собственности на станки переходит к ЗАО «Максимус» в момент размещения станков вдоль борта судна.

Для доставки груза из порта Роттердама до порта Мурманска ЗАО «Максимус» зафрахтовало голландское судно, стоимость услуг данного

перевозчика составила 28 000 евро. Также ЗАО «Максимус» оплатило расходы по страхованию груза в пути в размере 4000 евро. Расходы по погрузке станков на борт судна в Роттердаме включены в стоимость фрахта, а расходы по выгрузке станков в порту Мурманска оплачены ЗАО «Максимус» в сумме 18 000 руб. Доставка станков из Мурманска до вокзала в городе, где расположен завод ЗАО «Максимус», осуществлена железнодорожным транспортом, расходы на доставку составили 118 000 руб., в т.ч. НДС 18 000 руб., а расходы на доставку станков с вокзала на завод силами собственного транспортного цеха и на монтаж станков силами собственного ремонтного цеха составили 96 000 руб.

Ставка ввозной таможенной пошлины в соответствии с Таможенным тарифом РФ составляет 10% от таможенной стоимости ввозимых станков.

Предположим, что курс евро, установленный ЦБ РФ, составил:

– на дату размещения груза голландским поставщиком вдоль борта зафрахтованного судна – 33,80 руб. за евро;

– на дату прибытия груза в порт Мурманска и подачи таможенной декларации (и ее принятия таможенным органом) – 33,65 руб. за евро.

В изложенной ситуации первоначальная стоимость приобретенных станков будет формироваться следующим образом:

1) контрактная стоимость пересчитывается в рубли по курсу на момент перехода права собственности к российскому покупателю, т.е. 33,80 руб. за евро, и составляет:

$$300\,000 \text{ евро} \times 33,80 \text{ руб./евро} = 10\,140\,000 \text{ руб.};$$

2) в первоначальную стоимость станков включаются стоимость фрахта, расходы на страхование груза в пути и его выгрузку в порту Мурманска, причем расходы, осуществленные в валюте, пересчитываются в рубли на дату фактического оказания услуг (в нашем случае - на дату прибытия груза в порт Мурманска):

$$(28\,000 \text{ евро} + 4\,000 \text{ евро}) \times 33,65 \text{ руб./евро} + 18\,000 \text{ руб.} = 1\,094\,800 \text{ руб.};$$

3) таможенная стоимость станков определяется по курсу на дату подачи таможенной декларации путем суммирования контрактной стоимости, стоимости фрахта, расходов на страхование груза в пути и его выгрузку в порту Мурманска, в результате чего получаем:

$$(300\,000 \text{ евро} + 28\,000 \text{ евро} + 4\,000 \text{ евро}) \times 33,65 \text{ руб./евро} + 18\,000 \text{ руб.} = 11\,189\,800 \text{ руб.};$$

4) поскольку таможенная стоимость импортируемых станков получилась более 10 000 000,01 руб., но не выше 30 000 000,00 руб., таможенный сбор за их оформление составит 30 000 руб.;

5) таможенная пошлина по импортируемым станкам составляет:

$$11\,189\,800 \text{ руб.} \times 10\% = 1\,118\,980 \text{ руб.};$$

6) кроме того, в стоимость станков следует включить расходы на доставку станков железнодорожным транспортом без учета НДС в сумме:

$118\ 000 - 18\ 000 = 100\ 000$  руб.;

7) также в стоимость станков включаются расходы на их доставку на завод и их монтаж в размере 96 000 руб.

В результате первоначальная стоимость приобретенных станков составит:

$10\ 140\ 000 + 1\ 094\ 800 + 50\ 000 + 1\ 118\ 980 + 100\ 000 + 96\ 000 = 12\ 599\ 780$  руб.

При ввозе станков необходимо также уплатить НДС, но, поскольку он является возмещаемым налогом, включать его в первоначальную стоимость станков не нужно. Налоговая база по НДС рассчитывается путем суммирования таможенной стоимости и таможенной пошлины, т.е.  $11\ 189\ 800 + 1\ 118\ 980 = 12\ 308\ 780$  руб.

А сумма НДС, подлежащая уплате в связи с ввозом станков, составляет:  $12\ 308\ 780$  руб.  $\times 18\% = 2\ 215\ 580$  руб. *Окончание примера.*

*Бухгалтерские записи по учету импорта основных средств*

Учет расходов на приобретение основных средств осуществляется на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», в дебет которого относится покупная (контрактная) стоимость приобретаемого объекта в момент перехода права собственности на него к импортеру, а также все расходы, связанные с импортом, доставкой, монтажом и т.д., по мере их осуществления.

После того, как объект основных средств готов к эксплуатации – смонтирован, зарегистрирован (если регистрация предусмотрена законом) и т.д. – его стоимость, определяемая путем сложения всех затрат, отнесенных в дебет счета 08, переносится с кредита счета 08 в дебет счета 01 «Основные средства».

А с первого числа следующего месяца начинается амортизация данного основного средства в порядке, установленном учетной политикой.

*Пример 20.* Продолжим рассматривать пример 19 и предположим, что операции осуществлялись следующим образом:

– в соответствии с условиями контракта 2 ноября 20X1 года голландскому поставщику была перечислена предоплата в размере 100 000 евро;

– стоимость фрахта в размере 28 000 руб. была перечислена голландскому перевозчику 3 ноября 20X1 года;

– станки были расположены голландским поставщиком вдоль борта зафрахтованного судна 6 ноября 20X1 года, в тот же день была оформлена страховка на груз стоимостью 4000 евро;

– груз прибыл в Мурманск 10 ноября 20X1 года, в тот же день была подана и принята таможенным органом таможенная декларация и уплачены все таможенные платежи и НДС, а также оплачены расходы по выгрузке станков в сумме 18 000 руб. и стоимость перевозки груза железнодорожным транспортом в сумме 118 000 руб. (включая НДС 18 000 руб.);

– доставка станков на завод и их монтаж произведены 13 ноября 20X1 года, в тот же день они введены в эксплуатацию;

– оставшаяся часть стоимости станков (200 000 евро) была перечислена голландскому поставщику 11 декабря 20X1 года;

Курс евро, установленный ЦБ РФ, составлял:

- 2 ноября 20X1 года – 34,07 руб. за евро;
- 3 ноября 20X1 года – 34,06 руб. за евро;
- 6 ноября 20X1 года – 33,80 руб. за евро;
- 10 ноября 20X1 года – 33,65 руб. за евро;
- 13 ноября 20X1 года – 34,03 руб. за евро;
- 30 ноября 20X1 года – 33,70 руб. за евро;
- 11 декабря 20X1 года – 34,20 руб. за евро.

Бухгалтер ЗАО «Максимум» отразит операции по приобретению импортных станков следующими записями:

2 ноября 20X1 года

Дебет 60, субсчет «Расчеты с иностранными поставщиками», аналитический счет «Расчеты по предоплатам» Кредит 52

– 100 000 евро / 3 407 000 руб. (100 000 евро × 34,07 руб./евро) – перечислена предоплата иностранному поставщику.

3 ноября 20X1 года

Дебет 60, субсчет «Расчеты с иностранными перевозчиками», аналитический счет «Расчеты по предоплатам за транспортные услуги» Кредит 52

– 28 000 евро / 953 680 руб. (28 000 евро × 34,06 руб./евро) – перечислена предоплата иностранному перевозчику.

6 ноября 20X1 года

Дебет 08-4 Кредит 60, субсчет «Расчеты с иностранными поставщиками», аналитический счет «Расчеты за отгруженные ценности»

– 300 000 евро / 10 140 000 руб. (300 000 евро × 33,80 руб./евро) – отражена стоимость приобретенных станков в момент перехода права собственности к покупателю (несмотря на то, что станки еще находятся на территории иностранного государства, а впоследствии в пути);

Дебет 60, субсчет «Расчеты с иностранными поставщиками», аналитический счет «Расчеты за отгруженные ценности» Кредит 60, субсчет «Расчеты с иностранными поставщиками», аналитический счет «Расчеты по предоплатам»

– 100 000 евро / 3 380 000 руб. (100 000 евро × 33,80 руб./евро) – перечислена предоплата иностранному поставщику;

Дебет 91-2 Кредит 60, субсчет «Расчеты с иностранными поставщиками», аналитический счет «Расчеты по предоплатам»

– 27 000 руб. (100 000 евро × (34,07 руб./евро – 33,80 руб./евро) = 3 407 000 руб. – 3 380 000 руб.) – списана курсовая разница по расчетам с иностранным поставщиком по предоплатам;

Дебет 76-1, аналитический счет «Расчеты с иностранными страховщиками по страхованию импортных товаров в пути» Кредит 52

– 4000 евро / 135 200 руб. ( $4000 \text{ евро} \times 33,80 \text{ руб./евро}$ ) – перечислен страховой взнос.

10 ноября 20X1 года

Дебет 08-4 Кредит 60, субсчет «Расчеты с иностранными перевозчиками», аналитический счет «Расчеты за оказанные услуги»

– 28 000 евро / 942 200 руб. ( $28 000 \text{ евро} \times 33,65 \text{ руб./евро}$ ) – включена стоимость фрахта в первоначальную стоимость приобретенных станков;

Дебет 60, субсчет «Расчеты с иностранными перевозчиками», аналитический счет «Расчеты за оказанные услуги» Кредит 60, субсчет «Расчеты с иностранными перевозчиками», аналитический счет «Расчеты по предоплатам за транспортные услуги»

– 28 000 евро / 942 200 руб. ( $28 000 \text{ евро} \times 33,65 \text{ руб./евро}$ ) – произведен зачет выплаченного ранее перевозчику аванса;

Дебет 91-2 Кредит 60, субсчет «Расчеты с иностранными перевозчиками», аналитический счет «Расчеты по предоплатам за транспортные услуги»

– 11 480 руб. ( $28 000 \text{ евро} \times (34,06 \text{ руб./евро} - 33,65 \text{ руб./евро}) = 953 680 \text{ руб.} - 942 200 \text{ руб.}$ ) – списана курсовая разница по расчетам с перевозчиком;

Дебет 08-4 Кредит 76-1, аналитический счет «Расчеты с иностранными страховщиками по страхованию импортных товаров в пути»

– 4000 евро / 134 600 руб. ( $4000 \text{ евро} \times 33,65 \text{ руб./евро}$ ) – включена сумма расходов на страхование груза в пути в первоначальную стоимость станков;

Дебет 91-2 Кредит 76-1, аналитический счет «Расчеты с иностранными страховщиками по страхованию импортных товаров в пути»

– 600 руб. ( $4000 \text{ евро} \times (33,80 \text{ руб./евро} - 33,65 \text{ руб./евро}) = 135 200 \text{ руб.} - 134 600 \text{ руб.}$ ) – списана курсовая разница по расчетам со страховой компанией;

Дебет 08-4 Кредит 76, субсчет «Расчеты с прочими кредиторами»

– 18 000 руб. – отражены расходы по выгрузке станков в порту Мурманска;

Дебет 76, субсчет «Расчеты с прочими кредиторами» Кредит 51

– 18 000 руб. – оплачены работы по выгрузке станков в порту Мурманска;

Дебет 76, субсчет «Расчеты по таможенным сборам» Кредит 51

– 50 000 руб. – уплачен таможенный сбор за таможенное оформление станков;

Дебет 08-4 Кредит 76, субсчет «Расчеты по таможенным сборам»

– 50 000 руб. – включен таможенный сбор за таможенное оформление станков в их стоимость;

Дебет 08-4 Кредит 76, субсчет «Расчеты по уплате таможенных пошлин»

– 1 118 980 руб. – начислена таможенная пошлина;  
Дебет 76, субсчет «Расчеты по уплате таможенных пошлин» Кредит 51  
– 1 118 980 руб. – уплачена таможенная пошлина;  
Дебет 19 Кредит 68, субсчет «Расчеты по НДС»  
– 2 215 580 руб. – начислен НДС;  
Дебет 68, субсчет «Расчеты по НДС» Кредит 51  
– 2 215 580 руб. – уплачен НДС;  
Дебет 60, субсчет «Расчеты с российскими перевозчиками», аналитический счет «Расчеты по предоплатам за транспортные услуги» Кредит 51  
– 118 000 руб. – перечислена предоплата российскому перевозчику.  
13 ноября 20X1 года  
Дебет 08-4 Кредит 60, субсчет «Расчеты с российскими перевозчиками», аналитический счет «Расчеты за оказанные услуги»  
– 100 000 руб. (118 000 – 18 000) – включена стоимость транспортировки станков по России в первоначальную стоимость приобретенных станков;  
Дебет 19 Кредит 60, субсчет «Расчеты с российскими перевозчиками», аналитический счет «Расчеты за оказанные услуги»  
– 18 000 руб. – отражен НДС по транспортным услугам;  
Дебет 60, субсчет «Расчеты с российскими перевозчиками», аналитический счет «Расчеты за оказанные услуги» Кредит 60, субсчет «Расчеты с российскими перевозчиками», аналитический счет «Расчеты по предоплатам за транспортные услуги»  
– 118 000 руб. – произведен зачет предоплаты транспортных услуг;  
Дебет 08-4 Кредит 23  
– 96 000 - включены в стоимость станков расходы на их доставку с вокзала до завода и монтаж;  
Дебет 01 Кредит 08-4  
– 12 599 780 руб. (10 140 000 + 942 200 + 134 600 + 18 000 + 50 000 + 1 118 980 + 100 000 + 96 000) – введены в эксплуатацию станки по первоначальной стоимости;  
Дебет 68, субсчет «Расчеты по НДС» Кредит 19  
– 2 233 580 руб. (2 215 580 + 18 000) – предъявлен к вычету НДС (уплаченный при ввозе станков и предъявленный перевозчиком).  
30 ноября 20X1 года  
Дебет 60, субсчет «Расчеты с иностранными поставщиками», аналитический счет «Расчеты за отгруженные ценности» Кредит 91-1  
– 20 000 руб. (200 000 евро × (33,80 руб./евро – 33,70 руб./евро)) – списана курсовая разница по расчетам с поставщиком (т.к. по состоянию на 30 ноября 20X0 года ЗАО «Максимус» осталось должно голландскому поставщику 200 000 евро, и в соответствии с требованиями ПБУ 3/2006 эта задолженность должна быть оценена по курсу ЦБ РФ на 30 ноября 20X1 года, т.е. 33,70 руб. за евро, и составить в рублевом эквиваленте 200 000

евро  $\times$  33,70 руб./евро = 6 740 000 руб., а до переоценки данная задолженность числится по курсу на 6 ноября 20X1 года, т.е. в расчете по 33,80 руб. за евро, или в сумме  $10\,140\,000 - 3\,380\,000 = 6\,760\,000$  руб.);

Дебет 99 Кредит 91-9

– 19 080 руб. ( $27\,000 + 11\,480 + 600 - 20\,000$ ) – закрыт счет 91 «Прочие доходы и расходы» в конце ноября 20X1 года.

11 декабря 20X1 года

Дебет 60, субсчет «Расчеты с иностранными поставщиками», аналитический счет «Расчеты за отгруженные ценности» Кредит 52

– 200 000 евро / 6 840 000 руб. ( $200\,000$  евро  $\times$  34,20 руб./евро) – перечислена иностранному поставщику оставшаяся часть стоимости станков;

Дебет 91-2 Кредит 60, субсчет «Расчеты с иностранными поставщиками», аналитический счет «Расчеты за отгруженные ценности»

– 100 000 руб. ( $200\,000$  евро  $\times$  (34,20 руб./евро – 33,70 руб./евро) = 6 840 000 руб. – 6 740 000 руб.) – списана курсовая разница по расчетам с иностранным поставщиком (возникшая ввиду разницы курсов ЦБ РФ на 11 декабря 20X1 года, т.е. на день погашения задолженности, и на 30 ноября 20X1 года, т.е. на дату последней переоценки данной задолженности).

31 декабря 20X1 года

Дебет 99 Кредит 91-9

– 100 000 руб. – закрыт счет 91 «Прочие доходы и расходы» в конце декабря 20X1 года. *Окончание примера.*

### **Контрольные вопросы**

1. Устанавливаются ли какие-либо количественные ограничения импорта товаров?

2. Какие ограничения при импорте товаров могут устанавливаться в отдельных случаях Правительством РФ?

3. В каких случаях для импорта товаров необходима лицензия Минэкономразвития России?

4. Что такое паспорт сделки, и каковы требования по его оформлению?

5. Дайте определение товара в соответствии с Таможенным кодексом Таможенного союза.

6. Что такое выпуск для внутреннего потребления?

7. Назовите условия, соблюдение которых необходимо для помещения товаров под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления?

8. Когда у декларанта возникает обязанность по уплате ввозных таможенных пошлин, налогов в отношении товаров, помещаемых под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления?

9. Когда у декларанта прекращается обязанность по уплате ввозных таможенных пошлин, налогов?

10. Какие методы определения таможенной стоимости применяются при импорте товаров?

11. В каких случаях нельзя применять метод стоимости сделки с ввозимыми товарами для исчисления таможенной стоимости импортируемых ценностей?

12. Что относится к таможенным платежам при импорте товаров?

13. Что относится к таможенным сборам при импорте товаров?

14. Ограничивается ли размер таможенных сборов за таможенные операции?

15. Ставки таможенных пошлин установлены по группам товаров. Назовите данные группы.

16. Охарактеризуйте особенности уплаты акцизов при импорте товаров.

17. Назовите перечень подакцизных товаров, подлежащих маркировке?

18. Что является налоговой базой для обложения акцизами?

19. Что представляет собой расчетная стоимость маркированных товаров?

20. Какие документы необходимо собрать и представить в таможенный орган для целей уплаты акциза по маркированным товарам Таможенного союза, ввозимым на территорию РФ с территории государства – члена ТС?

21. Какие документы необходимо собрать для подтверждения обоснованности освобождения от уплаты акциза при ввозе российских товаров, помещенных под таможенную процедуру свободной таможенной зоны, в портовую особую экономическую зону?

### **Тестовые задания**

1. Поступление денежных средств в рублях на счет комиссионера для исполнения импортного контракта отражается по дебету счета 51 «Расчетные счета» и кредиту счета:

- а) 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- б) 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
- в) 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
- г) 90 «Продажи»;
- д) 91 «Прочие доходы и расходы».

2. Начисление расходов по сертификации импортного товара (на сумму услуг по сертификации) отражается по кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и дебету счета:

- а) 10 «Материалы»;
- б) 41 «Товары»;
- в) 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»;
- г) 44 «Расходы на продажу»;
- д) 91 «Прочие доходы и расходы».

3. Наиболее распространенными источниками финансирования импортных сделок на внутреннем рынке являются:

- а) выручка от реализации импортного товара в предыдущих сделках;
- б) банковский кредит;
- в) товарный кредит;
- г) кредиторская задолженность;
- д) сумма оборотного капитала.

4. Предельная цена импорта рассчитывается путем:

- а) исключения из цены всех издержек, возникающих при продвижении товара от зарубежного экспортера к потребителю;
- б) исключения из цены собственных затрат;
- в) исключение из цены минимально-ожидаемой прибыли импортера;
- г) исключение из цены всех издержек, собственных затрат и минимально-ожидаемой прибыли импортера;
- д) исключение из цены суммарной платы за пользование капиталом.

5. При ввозе товаров таможенные пошлины, налоги должны быть уплачены не позднее:

- а) 12 дней со дня предъявления товаров в таможенный орган;
- б) 15 дней со дня предъявления товаров в таможенный орган;
- в) 16 дней со дня предъявления товаров в таможенный орган;
- г) 20 дней со дня предъявления товаров в таможенный орган;
- д) 18 дней со дня предъявления товаров в таможенный орган в месте их прибытия на таможенную территорию РФ.

6. Внешнеторговая (импортная) себестоимость приобретенных импортных материалов отражается на счете:

- а) 10 «Материалы»;
- б) 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»;
- в) 45 «Товары отгруженные».

7. Внешнеторговая (импортная) себестоимость приобретенных импортных товаров представляет собой:

- а) покупную стоимость импортных товаров;
- б) контрактную стоимость;
- в) контрактную стоимость и расходы на их приобретение;
- г) сумму фактической себестоимости и транспортных расходов.

8. Акцепт счета иностранного поставщика отражается в учете записью:

а) Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – К-т сч. 52 «Валютные счета»;

б) Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – К-т сч. 52 «Валютные счета»;

в) Д-т сч. 41 «Товары» – К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

9. Накладные расходы по импорту продукции у импортера учитываются на синтетических счетах:

- а) 10 «Материалы»;
- б) 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»;

- в) 44 «Расходы на продажу»;
- г) 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

10. Импортные товары на внутреннем рынке продаются по...

- а) контрактной стоимости;
- б) внешнеторговой себестоимости;
- в) учетной цене и доли прибыли;
- г) цене продаж, сформированной на основе спроса на товары на внутреннем рынке.

### **Практические задания**

Задание 4.1. В соответствии с заключенным внешнеторговым контрактом российская организация ЗАО «Мальвина», осуществляющая свою деятельность в г. Курган, приобретает у французской фирмы Textile на условии поставки ФСА Лион (Франция) партию шелковых тканей.

Контрактная стоимость данной партии ткани составила 450 000 евро. Предположим, что импорт осуществляется без участия посредника. Доставка из Лиона до Москвы осуществляется воздушным транспортом, в соответствии с договором между ЗАО «Мальвина» и авиакомпанией стоимость данной перевозки составляет 550 000 руб. Кроме того, ЗАО «Мальвина» за свой счет оплачивает расходы по страхованию груза в пути в размере 1000 евро. Расходы по доставке тканей в аэропорт Лиона были оплачены французским поставщиком (и включены в цену товара). Расходы на доставку тканей из Москвы в Курган железнодорожным транспортом составили 50 800 руб., в т.ч. НДС, а расходы на доставку тканей с вокзала в г. Кургане на склад ЗАО «Мальвина» собственным транспортом составили 12 000 руб. Пересчет в рубли осуществлять на дату решения задачи.

Определить таможенную стоимость.

Задание 4.2. Вес товара 85 кг. Таможенная стоимость:

- а) 5 642 евро;
- б) 2 100 евро.

Категория товара. «Бижутерия:

– из недрагоценных металлов, имеющих или не имеющих гальванического покрытия из драгоценных металлов:

– запонки и заколки».

Пересчет в рубли осуществлять на дату решения задачи.

Определить таможенные сборы и пошлины.

Задание 4.3. Таможенная стоимость 158 695,25 евро.

Категория товара. «Серебро (включая серебро с гальваническим покрытием из золота или платины), необработанное или полубработанное, или в виде порошка:

– прочее:

– в необработанном виде:  
– в слитках с содержанием не менее 999 частей серебра на 1000 частей сплава».

Пересчет в рубли осуществлять на дату решения задачи.  
Определить таможенные сборы и пошлины.

Задание 4.4. Шелковые ткани. Таможенная стоимость 474 929,82 евро.  
Категория товара. «Ткани из шелковых нитей или из шелковых отходов:

– ткани прочие:  
– из пряжи различных цветов».

Пересчет в рубли осуществлять на дату решения задачи.  
Определить таможенные сборы и пошлины.

Задание 4.5. ОАО «Делия» заключило импортный контракт с немецкой фирмой Bier на приобретение партии пива солодового в бутылках 0,5 литра в количестве 50 000 бутылок. Контрактная стоимость товара на условии СІР Санкт-Петербург составила 22 000 евро. Дата подачи таможенной декларации 21.04.2014.

Категория товара «Пиво солодовое:  
– в сосудах емкостью 10 л или менее:  
– в бутылках».

Пересчет в рубли осуществлять на дату решения задачи.  
Определить таможенные сборы и пошлины.

Задание 4.6. ЗАО «Мираж» заключило импортный контракт с испанской фирмой Reloj на приобретение партии наручных часов в количестве 1000 шт.

Категория товара «Часы наручные, карманные и прочие, предназначенные для ношения на себе или с собой, включая секундомеры, с корпусом, изготовленным из драгоценного металла или металла, плакированного драгоценным металлом:

– часы наручные, приводимые в действие электричеством, имеющие или не имеющие встроенного секундомера:  
– только с механической индикацией»

Рассмотрите два варианта:

1) контрактная стоимость товара на условии СІР Москва составила 28 000 евро;

2) контрактная стоимость товара на условии СІР Москва составила 40 000 евро.

Пересчет в рубли осуществлять на дату решения задачи.  
Определить таможенные сборы и пошлины.

Задание 4.7. ООО «Веселая компания» заключило импортный контракт с чешским поставщиком на закупку 25 т разливного пива с нормативным содержанием этилового спирта 9% для дальнейшей его реализации местным покупателям. Контрактная стоимость товара – 50 000 евро. Таможенная стоимость данной партии совпадает с контрактной стоимостью. Поставка была осуществлена 27 октября 200X г. Ставка таможенной пошлины на ввоз продукции равна \_\_\_\_\_%, ставка таможенного сбора – \_\_\_\_\_ руб., акциз – \_\_\_\_\_, НДС – 18%. В этот же день таможенные платежи были оплачены с расчетного счета.

28 октября 200X г. произведена оплата иностранному поставщику.

29 октября 200X г. ООО «Веселая компания» реализовало 1/5 часть приобретенного количества пива – 5 т местному покупателю по цене 120 руб. за 1 л., кроме того, акциз – \_\_\_\_\_, НДС – 18%.

Курс валюты, установленный Банком России, приведен в таблице 39.

Таблица 39

Курс евро, установленный Банком России на соответствующие даты

Дата	Вариант									
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
27.10	43,00	43,02	43,04	43,06	43,08	43,10	43,12	43,14	43,16	43,18
28.10	42,98	43,00	43,02	43,04	43,06	43,08	43,10	43,12	43,14	43,16

В учетной политике ООО «Веселая компания» установлено, что в налоговом и в бухгалтерском учете таможенные пошлины и сборы по всем приобретаемым товарам относятся на стоимость этих товаров и увеличивают ее.

Требуется составить необходимые бухгалтерские записи, определить покупную стоимость 25 т разливного чешского пива по правилам бухгалтерского и налогового учета и найти финансовый результат.

Размеры таможенных платежей и налогов определить в соответствии с нормами законодательства, действующими на текущую дату.

Задание 4.8. ООО «Симул-Плюс» заключило импортный контракт с иностранной компанией на закупку удобрений на сумму 3000 евро. В целях проведения сертификации 10 октября 200X года ООО «Импорт» приобрело у российской организации пробный образец удобрения, идентичный импортному, на сумму 2000 руб., который был передан в сертификационную лабораторию для проведения анализа. Стоимость услуг по сертификации продукции составила 6000 руб., в том числе НДС – 18%. От иностранного поставщика 17 октября 200X года поступила основная партия удобрений. Товар оплачен полностью в этот же день. Курс валюты приведен в таблице 40.

Полученные удобрения израсходованы на производственные нужды равными долями: 1/2 – в октябре и 1/2 – в ноябре.

Сертификат выдан на конкретную партию товара.

Таблица 40

Курс евро, установленный Банком России, руб.

Вариант									
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
43,00	43,02	43,04	43,06	43,08	43,10	43,12	43,14	43,16	43,18

Составить бухгалтерские записи и списать затраты по сертификации товара, определить временные разницы (по налоговому учету) и их погашение в течение октября и ноября [14].

Задание 4.9. Компания Fashion-Mode приобрела у иностранной компании ткацкий станок, требующий монтажа, за 20 000 дол. США. Право собственности на станок перешло 21 июля 200X года. В этот же день Fashion-Mode подала таможенную декларацию, а также оплатила ввозную таможенную пошлину в размере 5%, таможенные сборы – 2000 руб. и НДС – 18%. Fashion-Mode 22 июля 200X года заплатило ЗАО «Монтажник» за монтаж станка 23 600 руб., включая НДС – 3600 руб.

Станок ввели в эксплуатацию 10 августа 200X года. По заключению экспертов и комиссии, созданной в Fashion-Mode, ежегодная норма амортизации по станку составляет 20%. По правилам налогового учета в Fashion-Mode действуют нормы амортизации, установленные Правительством РФ. Так ткацкий станок относится к пятой амортизационной группе, и срок его службы составляет свыше 7 до 10 лет включительно. Комиссия установила срок амортизации данного станка в целях налогового учета на 7 лет и 1 месяц (85 месяцев).

Курс валюты, установленный Банком России, приведен в таблице 41.

Таблица 41

Курс валюты, установленный Банком России, на 21 июля, руб.

Вариант									
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
33,0	33,4	33,8	34,2	34,6	35,0	35,4	35,8	36,2	36,6

Определить сумму НДС, уплаченную Fashion-Mode на таможне, сумму ввозной пошлины в рублях и сумму амортизационных отчислений по станку, отразить хозяйственные операции на соответствующих счетах бухгалтерского учета Fashion-Mode по правилам налогового учета [14].

## БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Евразийское экономическое сообщество. Решения Межгосударственного Совета. О договоре о Таможенном кодексе Таможенного Союза от 27.11.2009 №17. – СПС «Консультант плюс».
2. Каспина, Р.Г. Бухгалтерский учет внешнеэкономической деятельности: учеб. пособие / Р.Г. Каспина, Л.А. Плотникова. – М.: Эксмо, 2010. – 432 с.
3. Российская Федерация. Приказы Минфина. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006) от 27.11.2006 г. № 154н. – СПС «Консультант плюс».
4. Российская Федерация. Приказы Минфина. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) от 06.07.1999, № 43н. – СПС «Консультант плюс».
5. Российская Федерация. Законы. О валютном регулировании и валютном контроле от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ. – СПС «Консультант плюс».
6. Российская Федерация. Инструкции Центрального банка. Об обязательной продаже части валютной выручки на внутреннем валютном рынке РФ от 30.03.2004 №111-И. – СПС «Консультант плюс».
7. Российская Федерация. Инструкции Центрального банка. О порядке представления резидентами и нерезидентами уполномоченным банкам документов и информации, связанных с проведением валютных операций, порядке оформления паспортов сделок, а также порядке учета уполномоченными банками валютных операций и контроля за их проведением от 04.06.2012 №138-И. – СПС «Консультант плюс».
8. Российская Федерация. Приказы Минфина. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятия и инструкции по его применению от 31 октября 2000 года №94н. – СПС «Консультант плюс».
9. Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Ч. 2 от 05.08.2000 №117-ФЗ. – СПС «Консультант плюс».
10. Российская Федерация. Приказы Минфина. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) от 06.05.1999 № 33н. – СПС «Консультант плюс».
11. Российская Федерация. Приказы Минфина. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) от 30.03.2001 № 26н. – СПС «Консультант плюс».
12. Российская Федерация. Приказы Минфина. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01) от 09.06.2001 № 44н. – СПС «Консультант плюс».

13. Российская Федерация. Постановления Госкомстата. Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты от 05.01.2004 № 1. – СПС «Консультант плюс».

14. Российская Федерация. Приказы Минфина. Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации от 29.07.1998 №34н. – СПС «Консультант плюс».

15. Российская Федерация. Положения Центрального Банка. Об эмиссии платежных карт и об операциях, совершаемых с их использованием от 24.12.2004 № 266-П. – СПС «Консультант плюс».

16. Российская Федерация. Законы. Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности 08.12.2003 №164-ФЗ. – СПС «Консультант плюс».

17. Российская Федерация. Приказы Минфина. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) от 06.05.1999 № 32н. – СПС «Консультант плюс».

18. Российская Федерация. Постановления Правительства. О ставках таможенных сборов за таможенные операции от 28.12.2004 №863. – СПС «Консультант плюс».

19. Российская Федерация. Постановления Правительства. Об утверждении ставок вывозных таможенных пошлин на товары, вывозимые из Российской Федерации за пределы государств – участников соглашений о Таможенном союзе, и о признании утратившими силу некоторых актов Правительства РФ от 30.08.2013 №754. – СПС «Консультант плюс».

20. Российская Федерация. Постановления Правительства. О расчете ставок вывозных таможенных пошлин на нефть сырую и отдельные категории товаров, выработанных из нефти, и признании утратившими силу некоторых решений Правительства РФ от 29.03.2013 №276. – СПС «Консультант плюс».

21. Российская Федерация. Законы. О таможенном регулировании в Российской Федерации от 27.11.2010 №311-ФЗ. – СПС «Консультант плюс».