

Если сельхозорганизация экспортирует продукцию за пределы Таможенного союза, она может применить по данным операциям нулевую ставку НДС. В случае когда помимо экспорта продукция реализуется на внутреннем рынке, то необходимо вести отдельный учет – письмо Минфина России от 2 февраля 2012 г. № 03-07-08/27.

Применяем нулевую ставку НДС

При экспорте товаров применяется нулевая ставка налога. Но чтобы ею воспользоваться, сельхозорганизации придется собрать пакет документов.

Собираем документы, подтверждающие экспорт

Список документов, входящих в этот пакет, приведен в пункте 1 статьи 165 Налогового кодекса РФ. Это:

- 1) контракт организации с зарубежным контрагентом на поставку товара за пределы единой таможенной территории Таможенного союза;
- 2) таможенная декларация с отметками российской таможни (если таможенных деклараций много, при определенных условиях можно предъявить не каждую декларацию отдельно, а реестр таможенных деклараций);
- 3) копии транспортных, товаросопроводительных документов с отметками таможни, подтверждающими вывоз товаров за пределы России.

Сроки представления документов

Комплект документов нужно передать налоговикам в срок не позднее 180 календарных дней. Он отсчитывается со дня помещения товаров под таможенную процедуру экспорта – пункт 9 статьи 165 Налогового кодекса РФ.

Документы, подтверждающие экспорт, нужно представить вместе с декларацией –

пункт 10 статьи 165 Налогового кодекса РФ. При этом из пункта 5 статьи 174 Налогового кодекса РФ следует, что декларация по НДС представляется по итогам налогового периода, то есть квартала. Вполне вероятно, что 180-й день может выпасть на любое число внутри квартала. Поэтому появляется резонный вопрос: можно ли подать документы в подтверждение нулевой ставки с декларацией по итогам периода, в котором истек 180-дневный срок для их представления? По мнению чиновников, это можно сделать. Данные выводы сделаны в письме Минфина России от 3 июня 2008 г. № 03-07-08/136.

Если хозяйство не сдаст необходимые бумаги, то при реализации товара придется применить ставку НДС 10 или 18 процентов. При этом нужно будет подать уточненную декларацию за тот период, в котором имела место отгрузка. Соответственно придется начислить еще и пени – статья 122 Налогового кодекса РФ.

Возмещение налога

Если впоследствии (в течение трех лет после уплаты НДС по экспортной операции) компании все-таки удастся собрать необходимый комплект документов для подтверждения права на нулевую ставку, то ранее уплаченный по экспорту НДС можно отразить в налоговой декларации за тот период, в котором удалось собрать документы в составе налоговых вычетов. Так прописано в пункте 10 статьи 171 Налогового кодекса РФ.

Сумма НДС, уплаченная с экспортной операции, возвращается в обычном порядке.

Но вот что касается уже начисленной суммы пени, ее аннулировать нельзя – для этого нет никаких оснований.

Когда заявить вычет «входного» НДС

Хозяйство имеет право предъявить к вычету «входной» НДС, относящийся к экспортной поставке. Это прописано в пункте 3 статьи 172 Налогового кодекса РФ. Согласно пункту 9 статьи 167 Налогового кодекса РФ, вычеты производятся на последнее число квартала, в котором собран полный пакет документов. Из постановления Президиума ВАС РФ от 8 ноября 2006 г. № 6631/06 следует, что вычеты по операциям, в отношении которых подтверждена нулевая ставка НДС, должны производиться в декларациях тех периодов, к которым относятся эти операции.

Поэтому если какие-то счета-фактуры с «входным» НДС, относящимся к факту экспорта, будут получены несвоевременно, экспортеру для получения вычета придется подавать уточненную налоговую декларацию.

Необходимость отдельного учета

Когда налогоплательщик одновременно занимается экспортными операциями и операциями на внутреннем рынке, ему необходимо вести отдельный учет «входного» НДС.

Порядок ведения отдельного учета, прописанный в пункте 4 статьи 170 Налогового кодекса РФ, здесь не применим, так как в данном случае все операции облагаются НДС, но только по разным ставкам. Поэтому порядок ведения отдельного учета налогоплательщик должен установить сам.

В пункте 10 статьи 165 Налогового кодекса РФ предусмотрено, что порядок определения суммы налога, относящегося к товарам, работам, услугам и имущественным правам, приобретенным для производства или реализации товаров, работ и услуг, операции по реализации которых облагаются по налоговой ставке 0 процентов, устанавливается принятой налогоплательщиком учетной политикой для целей налогообложения.

Для распределения «входного» налога можно предложить, например, следующие варианты:

- 1) исходя из фактических затрат на реализованную продукцию;
- 2) исходя из процентного отношения отгруженной на экспорт продукции к общему объему продукции;
- 3) пропорционально отношению стоимости товаров, отгруженных на экспорт, к общей стоимости отгруженных товаров.

На наш взгляд, третий вариант самый простой и универсальный. Рассмотрим ситуацию на примерах.

Пример.

ОАО «Молочные реки» отгружает свою продукцию как внутри страны, так и на экспорт.

В учетной политике для целей налогообложения общества способ распределения сумм «входного» НДС по операциям, облагаемым по разным налоговым ставкам, установлен пропорционально выручке, полученной от реализации продукции, отгруженной на экспорт и российским покупателям (без учета начисленного НДС).

В I квартале 2012 года общество отгрузило продукцию на 45 000 000 руб. При этом на экспорт – на 21 000 000 руб.

«Входной» НДС по затратам организации на производство отгруженной продукции равен 6 200 000 руб.

Распределение «входного» НДС должно производиться так.

Во-первых, рассчитывается доля выручки от реализации экспортной продукции в общем объеме выручки от реализации. Она равна 46,67% ($21\,000\,000 \text{ руб.} : 45\,000\,000 \text{ руб.} \times 100\%$).

Во-вторых, распределяется «входной» НДС исходя из рассчитанной доли. Его сумма составит 2 893 540 руб. ($6\,200\,000 \text{ руб.} \times 46,67\%$). Эта сумма налога относится к экспортным операциям.

Соответственно 3 306 460 руб. ($6\,200\,000 - 2\,893\,540$) «входного» НДС будут относиться к реализации на внутреннем рынке. Эту сумму можно предъявить к вычету уже в налоговой декларации за I квартал 2012 года.

Впрочем, можно позволить себе и другие варианты распределения – гораздо более сложные. Главное, чтобы они были экономически обоснованы (постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 26 сентября 2008 г. № Ф04-5168/2008(10379-А03-25)).

Иногда товары, работы или услуги изначально приобретаются для использования в операциях, облагаемых по ставкам 10 или 18 процентов, и «входной» НДС по ним сразу предъявляют к вычету из бюджета.

Однако через некоторое время эти же товары, работы или услуги могут быть использованы в операциях, облагаемых по ставке в размере 0 процентов. Тогда «входной» налог, ранее принятый к вычету, следует восстановить – письмо Минфина России от 2 февраля 2012 г. № 03-07-08/27.

Как прописано в подпункте 5 пункта 3 статьи 170 Налогового кодекса РФ, восстановить налог нужно в том налоговом периоде, в котором происходит отгрузка товаров (работ, услуг) на экспорт (письмо Минфина России от 10 января 2012 г. № 03-07-08/01).

Если организация платит ЕСХН

Для тех компаний, которые уплачивают ЕСХН, экспорт уже не является такой выгодной операцией. Ведь приобретать материалы, товары, работы и услуги, используемые для производства экспортных товаров, все равно приходится с «входным» НДС, а вот вернуть уплаченный налог из бюджета уже не удастся.

Более того, если компания отгрузила товар на экспорт будучи на общей системе налогообложения, а пакет документов для подтверждения нулевой налоговой ставки собран уже в момент применения ЕСХН, то возместить «входной» НДС не получится. Такой вывод следует из письма УФНС России по г. Москве от 12 августа 2011 г. № 16-15/079549 (в отношении «упрощенки»). Такое же мнение выражено в постановлении ФАС Северо-Западного округа от 3 марта 2011 г. № А42-3717/2010. Судьи решили, что раз налогоплательщик перешел на спецрежим, а этот налоговый режим освобождает от начисления НДС, то собирать пакет документов для подтверждения нулевой ставки даже по тем сделкам, которые были совершены еще в период применения общей системы налогообложения, уже не нужно. Но соответственно и претендовать на возмещение «входного» налога на добавленную стоимость уже нельзя.

Как известно, таможенные платежи уплачиваются не только при импорте, но и при экспорте. Могут ли экспортеры, применяющие ЕСХН, учитывать при уплате единого налога суммы таможенных платежей, уплачиваемых при вывозе товара? До 1 января 2011 года это было невозможно. В подпункте 11 пункта 2 статьи 346.5 Налогового кодекса РФ было установлено, что в состав расходов, учитываемых при определении объекта налогообложения, включены суммы таможенных платежей, уплачиваемые при ввозе товаров на таможенную территорию РФ и не подлежащие возврату налогоплательщикам.

Благодаря Федеральному закону от 28 декабря 2010 г. № 395-ФЗ указанный выше порядок был распространен и на случаи вывоза товаров.

Так что теперь суммы таможенных платежей, уплаченных при экспорте и не возвращаемых экспортеру, можно учесть в налоговых расходах при ЕСХН.

Важно запомнить

При экспортных операциях (при общем режиме) НДС начисляется по ставке 0 процентов (если собран подтверждающий пакет документов). При этом «входной» налог можно предъявить к вычету из бюджета.