



БИБЛИОТЕКА ЖУРНАЛА
РОССИЙСКИЙ БУХГАЛТЕР

- Налоговая база по налогу на добавленную стоимость
- Налогоплательщики НДС и налоговые агенты
- Освобождения и льготы по НДС
- Порядок возмещения НДС
- Налоговые вычеты
- Налоговые ставки
- Счета-фактуры

НАЛОГ

НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ: ответы на все спорные вопросы

Издание второе, переработанное и дополненное

Ф.Н. Филимо, И.А. Толмачёв



НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ: ОТВЕТЫ НА ВСЕ СПОРНЫЕ ВОПРОСЫ

Ф.Н.Филина, И.А.Толмачев

ВВЕДЕНИЕ

Исчисление налога на добавленную стоимость (НДС) регулируется гл. 21 Налогового кодекса РФ. Она была введена в действие еще 7 лет назад (Федеральным законом от 5 августа 2000 г. N 117-ФЗ), но до сих пор НДС вызывает массу вопросов у организаций и физических лиц, как являющихся плательщиками налога, так и избавленных от такой обязанности согласно законодательству.

Виною тому множество спорных моментов, касающихся возмещения НДС, налоговых вычетов, оформления счетов-фактур, заполнения деклараций и многого другого. Чиновники же вместо того, чтобы разрешать эти моменты, продолжают выпускать различные нормативные акты, все более усложняющие порядок исчисления, уплаты и возмещения комментируемого налога.

В нашем издании мы постарались агрегировать всю имеющуюся информацию по налогу на добавленную стоимость, дать ответы на все возможные вопросы, подсказать пути разрешения спорных ситуаций. При этом мы ориентировались на все законодательные изменения, которые вступят в силу с 2008 г.

Книга содержит 23 главы, каждая из которых посвящена конкретной теме по НДС. Отдельный раздел - гл. 22 - мы посвятили порядку заполнения декларации по налогу. Главы 15 - 16 рассказывают об оформлении счетов-фактур и журналов учета счетов-фактур. Остальные разделы содержат теоретическую и практическую информацию, касающуюся налоговых агентов по НДС, налоговой базы, налоговых ставок, порядка расчета НДС и его возмещения. Пособие снабжено многочисленными практическими примерами для лучшего восприятия темы. Кроме того, в книге приведена арбитражная практика по всем спорным вопросам, связанным с налогом на добавленную стоимость.

Глава 1. НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКИ НДС

Плательщиками НДС признаются организации, индивидуальные предприниматели, а также лица, признаваемые плательщиками НДС в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, определяемые в соответствии с Таможенным кодексом РФ. Такое определение дает ст. 143 Налогового кодекса РФ.

Определение организаций и предпринимателей приведено в ст. 11 части первой Налогового кодекса РФ.

Под организациями понимаются юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств. Кроме того, международные организации, их филиалы и представительства, созданные на территории России.

Индивидуальные предприниматели - это физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и занимающиеся бизнесом без образования юридического лица, а также частные нотариусы, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты.

И наконец, платить НДС при перемещении товаров через таможенную границу России должны лица, определяемые в соответствии с Таможенным кодексом РФ. Согласно ст. 320 Таможенного кодекса РФ плательщиком налогов по общему правилу является декларант. Однако есть случаи, когда в качестве плательщика пошлин, налогов, включая "таможенный" НДС, кроме декларанта могут выступать:

- таможенный брокер (представитель) - когда он оформляет таможенную декларацию и уплачивает таможенные пошлины, налоги. Конечно, если таможенный режим, определенный для декларирования товаров, предусматривает их уплату;

- владелец склада временного хранения, владелец таможенного склада, перевозчик, лица, на которых возложена обязанность по соблюдению таможенного режима.

Данные лица являются ответственными за уплату таможенных пошлин, налогов при наличии двух условий: во-первых, допущено несоблюдение требований о пользовании и распоряжении товарами или о выполнении иных положений для применения таможенных процедур и таможенных режимов, содержание которых предусматривает полное или частичное освобождение от уплаты таможенных пошлин, налогов; во-вторых, такая ответственность прямо предусмотрена Таможенным кодексом РФ;

- лица, незаконно перемещающие товары и транспортные средства, либо лица, участвующие в незаконном перемещении, если они знали или должны были знать о незаконности такого перемещения. Кроме того, при незаконном ввозе ответственность за уплату таможенных пошлин, налогов несут также лица, которые приобрели в собственность или во владение незаконно ввезенные товары и транспортные средства, если в момент приобретения они знали или должны были знать о незаконности ввоза.

А являются ли плательщиками НДС бюджетные учреждения?

Согласно ст. 143 Налогового кодекса РФ организации признаются плательщиками НДС. Специальных условий о признании или непризнании бюджетных учреждений плательщиками НДС в Налоговом кодексе РФ нет. То есть официальная позиция отсутствует.

По данному вопросу существует несколько точек зрения.

Первая состоит в том, что бюджетные учреждения являются организациями и, следовательно, плательщиками НДС.

Противоположная позиция сводится к тому, что бюджетные учреждения не являются плательщиками НДС, потому что платные формы деятельности бюджетных учреждений не являются предпринимательской деятельностью. Данная позиция выражена в судебных решениях. Здесь будет уместно привести Постановление ФАС Поволжского округа от 1 ноября 2005 г. N А12-3429/05-С40.

В нем суд указал, что муниципальные образования не являются плательщиками НДС.

Нередко возникает вопрос: является ли плательщиком НДС орган государственной власти, а также учреждение, реализующее государственное или муниципальное имущество?

Налоговый кодекс РФ не содержит разъяснений по данному вопросу. Кроме того, не существует и официальной позиции, а есть две точки зрения, высказанные арбитражными судами. Согласно одной из них, органы государственной власти, учреждения не являются плательщиками НДС, так как имущество реализует государство, а госорган выполняет функции по его передаче от имени Российской Федерации. Такой вывод озвучен, в частности, в Постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 21 июля 2005 г. N А58-387/05-Ф02-3427/05-С2. В нем суд указал, что при реализации земли, находящейся в государственной собственности, орган государственной власти должен платить НДС.

Подобные выводы содержатся и в Постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 21 июля 2005 г. N А58-575/05-Ф02-3420/05-С2.

Не признаются налогоплательщиками НДС организации, которые являются иностранными организаторами Олимпийских игр и Параолимпийских игр в отношении операций, совершаемых в рамках организации и проведения XXII зимних Олимпийских игр и XI зимних Параолимпийских игр 2014 г. в г. Сочи.

Речь идет о следующих иностранных организаторах: Международный олимпийский комитет, Международный параолимпийский комитет и компании, в деятельности которых прямо или косвенно участвует Международный олимпийский комитет либо которые контролируются Международным олимпийским комитетом в соответствии с перечнем, утверждаемым Правительством Российской Федерации. Пока такого перечня нет.

Согласно пп. 9 п. 2 ст. 146 Налогового кодекса РФ не признаются объектом налогообложения НДС операции реализации налогоплательщиками, являющимися российскими организаторами Олимпийских игр и Параолимпийских игр, товаров (работ, услуг) и имущественных прав, осуществляемые по согласованию с лицами, являющимися иностранными организаторами Олимпийских игр и Параолимпийских игр, в рамках исполнения обязательств по Соглашению, заключенному Международным олимпийским комитетом с Олимпийским комитетом России и г. Сочи на проведение XXII зимних Олимпийских игр и XI зимних Параолимпийских игр 2014 г. в г. Сочи.

Российскими организаторами игр являются:

- автономная некоммерческая организация "Организационный комитет XXII Олимпийских зимних игр и XI Параолимпийских зимних игр 2014 года в г. Сочи";

- созданные федеральным законом организации, которые осуществляют управленческие и иные общественно полезные функции, связанные с инженерными изысканиями при строительстве, с проектированием, со строительством и с реконструкцией, организацией эксплуатации объектов, необходимых для проведения Олимпийских игр и Параолимпийских игр и развития г. Сочи как горноклиматического курорта.

Наконец, в соответствии с пп. 14 ст. 150 Налогового кодекса РФ не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) ввоз на территорию Российской Федерации товаров, за исключением подакцизных, по перечню, утверждаемому Правительством РФ, перемещаемых через таможенную границу Российской Федерации для их использования в целях проведения XXII зимних Олимпийских игр и XI зимних Параолимпийских игр 2014 г. в г. Сочи при условии представления в таможенные органы подтверждения Организационного комитета XXII Олимпийских зимних игр и XI Параолимпийских зимних игр 2014 г. в г. Сочи, согласованного с Международным олимпийским комитетом и содержащего сведения о номенклатуре, количестве, стоимости товаров и об организациях, которые осуществляют ввоз таких товаров.

Глава 2. ПОСТАНОВКА НА УЧЕТ В КАЧЕСТВЕ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА

Согласно ст. ст. 83 и 84 Налогового кодекса РФ налогоплательщики обязаны встать на учет в налоговую инспекцию по месту:

- нахождения организации;
- нахождения обособленных подразделений организации;
- жительства физического лица;
- нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и транспортных средств, в соответствии с п. 1 ст. 83 Налогового кодекса РФ.

То есть повторной постановки на учет в налоговых органах (специально для НДС) не требуется. Основание - Налоговый кодекс РФ регулирует постановку на учет именно организации или предпринимателя как налогоплательщика, а не как плательщика отдельных налогов, владельца недвижимости, транспортных средств или обособленных подразделений. Поэтому повторной регистрации в качестве плательщика НДС не требуется.

Здесь можно привести Постановление Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. N 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации" (п. 40). В нем Пленум указал, что налогоплательщик, вставший на налоговый учет в конкретном налоговом органе по одному из предусмотренных Налоговым кодексом РФ оснований, не должен подавать заявление о повторной постановке на налоговый учет в том же самом налоговом органе по иному основанию. Основанием служит то, что Налоговый кодекс РФ предусматривает регистрацию организации (предпринимателя) - налогоплательщика, а не оснований учета.

Что касается иностранных компаний, то в соответствии с п. 2 ст. 144 Налогового кодекса РФ они вправе встать на учет в налоговых инспекциях как плательщики НДС по месту нахождения своих постоянных представительств в Российской Федерации.

Если иностранная организация имеет в России несколько подразделений, то она может выбрать одно подразделение, через которое будет представлять налоговые декларации и уплачивать НДС в целом по операциям всех российских подразделений. Об этом сказано в п. 3 ст. 144 Налогового кодекса РФ.

1. Налогоплательщики подлежат обязательной постановке на учет в налоговом органе в соответствии со ст. ст. 83, 84 настоящего Кодекса и с учетом особенностей, предусмотренных настоящей главой.

2. Иностранные организации имеют право встать на учет в налоговых органах в качестве налогоплательщиков по месту нахождения своих постоянных представительств в Российской Федерации. Постановка на учет в качестве налогоплательщика осуществляется налоговым органом на основании письменного заявления иностранной организации.

3. Иностранные организации, имеющие на территории Российской Федерации несколько подразделений (представительств, отделений), самостоятельно выбирают подразделение, по месту налоговой регистрации которого они будут представлять налоговые декларации и уплачивать налог в целом по операциям всех находящихся на территории Российской Федерации подразделений иностранной организации. О своем выборе иностранные организации обязаны письменно уведомить налоговые органы по месту нахождения своих подразделений, зарегистрированных на территории Российской Федерации.

Статья 144 Налогового кодекса РФ сообщает об особенностях постановки на учет налогоплательщиков по месту нахождения организации, месту нахождения ее обособленных подразделений, месту жительства физического лица, а также по месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и транспортных средств и по иным основаниям, предусмотренным Налоговым кодексом РФ. Особое внимание уделяется постановке на налоговый учет иностранных организаций. При этом законодатели закрепили обязанность иностранных организаций, имеющих на территории РФ несколько подразделений, уплачивать налог по операциям, облагаемым НДС на территории РФ, и подавать налоговые декларации централизованно по месту налоговой регистрации одного из таких подразделений, чаще всего головного, так как плательщиком налога является организация. В соответствии со ст. 144 Налогового кодекса РФ предусматривается постановка на учет в качестве плательщика НДС именно иностранной организации, а не ее подразделений. И тот факт, что постановка на учет производится по местонахождению каждого из подразделений, не делает эти подразделения самостоятельными плательщиками налога.

Такая позиция подтверждена и судебной практикой, в частности:

- Постановлением ФАС Западно-Сибирского округа от 20 марта 2006 г. N Ф04-1068/2006(20364-A75-31) по делу N A75-8241/2005;
- Постановлением ФАС Западно-Сибирского округа от 13 марта 2006 г. N Ф04-809/2006(20175-A75-34) по делу N A75-9576/05;
- Постановлением ФАС Западно-Сибирского округа от 26 декабря 2005 г. N Ф04-7332/2005(18276-A75-25);

- Постановлением ФАС Западно-Сибирского округа от 19 декабря 2005 г. N Ф04-9053/2005(17997-A75-34);
- Постановлением ФАС Западно-Сибирского округа от 14 декабря 2005 г. N Ф04-8955/2005(17823-A75-34);
- Постановлением ФАС Западно-Сибирского округа от 2 ноября 2005 г. N Ф04-7764/2005(16289-A75-31);
- Постановлением ФАС Северо-Западного округа от 19 июня 2007 г. по делу N А56-44863/2006;
- Постановлением ФАС Северо-Западного округа от 1 марта 2006 г. по делу N А56-8472/2005.

Глава 3. ОСВОБОЖДЕНИЕ ОТ ИСПОЛНЕНИЯ ОБЯЗАННОСТЕЙ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА

Организации и индивидуальные предприниматели имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога (далее - освобождение), если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций или индивидуальных предпринимателей без учета налога не превысила в совокупности два миллиона рублей.

Положения настоящей статьи не распространяются на организации и индивидуальных предпринимателей, реализующих подакцизные товары в течение трех предшествующих последовательных календарных месяцев.

Освобождение в соответствии с п. 1 настоящей статьи не применяется в отношении обязанностей, возникающих в связи с ввозом товаров на таможенную территорию Российской Федерации, подлежащих налогообложению в соответствии с пп. 4 п. 1 ст. 146 Налогового кодекса РФ.

Лица, использующие право на освобождение, должны представить соответствующее письменное уведомление и документы, указанные в п. 6 настоящей статьи, которые подтверждают право на такое освобождение, в налоговый орган по месту своего учета.

Указанные уведомление и документы представляются не позднее 20-го числа месяца, начиная с которого эти лица используют право на освобождение.

Организации и индивидуальные предприниматели, направившие в налоговый орган уведомление об использовании права на освобождение (о продлении срока освобождения), не могут отказаться от этого освобождения до истечения 12 последовательных календарных месяцев, за исключением случаев, когда право на освобождение будет утрачено ими в соответствии с п. 5 ст. 145 Налогового кодекса РФ.

По истечении 12 календарных месяцев не позднее 20-го числа последующего месяца организации и индивидуальные предприниматели, которые использовали право на освобождение, представляют в налоговые органы документы, подтверждающие, что в течение указанного срока освобождения сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг), исчисленная в соответствии с п. 1 ст. 145 Налогового кодекса РФ, без учета налога за каждые три последовательных календарных месяца в совокупности не превышала два миллиона рублей, а также уведомление о продлении использования права на освобождение в течение последующих 12 календарных месяцев или об отказе от использования данного права.

Добавим, что выручка рассчитывается исходя из поступлений от реализации как облагаемых (в том числе по налоговой ставке 0 процентов), так и необлагаемых товаров (работ, услуг), полученных в денежной и (или) натуральной формах, включая оплату ценными бумагами. Также в расчет выручки надо брать поступления по операциям реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых в соответствии со ст. ст. 147 и 148 Налогового кодекса РФ не признается территория Российской Федерации.

Однако выручка, полученная от реализации товаров (работ, услуг) при осуществлении деятельности, облагаемой единым налогом на вмененный доход, в сумму выручки от реализации товаров (работ, услуг) для получения освобождения не включается. Также не включаются в сумму выручки от реализации товаров (работ, услуг) денежные поступления, перечисленные в ст. 162 Налогового кодекса РФ, включая средства, полученные в виде санкций за неисполнение или ненадлежащее исполнение договоров. И наконец, при определении выручки от реализации товаров (работ, услуг) для получения освобождения не учитываются операции, осуществляемые налоговыми агентами, а также по:

- реализации товаров (работ, услуг) на безвозмездной основе;
- передаче на территории Российской Федерации товаров (выполнению работ, оказанию услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль;
- выполнению строительно-монтажных работ для собственного потребления;

- ввозу товаров на таможенную территорию Российской Федерации;
- передаче на безвозмездной основе жилых домов, детских садов, клубов, санаториев и других объектов социально-культурного и жилищно-коммунального назначения, а также дорог, электрических сетей, подстанций, газовых сетей, водозаборных сооружений и других подобных объектов органам государственной власти и органам местного самоуправления (или по решению указанных органов - специализированным организациям, осуществляющим использование или эксплуатацию указанных объектов по их назначению);
- передаче имущества государственных и муниципальных предприятий, выкупаемого в порядке приватизации;
- выполнению работ (оказанию услуг) органами, входящими в систему органов государственной власти и органов местного самоуправления, в рамках выполнения возложенных на них исключительных полномочий в определенной сфере деятельности в случае, если обязательность выполнения указанных работ (оказания услуг) установлена законодательством Российской Федерации, законодательством субъектов Российской Федерации, актами органов местного самоуправления;
- передаче на безвозмездной основе объектов основных средств органам государственной власти и управления и органам местного самоуправления, а также бюджетным учреждениям, государственным и муниципальным унитарным предприятиям;
- реализации земельных участков (долей в них);
- передаче имущественных прав организации ее правопреемнику (правопреемникам);
- доходу от игорного бизнеса в виде выигрыша и (или) платы за проведение азартных игр и (или) пари (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 4 декабря 2006 г. N А52-2121/2006/2),

а также не признаваемые реализацией в соответствии с п. 3 ст. 39 Налогового кодекса РФ.

Для профессиональных участников рынка ценных бумаг при осуществлении ими дилерской деятельности на рынке ценных бумаг, а также для любых других организаций, осуществляющих операции купли-продажи ценных бумаг от своего имени и за свой счет, выручкой от реализации ценных бумаг для целей получения освобождения является продажная стоимость ценных бумаг.

Если в течение периода, в котором организации и индивидуальные предприниматели используют право на освобождение, сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога за каждые три последовательных календарных месяца превысила два миллиона рублей либо если налогоплательщик осуществлял реализацию подакцизных товаров, налогоплательщики начиная с 1-го числа месяца, в котором имело место такое превышение либо осуществлялась реализация подакцизных товаров, и до окончания периода освобождения утрачивают право на освобождение.

В соответствии с п. 2 ст. 145 Налогового кодекса РФ освобождением не вправе пользоваться налогоплательщики, реализующие подакцизные товары. Однако здесь следует учитывать мнение Конституционного Суда РФ, изложенное в Определении от 10 ноября 2002 г. N 313-О. Судьи заявили, что норма п. 2 ст. 145 Налогового кодекса РФ не может служить основанием для отказа лицу, осуществляющему одновременно реализацию подакцизных и неподакцизных товаров, в предоставлении освобождения от исполнения обязанностей плательщика НДС по операциям с неподакцизными товарами.

Обратите внимание: согласно п. 3 ст. 145 Налогового кодекса РФ освобождение от обязанностей плательщика НДС не распространяется на случай ввоза товаров на таможенную территорию Российской Федерации. Другими словами, в соответствии с пп. 4 п. 1 ст. 146 Налогового кодекса РФ импортеры должны уплачивать НДС по этим операциям, даже получив освобождение.

Пример. С 1 января 2008 г. организация получила освобождение от обязанностей плательщика НДС. Однако в феврале 2008 г. организация ввезла на территорию Российской Федерации партию импортных товаров. Их таможенная стоимость составила 20 000 евро.

На дату оформления таможенной декларации курс евро, установленный Центральным банком РФ, составляет 34,48 руб/EUR. Ставка ввозной таможенной пошлины по данному виду товаров составляет 5 процентов.

Сумма НДС, которую организация уплатила при ввозе товаров на территорию Российской Федерации, составляет 3780 евро (20 000 EUR + (20 000 EUR x 5%) x 18%).

На счетах бухгалтерского учета начисление и уплата НДС отражены следующими записями:

Дебет 41 Кредит 60

- 689 600 руб. (20 000 EUR x 34,48 руб/EUR) - оприходованы импортные материалы;

Дебет 44 Кредит 76

- 34 480 руб. (20 000 EUR x 5% x 34,48 руб/EUR) - начислена таможенная пошлина;

Дебет 19 Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС на таможне"

- 130 334,4 руб. (3780 EUR x 34,48 руб/EUR) - начислен НДС;

Дебет 76 Кредит 52

- 34 480 руб. - уплачена таможенная пошлина;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС на таможне", Кредит 52

- 130 334,4 руб. - уплачен НДС.

Поскольку организация освобождена от обязанностей плательщика НДС, налог, уплаченный при ввозе товаров, включается в их стоимость. Эта операция отражается такой записью на счетах бухгалтерского учета:

Дебет 41 Кредит 19

- 130 334,4 руб. - включен НДС в стоимость импортных товаров.

Сумма налога за месяц, в котором имело место указанное выше превышение либо осуществлялась реализация подакцизных товаров и (или) подакцизного минерального сырья, подлежит восстановлению и уплате в бюджет в установленном порядке.

В случае если налогоплательщик не представил документы, указанные в п. 4 настоящей статьи (либо представил документы, содержащие недостоверные сведения), а также в случае, если налоговый орган установил, что налогоплательщик не соблюдает ограничения, установленные настоящим пунктом и п. п. 1 и 4 ст. 145 Налогового кодекса РФ, сумма налога подлежит восстановлению и уплате в бюджет в установленном порядке со взысканием с налогоплательщика соответствующих сумм налоговых санкций и пеней.

В соответствии с п. 3 ст. 145 Налогового кодекса РФ организация или предприниматель, претендующие на освобождение, должны представить в налоговую инспекцию по месту своего учета следующие документы:

- соответствующее письменное уведомление;
- выписку из бухгалтерского баланса (представляют организации);
- выписку из книги продаж;
- выписку из книги учета доходов и расходов и хозяйственных операций (представляют индивидуальные предприниматели);
- копию журнала полученных и выставленных счетов-фактур.

Документы представляются не позднее 20 числа месяца, начиная с которого налогоплательщик хочет воспользоваться освобождением. Форма утверждена Приказом МНС России от 4 июля 2002 г. N БГ-3-03/342.

Пункт 7 ст. 145 Налогового кодекса РФ позволяет перечисленные документы передать лично или направить в налоговую инспекцию по почте заказным письмом. В этом случае днем их представления считается шестой день со дня направления заказного письма. Поэтому отправить документы по почте вам следует за шесть рабочих дней до истечения срока.

Добавим, что освобождение носит уведомительный, а не разрешительный характер.

Если налогоплательщик письменно не уведомил налоговиков об использовании права на освобождение от исполнения обязанностей плательщика НДС или не представил подтверждающие документы, то, по мнению чиновников, данная организация или предприниматель не имеют оснований для использования права на освобождение.

Однако судьи считают, что при наличии оснований освобождение не требует подтверждения ненормативным правовым актом налогового органа. Во всяком случае, к такому выводу пришел ФАС Восточно-Сибирского округа в Постановлении от 18 октября 2006 г. N А19-8440/06-31-Ф02-5438/06-С1.

Судьи рассуждали так. Согласно п. 1 ст. 145 Налогового кодекса РФ организации и индивидуальные предприниматели имеют право на освобождение от исполнения обязанностей плательщика НДС, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога не превысила в совокупности два миллиона рублей.

В соответствии с п. п. 4 и 6 ст. 145 Налогового кодекса РФ налогоплательщик, использующий вышеуказанное право, должен представить в налоговый орган уведомление об использовании права на освобождение и документы, это право подтверждающие.

В данном случае налогоплательщик представил счета-фактуры, оформленные с нарушением установленных правил, однако суд, проанализировав представленные документы в совокупности, пришел к выводу о наличии у налогоплательщика права на освобождение от уплаты НДС, при этом суд указал, что указанное право на освобождение носит уведомительный характер.

Однако налогоплательщику при заполнении уведомления об использовании права на освобождение необходимо использовать форму, утвержденную Приказом МНС России N БГ-3-03/342.

Также в Письме МНС России от 13 мая 2004 г. N 03-1-08/1191/15@ разъяснено: "В соответствии с пунктом 6 статьи 145 Налогового кодекса РФ для подтверждения права на применение освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика организация должна

представить выписку из бухгалтерского баланса, выписку из книги продаж и копию журнала полученных и выставленных счетов-фактур.

Таким образом, освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика может быть предоставлено только при выполнении вышеуказанных условий. Непредставление хотя бы одного из указанных в пункте 6 статьи 145 Налогового кодекса РФ документов является основанием для отказа организации в использовании права на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика".

В рассматриваемом случае суд счел возможным удовлетворить заявленные требования налогоплательщика.

Освобождением от обязанностей плательщика НДС организация или предприниматель должны пользоваться в течение 12 календарных месяцев. Добавим, что вернуться к общему порядку исчисления и уплаты НДС до тех пор, пока не истечет указанный срок, нельзя (п. 4 ст. 145 Налогового кодекса РФ).

В случаях, предусмотренных п. п. 3 и 4 ст. 145 Налогового кодекса РФ, налогоплательщик вправе направить в налоговый орган уведомление и документы по почте заказным письмом. В этом случае днем их представления в налоговый орган считается шестой день со дня направления заказного письма.

Суммы налога, принятые налогоплательщиком к вычету в соответствии со ст. ст. 171 и 172 Налогового кодекса РФ до использования им права на освобождение в соответствии с настоящей статьей, по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, приобретенным для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с настоящей главой, но не использованным для указанных операций, после отправки налогоплательщиком уведомления об использовании права на освобождение подлежат восстановлению в последнем налоговом периоде перед отправкой уведомления об использовании права на освобождение путем уменьшения налоговых вычетов.

Суммы налога, уплаченные по товарам (работам, услугам), приобретенным налогоплательщиком, утратившим право на освобождение в соответствии с настоящей статьей, до утраты указанного права и использованным налогоплательщиком после утраты им этого права при осуществлении операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с настоящей главой, принимаются к вычету в порядке, установленном ст. ст. 171 и 172 Налогового кодекса РФ.

Организация или предприниматель утрачивают право на освобождение от уплаты НДС, если:

- в течение периода, в котором налогоплательщик пользовался освобождением, выручка от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС за каждые три последовательных календарных месяца превысила 2 000 000 руб. Обратите внимание, что при проверке соответствия суммы выручки установленному лимиту налоговые органы могут взять в расчет любые трехмесячные промежутки. К такому выводу пришел Президиум ВАС РФ в Постановлении от 12 августа 2003 г. N 2500/03;

- начнут продавать только подакцизные товары либо подакцизные товары одновременно с неподакцизными без ведения раздельного учета (п. 5 ст. 145 Налогового кодекса РФ).

В таких ситуациях начиная с 1 числа месяца, в котором имело место такое превышение или торговля подакцизными товарами, организация (предприниматель) утрачивает право на освобождение.

Пример. С 1 января 2008 г. организация пользуется освобождением от НДС.

Сумма выручки за январь - март 2008 г. составила 2 300 000 руб., в том числе:

- за январь - 700 000 руб.;
- за февраль - 800 000 руб.;
- за март - 800 000 руб.

Поскольку сумма выручки за январь - март 2008 г. превысила 2 000 000 руб., начиная с апреля 2008 г. организация лишается права на освобождение. А за март 2008 г. организация должна начислить НДС по реализованным товарам.

В соответствии с п. 8 ст. 145 Налогового кодекса РФ организация, получившая освобождение от обязанностей плательщика НДС, обязана восстановить налог по имуществу, которое не было использовано до освобождения. НДС необходимо восстанавливать в конце месяца, предшествующего освобождению.

Отметим, что налоговые органы требуют восстанавливать НДС, приходящийся на остаточную стоимость основных средств и нематериальных активов, которые налогоплательщик эксплуатировал до получения освобождения. Однако это требование можно оспорить в суде. Примером тому служит Постановление ФАС Центрального округа от 15 апреля 2004 г. N А64-3454/03-17.

Пример. Организация с 1 января 2008 г. пользуется освобождением от исполнения обязанностей плательщика НДС. По состоянию на 1 января 2008 г. на складе организации хранились товары на сумму 1 000 000 руб. НДС, уплаченный поставщикам этих товаров и принятый к вычету до того, как организация воспользовалась правом на освобождение, составил 180 000 руб.

В декабре 2007 г. этот налог был восстановлен. При этом на счетах бухгалтерского учета были сделаны следующие записи:

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС", Кредит 19

- 180 000 руб. - восстановлен НДС по товарам, не использованным до 1 января 2008 г.;

Дебет 41, субсчет "НДС, учитываемый в стоимости товаров", Кредит 19

- 180 000 руб. - учтен НДС в стоимости товаров.

Также хотелось бы обратить внимание на еще одну опасность, которая подстерегает налогоплательщиков, получивших освобождение. Согласно п. 5 ст. 168 Налогового кодекса РФ при реализации товаров (работ, услуг) налогоплательщик, пользующийся освобождением в соответствии со ст. 145 Налогового кодекса РФ, оформляет расчетные документы, первичные учетные документы и счета-фактуры без выделения соответствующих сумм налога. При этом на указанных документах делается соответствующая надпись или ставится штамп "Без налога (НДС)".

Если же такой налогоплательщик, уступив просьбе покупателя, выделит в счете-фактуре НДС, этот налог придется перечислить в бюджет. Этого требует п. 5 ст. 173 Налогового кодекса РФ. Если организация в такой ситуации откажется от уплаты НДС, ей грозит штраф. Согласно ст. 122 Налогового кодекса РФ налогоплательщик за неуплату или неполную уплату сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога будет оштрафован в размере 20 процентов от неуплаченных сумм налога. А если нарушение совершено умышленно, штраф составит 40 процентов от неуплаченных сумм налога.

Тем не менее в арбитражной практике есть прецеденты, когда налогоплательщику, пользующемуся освобождением и при этом выделившему в счете-фактуре НДС, удавалось избежать уплаты налога. Это случается в тех случаях, когда налоговый орган не может предъявить суду указанные счета-фактуры (см., например, Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 21 июня 2005 г. N А33-5517/04-С6-Ф02-2746/05-С1).

По истечении 12 календарных месяцев применения освобождения организация или предприниматель должны вновь представить в налоговую инспекцию уведомление и перечисленные выше документы (в срок до 20-го числа месяца, следующего за двенадцатым месяцем) и продлить освобождение еще на 12 месяцев либо отказаться от него. Продлевая право на освобождение, можно использовать форму уведомления, утвержденную Приказом МНС России от 4 июля 2002 г. N БГ-3-03/342. Выглядит она так:

Инспекцию ФНС России N 7 ЦАО
В -----
(наименование налогового органа)
г. Москвы

предпринимателя Волгиной Ирины
от -----
(наименование, Ф.И.О.
налогоплательщика)
Станиславовны

770791567813

(ИНН/КПП налогоплательщика)
г. Москва, ул. Селезневская, 13,
кв. 5, т. (495) 111-11-11

(адрес налогоплательщика, тел.)

УВЕДОМЛЕНИЕ

ОБ ИСПОЛЬЗОВАНИИ ПРАВА НА ОСВОБОЖДЕНИЕ
ОТ ИСПОЛНЕНИЯ ОБЯЗАННОСТЕЙ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА, СВЯЗАННЫХ
С ИСЧИСЛЕНИЕМ И УПЛАТОЙ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

В соответствии со статьей 145 Налогового кодекса Российской

Федерации уведомляю об использовании права на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с
Волгина
исчислением и уплатой налога на добавленную стоимость, -----
Ирина Станиславовна

(наименование, Ф.И.О. налогоплательщика-заявителя)
на двенадцать последовательных календарных месяцев начиная
1 апреля 2008 г.

с -----.

(число, месяц, год)

1. За предшествующие три календарных месяца сумма выручки от
1874
реализации товаров (работ, услуг) составила в совокупности -----
за январь 587 тыс. руб., февраль 895 тыс.
тыс. рублей, в том числе -----
(указывается ежемесячно)
руб., март 392 тыс. руб.

2. Документы, подтверждающие соблюдение условий предоставления
освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика,
связанных с исчислением и уплатой налога на добавленную стоимость,
5

прилагаются на -- листах:

2.1. Выписка из бухгалтерского баланса (представляют
организации) (в выписке должна быть отражена сумма выручки от
реализации товаров (работ, услуг), заверенная печатью организации,
1
подписями руководителя и главного бухгалтера) на -- листах.

1

2.2. Выписка из книги продаж на -- листах.

2.3. Выписка из книги учета доходов и расходов и хозяйственных
4
операций (представляют индивидуальные предприниматели) на --
листах.

2.4. Копии журналов полученных и выставленных счетов-фактур
3
на -- листах.

3. Деятельность по реализации подакцизных товаров и (или)
подакцизного минерального сырья в течение 3-х предшествующих
последовательных календарных месяцев отсутствует.

Руководитель организации, Волгина
индивидуальный предприниматель: -----
(подпись, Ф.И.О.)

М.П.

Цимферова
Главный бухгалтер -----
(подпись, Ф.И.О.)

"7 " апреля 8
Дата -- ----- 200- г.

отрывная часть

Отметки налогового органа о получении уведомления и
документов:

"Получено документов" _____ М.П.
(число листов)

"_ " _____ 200_ г. _____

(дата)

(подпись, Ф.И.О. должностного лица
налогового органа)

Если налогоплательщик не хочет дальше пользоваться правом на освобождение от уплаты НДС, уведомление представляется в налоговую инспекцию в произвольной форме (Письмо МНС России от 30 сентября 2002 г. N ВГ-6-03/1488@).

Обратите внимание: документы, подтверждающие размер выручки за истекшие 12 календарных месяцев, налогоплательщик обязан представить в налоговую инспекцию независимо от варианта принятого решения.

Если налогоплательщик не представил документы, необходимые для продления срока или отказа от освобождения от обязанностей плательщика НДС, или представил документы, содержащие недостоверные сведения, то суммы НДС, которые организация или предприниматель не платили, подлежат восстановлению и уплате в бюджет.

Глава 4. ОБЪЕКТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПО НДС

Согласно ст. 146 Налогового кодекса РФ объектами налогообложения по НДС признаются:

Реализация на территории Российской Федерации товаров (работ, услуг), а также передача имущественных прав. В свою очередь, реализацией товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем признается соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу. Об этом сказано в п. 1 ст. 39 Налогового кодекса РФ.

В целях гл. 21 Налогового кодекса РФ передача права собственности на товары, результатов выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе признаются реализацией товаров (работ, услуг).

Кроме того, реализацией признается продажа предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации (пп. 1 п. 1 ст. 146 Налогового кодекса РФ).

Передача на территории Российской Федерации товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд. Правда, только в том случае, если расходы на приобретение указанных товаров (работ, услуг) не учитываются при налогообложении прибыли.

Напомним: при расчете налога на прибыль доходы уменьшают только те расходы, которые соответствуют критериям, установленным ст. 252 Налогового кодекса РФ. То есть затраты должны быть обоснованы (экономически оправданы), документально подтверждены и произведены для деятельности, направленной на получение дохода.

Также объект налогообложения по НДС возникает в случае передачи структурным подразделениям имущества, приобретенного для собственных нужд. Такие разъяснения приведены в Письме Минфина России от 16 июня 2005 г. N 03-04-11/132.

Выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления. При этом налогом облагаются лишь те работы, которые выполнены силами налогоплательщика. Работы же, выполненные подрядчиками, налоговую базу по строительству не увеличивают. Это разъяснено в Письме МНС России от 24 марта 2004 г. N 03-1-08/819/16.

Ввоз товаров на территорию Российской Федерации. Под ввозом понимается фактическое пересечение товарами таможенной границы и все последующие предусмотренные Таможенным кодексом действия с товарами до их выпуска таможенными органами. Такое определение приведено в пп. 8 п. 1 ст. 11 Таможенного кодекса РФ.

Если говорить об операциях, которые не признаются объектом налогообложения, то нам снова необходимо обратиться к Налоговому кодексу РФ.

В п. 2 ст. 146 Налогового кодекса РФ приведены операции, которые не признаются объектом налогообложения. Это:

1. Операции, указанные в п. 3 ст. 39 Налогового кодекса РФ, то есть которые не признаются реализацией, а именно:

- связанные с обращением как российской, так и иностранной валюты (за исключением целей нумизматики);

- передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества организации ее правопреемнику (правопреемникам) при реорганизации этой организации;

- передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества некоммерческим организациям на осуществление основной уставной деятельности, не связанной с предпринимательской деятельностью;

- передача имущества, если такая передача носит инвестиционный характер (в частности, вклады в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ, вклады по

договору простого товарищества (договору о совместной деятельности), паевые взносы в паевые фонды кооперативов).

Инвестиции - это деньги, ценные бумаги, технологии, машины, оборудование, любое другое имущество или имущественные права, интеллектуальные ценности, вкладываемые в объекты предпринимательской и других видов деятельности в целях получения прибыли (дохода) и (или) достижения иного положительного эффекта. Такое определение содержится в ст. 1 Закона РСФСР от 26 июня 1991 г. N 1488-1 "Об инвестиционной деятельности в РСФСР" и ст. 1 Федерального закона от 25 февраля 1999 г. N 39-ФЗ "Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений";

- передача имущества в пределах первоначального взноса участнику хозяйственного общества или товарищества (его правопреемнику или наследнику) при выходе (выбытии) из хозяйственного общества или товарищества, а также при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества или товарищества между его участниками;

- передача имущества в пределах первоначального взноса участнику договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или его правопреемнику в случае выдела его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества;

- передача жилых помещений физическим лицам в домах государственного или муниципального жилищного фонда при проведении приватизации;

- изъятие имущества путем конфискации, наследование имущества, а также обращение в собственность иных лиц бесхозяйных и брошенных вещей, бесхозяйных животных, находки, клада в соответствии с нормами Гражданского кодекса РФ;

- иные операции в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом РФ.

2. Передача на безвозмездной основе жилых домов, детских садов, клубов, санаториев и других объектов социально-культурного и жилищно-коммунального назначения, а также дорог, электрических сетей, подстанций, газовых сетей, водозаборных сооружений и других подобных объектов органам государственной власти и органам местного самоуправления (или по решению указанных органов - специализированным организациям, осуществляющим использование или эксплуатацию указанных объектов по их назначению).

3. Передача имущества государственных и муниципальных предприятий, выкупаемого в порядке приватизации.

Приватизация государственного и муниципального имущества - это возмездное отчуждение имущества, находящегося в собственности Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, муниципальных образований, в собственность физических и (или) юридических лиц. Так сказано в ст. 1 Федерального закона от 21 декабря 2001 г. N 178-ФЗ "О приватизации государственного и муниципального имущества".

4. Выполнение работ (оказание услуг) органами, входящими в систему органов государственной власти и органов местного самоуправления, в рамках выполнения возложенных на них исключительных полномочий в определенной сфере деятельности в случае, если обязательность выполнения указанных работ (оказания услуг) установлена законодательством Российской Федерации, законодательством субъектов Российской Федерации, актами органов местного самоуправления.

Скажем, не облагаются НДС услуги:

- Государственной противопожарной службы по обеспечению пожарной безопасности населенных пунктов и организаций (предприятий) (Письмо МНС России от 2 марта 2001 г. N ВГ-6-03/184@);

- Государственной фельдъегерской службы РФ, предусмотренные перечнем, приведенным в ст. 2 Федерального закона от 17 декабря 1994 г. N 67-ФЗ "О федеральной фельдъегерской связи" (Письмо Минфина России от 8 апреля 2005 г. N 03-04-11/77);

- по охране имущества физических и юридических лиц на основе заключенных с ними договоров, которые оказывают подразделения вневедомственной охраны (Письмо МНС России от 29 июня 2004 г. N 03-1-08/1462/17@);

- оказываемые территориальными органами Федерального агентства объектов недвижимости за право заключения договора аренды (Письмо МНС России от 10 июня 2002 г. N 03-1-09/1558/16-X194).

5. Передача на безвозмездной основе объектов основных средств органам государственной власти и управления и органам местного самоуправления, а также государственным и муниципальным учреждениям, государственным и муниципальным унитарным предприятиям.

6. Реализация земельных участков (долей в них).

Отдельный вопрос - о том, облагаются ли НДС суммы компенсации в связи с изъятием земельного участка для государственных или муниципальных нужд.

Поскольку Налоговый кодекс РФ не содержит каких-либо пояснений на этот счет, обратимся к мнению налоговиков.

Например, УФНС России по г. Москве придерживается точки зрения, согласно которой компенсация, связанная с изъятием земельного участка для муниципальных нужд, не облагается НДС, поскольку изъятие земельных участков не признается реализацией. Есть судебное решение и работы авторов, подтверждающие данный подход, в частности Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 19 марта 2007 г. по делу N А17-1618/5-2006. В нем суд пришел к выводу, что суммы, полученные в качестве компенсации убытков, возникших в результате изъятия земельных участков для государственных или муниципальных нужд, НДС не облагаются.

7. Передача имущественных прав организации ее правопреемнику (правопреемникам).

8. Передача денежных средств некоммерческим организациям на формирование целевого капитала, которое осуществляется в порядке, установленном Федеральным законом "О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций".

Нередко могут возникать спорные ситуации, касающиеся объекта налогообложения.

Прежде всего, споры между налогоплательщиками и чиновниками связаны с условиями, при которых возникает объект налогообложения. Минфин России считает, что если передачи права собственности другому лицу нет (товар похищен, в результате инвентаризации выявлены излишки ТМЦ, товар передан на ответственное хранение по договору и т.п.), то отсутствует и объект налогообложения по НДС. В качестве примера можно привести Письмо Минфина России от 18 ноября 2005 г. N 03-04-11/308 "О восстановлении НДС по товарам, недостача которых выявлена при инвентаризации".

То есть главным при решении вопроса о том, стоит начислять НДС или нет, является то, возникает объект налогообложения или нет. Если происходит формальная передача права собственности, то налог нужно заплатить в бюджет.

Поддерживают такой подход и арбитражные суды. В частности, ФАС Западно-Сибирского округа в Постановлении от 7 апреля 2005 г. N Ф04-1758/2005(10004-А27-19) пришел к выводу, что при продаже имущества предприятия, объявленного банкротом, НДС начислять нужно. Ведь в данном случае речь идет о реализации. А в силу ст. ст. 39 и 146 Налогового кодекса РФ налицо объект налогообложения НДС.

В другом деле суд согласился с доводами налогоплательщика, который не уплачивал НДС с сумм компенсации заказчиком расходов подрядчика на оплату проезда, питания и проживания. Ведь данные суммы не являются выручкой от реализации, так как подрядчик не выполнял работы, не оказывал услуги (Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 30 марта 2004 г. N А79-4949/2003-СК1-4657). Аналогичные выводы содержатся в Постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 10 марта 2006 г. N А33-20073/04-С6-Ф02-876/05-С1 по делу N А33-20073/04-С6.

Еще один пример. Суд отказал в начислении НДС при передаче товаров внутри предприятия, так как в данном случае отсутствует реализация товаров (работ, услуг) в том смысле, который придает ей ст. 39 Налогового кодекса РФ (см. Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 4 сентября 2001 г. N А33-1437/01-С3-Ф02-2022/01-С1).

Иногда чиновники требуют начислять НДС вообще при отсутствии объекта налогообложения. Суды в данном случае на стороне налогоплательщиков. Так, ФАС Северо-Кавказского округа пришел к выводу, что инвестиции федерального бюджета для перевооружения основных средств не подлежат обложению налогом на добавленную стоимость (Постановление от 31 июля 2006 г. N Ф08-3349/2006-1439А).

Суть дела в следующем. Налоговый орган провел выездную налоговую проверку налогоплательщика (ГУП) по вопросу соблюдения налогового законодательства за период. Результаты проверки оформлены актами и решением о привлечении предприятия к налоговой ответственности по НДС по п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ. Требованием налоговый орган предложил налогоплательщику уплатить суммы штрафа в добровольном порядке. В связи с тем что налогоплательщик в добровольном порядке не уплатил сумму налоговых санкций, налоговый орган обратился в арбитражный суд.

Судьи рассуждали так. В силу ст. 146 Налогового кодекса РФ не признается объектом налогообложения передача на безвозмездной основе объектов основных средств органам государственной власти и управления и органам местного самоуправления, а также бюджетным учреждениям, государственным и муниципальным унитарным предприятиям.

В соответствии с п. 2 ст. 153 Налогового кодекса РФ при определении налоговой базы выручка от реализации товаров (работ, услуг) определяется исходя из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате указанных товаров (работ, услуг), полученных им в денежной и (или) натуральной формах.

Не учитываются при определении налоговой базы денежные средства, поступившие в виде целевых средств из бюджетов различных уровней бюджетополучателям-заказчикам на финансирование выполняемых исполнителями работ (услуг). Такие средства не облагаются налогом только в момент их зачисления на счета организаций-бюджетополучателей, являющихся заказчиками указанных работ (услуг). Выполненные исполнителями работы (оказанные услуги) за

счет вышеуказанных средств подлежат налогообложению (освобождению от налогообложения) в соответствии с гл. 21 "Налог на добавленную стоимость" Налогового кодекса РФ. При получении исполнителями от вышеуказанных заказчиков данных денежных средств за предстоящее выполнение работ (услуг) указанные денежные средства включаются в налоговую базу на основании пп. 1 п. 1 ст. 162 Налогового кодекса РФ.

Как видно из материалов дела, Министерством промышленности, науки и технологий Российской Федерации и Правительством Республики Дагестан заключен договор о финансировании за счет средств федерального бюджета строек и объектов, являющихся собственностью Республики Дагестан, включенных в перечень строек и объектов для государственных нужд на 2003 г. Договором предусмотрено целевое финансирование налогоплательщика за счет денежных средств федерального бюджета в размере 3 млн руб.

Указанные денежные средства перечислены в бюджет Республики Дагестан, а Министерством финансов Республики Дагестан - Табасаранскому РАЙФО. Администрацией Табасаранского района и налогоплательщиком заключен договор о наделении налогоплательщика функциями заказчика-застройщика для осуществления технического перевооружения налогоплательщика в соответствии с перечнем строек и объектов для государственных нужд.

Средства федерального бюджета получены налогоплательщиком из районного бюджета по мемориальным ордерам, платежному поручению.

В соответствии со ст. 71 Арбитражного процессуального кодекса РФ арбитражный суд оценивает доказательства по своему внутреннему убеждению, основанному на всестороннем, полном, объективном и непосредственном исследовании имеющихся в деле доказательств. Арбитражный суд оценивает относимость, допустимость, достоверность каждого доказательства в отдельности, а также достаточность и взаимную связь доказательств в их совокупности. При этом каждое доказательство подлежит оценке арбитражным судом наряду с другими доказательствами.

Суд на основе оценки представленных доказательств в их совокупности и взаимосвязи пришел к выводу о том, что полученные бюджетные средства налогоплательщик использовал по целевому назначению. Из акта проверки целевого использования средств, составленного КРУ Минфина России по Республике Дагестан, следует, что капитальные вложения налогоплательщика за счет средств федерального бюджета по коду экономической классификации 240220 составили 3 млн руб.

Из полученных средств произведены расходы: оплачена разработка проектно-сметной документации; перечислено Управлению государственной вневедомственной экспертизы при Минстрое Республики Дагестан за проведенную экспертизу обоснования инвестиций за техническое перевооружение ручного ковроткачества предприятия; перечислено по договору подряда, возвращен выделенный ранее Администрацией Табасаранского района кредит для оплаты разработки обоснования инвестиций на техническое перевооружение ручного ковроткачества предприятия. Остаток неиспользованных средств составил 300 тыс. руб. Проведенной проверкой нецелевое использование средств федерального бюджета не установлено.

В обоснование произведенных расходов налогоплательщик представил договор подряда со строительной организацией, договор на создание (передачу) научно-технической продукции и протокол согласования цены к нему, договор на выполнение экспертных работ, платежные поручения, акты сдачи-приемки проектной продукции, справки о стоимости выполненных работ и затрат, акты приемки выполненных работ, счета, расчет стоимости экспертизы, смету расходов предприятия 2003 г.

Суд исследовал документы, свидетельствующие о расходовании денежных средств, и пришел к выводу о том, что сумма 3 млн руб. получена налогоплательщиком в качестве инвестиций федерального бюджета, предназначена для перевооружения основных средств налогоплательщика и обложению НДС не подлежит.

Таким образом, пп. 5 п. 2 ст. 146 Налогового кодекса РФ предусмотрено, что передача на безвозмездной основе объектов основных средств органам государственной власти и управления и органам местного самоуправления, а также государственным и муниципальным учреждениям, государственным и муниципальным унитарным предприятиям не признается объектом налогообложения по НДС.

В комментируемом Постановлении суд указывает, что целевое финансирование налогоплательщика предназначено для перевооружения его основных средств, данное финансирование использовано согласно поставленной цели, следовательно, такая операция не подлежит обложению НДС.

Глава 5. МЕСТО РЕАЛИЗАЦИИ ТОВАРОВ, РАБОТ, УСЛУГ

НДС облагаются только те товары, работы и услуги, которые реализованы на территории Российской Федерации, на основании ст. 146 Налогового кодекса РФ.

Территория Российской Федерации включает в себя территории ее субъектов, внутренние воды и территориальное море, воздушное пространство над ними. Территориальное море Российской Федерации - это примыкающий к сухопутной территории или к внутренним морским водам морской пояс шириной 12 морских миль, отмеряемых от исходных линий.

Отдельный вопрос - можно ли отнести палубу морского судна, плавающего под флагом РФ, к территории РФ?

В Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 14 июля 2005 г. N А56-23251/04 суд указал на то, что палуба морских судов, находящихся за пределами российских территориальных вод, не является территорией РФ.

5.1. Место реализации товаров

В целях настоящей главы местом реализации товаров признается территория Российской Федерации при наличии одного или нескольких следующих обстоятельств:

- товар находится на территории Российской Федерации и не отгружается и не транспортируется;

- товар в момент начала отгрузки или транспортировки находится на территории Российской Федерации.

Таким образом, в ст. 147 Налогового кодекса РФ дается разъяснение, что следует понимать под местом реализации товаров.

Если же товар следует транзитом, то при транзите товаров через территорию РФ облагаемой НДС реализации товаров не происходит.

Реализация же товаров вне территории РФ не облагается НДС. Соответственно, плательщику для исключения операции из числа облагаемых нужно документально подтвердить факт реализации за пределами РФ.

Следует особо отметить, что перечень документов, подтверждающих место реализации товаров за пределами территории Российской Федерации, не предусмотрен. Однако, как обращает внимание Минфин России в Письме от 16 мая 2005 г. N 03-04-08/119, п. 4 ст. 148 Налогового кодекса РФ, устанавливающей порядок определения места реализации работ (услуг) в целях применения налога на добавленную стоимость, предусмотрен перечень документов, подтверждающих место выполнения работ (оказания услуг) за пределами территории Российской Федерации. В данный перечень включены контракт, заключенный с иностранными или российскими лицами, и документы, подтверждающие факт выполнения работ (оказания услуг).

5.2. Место реализации работ (услуг)

В целях настоящей главы местом реализации работ (услуг) признается территория Российской Федерации, если:

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, строительно-монтажные, 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.

Местом осуществления деятельности покупателя считается территория Российской Федерации в случае фактического присутствия покупателя работ (услуг), указанных в настоящем подпункте, на территории Российской Федерации на основе государственной регистрации организации или индивидуального предпринимателя, а при ее отсутствии - на основании места нахождения в учредительных документах организации, места управления организации, места нахождения ее постоянно действующего исполнительного органа, места нахождения постоянного представительства (если работы выполнены (услуги оказаны) через это постоянное представительство), места жительства физического лица. Положения настоящего подпункта применяются при:

передаче, предоставлении патентов, лицензий, торговых марок, авторских прав или иных аналогичных прав;

оказании услуг (выполнении работ) по разработке программ для ЭВМ и баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), их адаптации и модификации;

оказании консультационных, юридических, бухгалтерских, инжиниринговых, рекламных, маркетинговых услуг, услуг по обработке информации, а также при проведении научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ. К инжиниринговым услугам относятся инженерно-консультационные услуги по подготовке процесса производства и реализации продукции (работ, услуг), подготовке строительства и эксплуатации промышленных, инфраструктурных, сельскохозяйственных и других объектов, предпроектные и проектные услуги (подготовка технико-экономических обоснований, проектно-конструкторские разработки и другие подобные услуги). К услугам по обработке информации относятся услуги по осуществлению сбора и обобщению, систематизации информационных массивов и предоставлению в распоряжение пользователя результатов обработки этой информации;

предоставлении персонала, в случае если персонал работает в месте деятельности покупателя;

сдаче в аренду движимого имущества, за исключением наземных автотранспортных средств;

оказании услуг агента, привлекающего от имени основного участника контракта лицо (организацию или физическое лицо) для оказания услуг, предусмотренных настоящим подпунктом;

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 таможенный режим международного таможенного транзита), оказываются (выполняются) российскими организациями или индивидуальными предпринимателями в случае, если пункт отправления и (или) пункт назначения находятся на территории Российской Федерации. Местом реализации услуг также признается территория Российской Федерации, если транспортные средства по договору фрахтования, предполагающему перевозку (транспортировку) на этих транспортных средствах, предоставляются российскими организациями и индивидуальными предпринимателями и пункт отправления и (или) пункт назначения находятся на территории Российской Федерации. При этом транспортными средствами признаются воздушные, морские суда и суда внутреннего плавания, используемые для перевозок товаров и (или) пассажиров водным (морским, речным), воздушным транспортом;

4.2) услуги (работы), непосредственно связанные с перевозкой и транспортировкой товаров, помещенных под таможенный режим международного таможенного транзита, оказываются (выполняются) организациями или индивидуальными предпринимателями, местом осуществления деятельности которых признается территория Российской Федерации;

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 пп. 1 - 4.1 настоящего пункта).

В целях настоящей главы местом реализации работ (услуг) не признается территория Российской Федерации, если:

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

2) работы (услуги) связаны непосредственно с находящимся за пределами территории Российской Федерации движимым имуществом, а также с находящимися за пределами территории Российской Федерации воздушными, морскими судами и судами внутреннего плавания. К таким работам (услугам) относятся, в частности, монтаж, сборка, переработка, обработка, ремонт, техническое обслуживание;

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

4) покупатель работ (услуг) не осуществляет деятельность на территории Российской Федерации. Положение настоящего подпункта применяется при выполнении тех видов работ и услуг, которые перечислены в пп. 4 п. 1 настоящей статьи;

5) услуги по перевозке (транспортировке) и услуги (работы), непосредственно связанные с перевозкой, транспортировкой, фрахтованием, не перечислены в пп. 4.1 и 4.2 п. 1 настоящей статьи.

Местом осуществления деятельности организации или индивидуального предпринимателя, выполняющих виды работ (оказывающих виды услуг), не предусмотренные пп. 1 - 4.1 п. 1 настоящей статьи, считается территория Российской Федерации в случае фактического присутствия этой организации или индивидуального предпринимателя на территории Российской Федерации.

Федерации на основе государственной регистрации, а при ее отсутствии - на основании места, указанного в учредительных документах организации, места управления организацией, места нахождения постоянно действующего исполнительного органа организации, места нахождения постоянного представительства в Российской Федерации (если работы выполнены (услуги оказаны) через это постоянное представительство) либо места жительства индивидуального предпринимателя.

В целях настоящей главы местом осуществления деятельности организации или индивидуального предпринимателя, которые предоставляют в пользование воздушные суда, морские суда или суда внутреннего плавания по договору аренды (фрахтования на время) с экипажем, а также оказывают услуги по перевозке, не признается территория Российской Федерации, если перевозка осуществляется между портами, находящимися за пределами территории Российской Федерации.

Если реализация работ (услуг) носит вспомогательный характер по отношению к реализации основных работ (услуг), местом такой вспомогательной реализации признается место реализации основных работ (услуг).

Документами, подтверждающими место выполнения работ (оказания услуг), являются:

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

В ст. 148 Налогового кодекса РФ подробно перечисляются условия, при которых местом реализации работ (услуг) признается территория Российской Федерации.

5.3. Работы и услуги, связанные с недвижимостью

В соответствии с пп. 1 п. 1 ст. 148 Налогового кодекса РФ работы или услуги, связанные непосредственно с недвижимым имуществом (за исключением воздушных, морских судов и судов внутреннего плавания, а также космических объектов), считаются выполненными в России, если такие объекты находятся на территории Российской Федерации. К таким работам (услугам), в частности, относятся строительные, монтажные, строительно-монтажные, ремонтные, реставрационные работы, работы по озеленению и услуги по аренде.

Проиллюстрируем эту норму примером.

Пример. Ситуация 1. Итальянская фирма имеет в собственности здание, расположенное в Москве. Здание сдается в аренду. Так как недвижимое имущество (здание) находится на территории Российской Федерации, местом реализации услуг по аренде является территория России. Поэтому эти услуги облагаются НДС.

Ситуация 2. Российская организация выполняет ремонт производственных помещений в Белоруссии. Поскольку российская организация выполняет работы, связанные с недвижимым имуществом, находящимся за пределами Российской Федерации, а именно в Белоруссии, то местом реализации этих работ территория Российской Федерации не является. Следовательно, операция по реализации таких работ объектом обложения НДС в России не признается.

5.4. Работы или услуги, связанные с движимым имуществом

Подпункт 2 п. 1 ст. 148 Налогового кодекса РФ гласит, что работы (услуги), связанные непосредственно с движимым имуществом, воздушными, морскими судами и судами внутреннего плавания, находящимися на территории Российской Федерации, считаются реализованными в России. В новой редакции пп. 2 п. 1 ст. 148 Налогового кодекса РФ уточнено, что данная норма распространяется на такие работы и услуги, как монтаж, сборка, переработка, обработка, ремонт и техническое обслуживание.

Пример. Ситуация 1. Немецкая компания осуществляет ремонт морских судов в порту г. Новороссийска. Так как ремонтируемое движимое имущество находится на территории Российской Федерации, местом реализации ремонтных работ является территория России. Поэтому эти услуги облагаются НДС.

Ситуация 2. Российская организация выполняет работы по монтажу производственного оборудования в Казахстане. Поскольку российская организация выполняет работы, связанные с движимым имуществом, находящимся за пределами Российской Федерации, а именно в Казахстане, то местом реализации этих работ территория Российской Федерации не является. Следовательно, операция по реализации таких работ объектом обложения НДС в России не признается.

5.5. Услуги в сфере культуры и отдыха

Согласно пп. 3 п. 1 ст. 148 Налогового кодекса РФ услуги в сфере культуры, искусства, образования (обучения), физической культуры, туризма, отдыха и спорта считаются реализованными на территории Российской Федерации, если они фактически оказаны в России.

Определенные затруднения эта норма вызывает у турфирм. Услуги, оказанные по туристской путевке, включают в себя предоставление гостиничных номеров, проведение экскурсий, обеспечение питания, перевозку туристов на территории Российской Федерации и за ее пределами, страхование здоровья. Как правило, обслуживание туристов, выезжающих за рубеж, осуществляется вне территории Российской Федерации. Исключением являются только отдельные вспомогательные услуги, скажем, трансфер до аэропорта.

Таким образом, основная часть услуг в сфере выездного туризма оказывается вне территории Российской Федерации. Поэтому объект обложения НДС отсутствует.

По мнению налоговиков, у турфирмы, которая осуществляет туроператорскую деятельность по выездному туризму, в части стоимости услуг, оказанных иностранным лицом - принимающей стороной за пределами России, при документальном подтверждении фактического места оказания услуг местом реализации таких услуг не признается территория Российской Федерации. Услуги же, оказанные на территории Российской Федерации турфирмой, осуществляющей туроператорскую деятельность по выездному туризму, и включенные в стоимость туристской путевки с учетом всех затрат по продвижению сформированного комплекса услуг на территории Российской Федерации, подлежат налогообложению в общеустановленном порядке. В частности, к таким услугам относятся посреднические услуги, связанные со страхованием туриста и обеспечением проездными документами - билетами.

5.6. Когда место реализации работ или услуг определяется по местонахождению покупателя

В пп. 4 п. 1 ст. 148 Налогового кодекса РФ перечислены случаи, когда местом реализации работ или услуг считается территория Российской Федерации, при условии что местонахождением покупателя является Россия. Это происходит в случае фактического присутствия покупателя работ (услуг) на территории Российской Федерации на основе государственной регистрации организации или индивидуального предпринимателя, а при ее отсутствии - на основании места, указанного в учредительных документах организации, места управления организацией, места нахождения ее постоянно действующего исполнительного органа, места нахождения постоянного представительства (если работы выполнены (услуги оказаны) через это постоянное представительство), места жительства физического лица.

Данное правило применяется в следующих случаях.

1. При передаче, предоставлении патентов, лицензий, торговых марок, авторских прав или иных аналогичных прав.

Обратите внимание на следующий нюанс. Одним из объектов авторских прав являются аудиовизуальные произведения. Это прописано в п. 1 ст. 7 Закона РФ от 09.07.1993 N 5351-1 "Об авторском праве и смежных правах". Следовательно, при передаче аудиовизуальных произведений заключается авторский договор. Поэтому ФНС России в Письме от 23 мая 2005 г. N 03-4-03/844/28 сообщила, что при приобретении услуг по предоставлению исключительных имущественных авторских прав на аудиовизуальное произведение местом реализации данных услуг в любом случае признается территория Российской Федерации. Следовательно, при реализации таких услуг налогоплательщиками - иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, у российской организации - покупателя возникают обязанности налогового агента, предусмотренные п. 1 ст. 161 Налогового кодекса РФ.

2. При выполнении работ по разработке программ для ЭВМ и баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), их адаптации и модификации.

Согласно п. 1 ст. 161 Налогового кодекса РФ при реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых является территория Российской Федерации, налогоплательщиками - иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, налоговая база определяется как сумма дохода от реализации этих товаров (работ, услуг) с учетом налога.

Налоговая база определяется отдельно при совершении каждой операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации с учетом настоящей главы.

В соответствии с п. 4 ст. 164 Налогового кодекса РФ при удержании НДС налоговыми агентами, сотрудничающими с иностранными поставщиками и подрядчиками, налоговая ставка определяется как процентное отношение налоговой ставки 10 или 18 процентов к налоговой базе, принятой за 100 и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки.

Пример. Российская организация заказала разработку компьютерной программы иностранной фирме. Стоимость работ составила 30 000 долл. США. Курс доллара США, установленный Центральным банком РФ, составил:

- 26,5 руб/USD - на момент подписания акта приема-передачи выполненных работ;
- 26 руб/USD - на момент перечисления денег разработчику.

Поскольку заказчиком разработки компьютерной программы является российская компания, с вознаграждения разработчика компьютерной программы следует удержать НДС по ставке 18%/118%. Сумма налога составила 4576,27 долл. США (30 000 USD x 18% : 118%).

В соответствии со ст. 10 Закона РФ от 23 сентября 1992 г. N 3523-1 "О правовой охране программ для электронных вычислительных машин и баз данных" автору программы для ЭВМ или базы данных или иному правообладателю принадлежит исключительное право осуществлять или разрешать:

- воспроизведение программы для ЭВМ или базы данных (полное или частичное) в любой форме, любыми способами;
- распространение программы для ЭВМ или базы данных;
- модификацию программы для ЭВМ или базы данных, в том числе перевод программы для ЭВМ или базы данных с одного языка на другой;
- иное использование программы для ЭВМ или базы данных.

А ст. 11 Закона РФ N 3523-1 гласит, что исключительное право на программу для ЭВМ или базу данных может быть передано полностью или частично другим физическим или юридическим лицам по договору. Данный договор заключается в письменной форме и должен содержать следующие существенные условия: объем и способы использования программы для ЭВМ или базы данных, порядок выплаты и размер вознаграждения, срок действия договора.

Поэтому бухгалтер российской организации в день подписания акта приема-передачи выполненных работ сделал следующие записи по счетам бухгалтерского учета:

Дебет 08 Кредит 60

- 673 728,85 руб. ((30 000 USD - 4576,27 USD) x 26,5 руб/USD) - отражены затраты на разработку компьютерной программы;

Дебет 19 Кредит 60

- 121 271,16 руб. (4576,27 USD x 26,5 руб/USD) - отражен НДС по работам разработчика компьютерной программы;

Дебет 04 Кредит 08

- 673 728,85 руб. - принята к учету компьютерная программа.

А в день перечисления денежных средств бухгалтер российской организации сделал такие проводки:

Дебет 60 Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 118 983,02 руб. (4576,27 USD x 26 руб/USD) - удержан НДС с вознаграждения иностранного разработчика компьютерной программы;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС", Кредит 51

- 118 983,02 руб. - перечислен НДС, удержанный с вознаграждения иностранного разработчика компьютерной программы;

Дебет 60 Кредит 91, субсчет "Прочие доходы"

- 15 000 руб. (30 000 USD x (26,5 руб/USD - 26 руб/USD)) - отражена положительная курсовая разница по задолженности перед зарубежным разработчиком компьютерной программы;

Дебет 91, субсчет "Прочие расходы", Кредит 19

- 2288,14 руб. (4576,27 USD x (26,5 руб/USD - 26 руб/USD)) - уточнена сумма НДС, удержанная с вознаграждения разработчика компьютерной программы;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС", Кредит 19

- 121 271,16 руб. - принят к вычету НДС, удержанный с вознаграждения иностранного разработчика компьютерной программы.

3. При оказании консультационных, юридических, бухгалтерских, инжиниринговых, рекламных, маркетинговых услуг, услуг по обработке информации, а также при проведении научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ.

На основании п. 2 ст. 148 Налогового кодекса РФ местом осуществления деятельности организации считается территория Российской Федерации в случае фактического присутствия этой организации на территории России на основе государственной регистрации. А если такая регистрация отсутствует, то на основании места, указанного в учредительных документах организации, места управления организацией, места нахождения постоянно действующего исполнительного органа организации, места нахождения постоянного представительства в Российской Федерации (если услуги оказываются через это постоянное представительство).

Таким образом, местом реализации услуг по исследованию рынка сбыта и покупательского спроса на продукцию, а также иных маркетинговых услуг, оказываемых российской организацией иностранными компаниями, территория Российской Федерации не является.

4. При предоставлении персонала, в случае если персонал работает в месте деятельности покупателя. При этом к инженеринговым услугам относятся инженерно-консультационные услуги по подготовке процесса производства и реализации продукции (работ, услуг), подготовке строительства и эксплуатации промышленных, инфраструктурных, сельскохозяйственных и других объектов. Кроме того, инженеринговыми услугами считаются предпроектные и проектные услуги (подготовка технико-экономических обоснований, проектно-конструкторские разработки и другие подобные услуги).

В свою очередь, к услугам по обработке информации относятся услуги по осуществлению сбора и обобщению, систематизации информационных массивов и предоставлению в распоряжение пользователя результатов обработки этой информации.

5. При сдаче в аренду движимого имущества, за исключением наземных автотранспортных средств.

6. При оказании услуг агента, привлекающего от имени основного участника контракта лицо (организацию или физическое лицо) для оказания услуг, предусмотренных настоящим подпунктом.

5.7. Услуги по перевозке

В соответствии с пп. 4.1 п. 1 ст. 148 Налогового кодекса РФ услуги по перевозке или транспортировке, а также услуги (работы), непосредственно связанные с перевозкой или транспортировкой, признаются реализованными в России, если их оказывают (выполняют) российские организации или индивидуальные предприниматели, при условии что пункт отправления или пункт назначения находится на территории Российской Федерации. Исключение при этом составляют услуги (работы), непосредственно связанные с перевозкой или транспортировкой товаров, помещенных под таможенный режим международного таможенного транзита.

Местом реализации услуг также признается территория Российской Федерации, если транспортные средства по договору фрахтования, предполагающему перевозку (транспортировку) на этих транспортных средствах, предоставляются российскими организациями и индивидуальными предпринимателями и пункт отправления или пункт назначения находится на территории Российской Федерации. При этом транспортными средствами признаются воздушные, морские суда и суда внутреннего плавания, используемые для перевозок товаров или пассажиров водным (морским, речным), воздушным транспортом. В пп. 4.2 п. 1 ст. 148 Налогового кодекса РФ сказано, что услуги (работы), непосредственно связанные с перевозкой и транспортировкой товаров, помещенных под таможенный режим международного таможенного транзита, считаются реализованными в России, если их оказывают (выполняют) организации или индивидуальные предприниматели, местом осуществления деятельности которых признается территория Российской Федерации.

В пп. 4.1 п. 1 ст. 148 Налогового кодекса РФ указано, что на территории Российской Федерации считаются оказанными услуги российских перевозчиков. При этом пункт отправления или пункт назначения должен находиться в России. А согласно пп. 5 п. 1.1 ст. 148 Налогового кодекса РФ услуги по перевозке, не упомянутые в пп. 4.1 п. 1 этой статьи, считаются оказанными за пределами Российской Федерации.

Но в п. 2 ст. 148 Налогового кодекса РФ по-прежнему указано, что услуги перевозчиков считаются оказанными на территории Российской Федерации, если товар отправляется из российского порта или доставляется в такой порт. Отметим, что в данном случае п. 2 ст. 148 Налогового кодекса РФ не согласуется с пп. 5 п. 1.1 этой же статьи.

Такого же мнения придерживаются и суды. В частности, здесь можно привести Постановление ФАС Северо-Западного округа от 12 сентября 2005 г. N A13-7905/04-14, в котором суд пришел к следующему выводу: если перевозка осуществлялась между портами, один из которых находится на территории Российской Федерации, местом осуществления деятельности организации считается территория Российской Федерации.

5.8. В каких случаях местом реализации работ или услуг не признается территория Российской Федерации

Пункт 1.1 ст. 148 Налогового кодекса РФ приводит случаи, когда местом реализации работ (услуг) не признается территория Российской Федерации. Перечислим их.

1. Работы (услуги) связаны непосредственно с недвижимым имуществом (за исключением воздушных, морских судов и судов внутреннего плавания, а также космических объектов), находящимся за пределами территории Российской Федерации. К таким работам (услугам), в

частности, относятся строительные, монтажные, строительно-монтажные, ремонтные, реставрационные работы, работы по озеленению, услуги по аренде.

2. Работы (услуги) связаны непосредственно с находящимся за пределами территории Российской Федерации движимым имуществом, а также с находящимися за пределами территории Российской Федерации воздушными, морскими судами и судами внутреннего плавания. К подобным работам (услугам) относятся, в частности, монтаж, сборка, переработка, обработка, ремонт, техническое обслуживание.

3. Услуги фактически оказываются за пределами территории Российской Федерации в сфере культуры, искусства, образования (обучения), физической культуры, туризма, отдыха и спорта.

4. Покупатель работ (услуг) не осуществляет деятельность на территории Российской Федерации. Данное положение применяется при выполнении тех видов работ и услуг, которые перечислены в пп. 4 п. 1 ст. 148 Налогового кодекса РФ.

5. Услуги по перевозке (транспортировке) и услуги (работы), непосредственно связанные с перевозкой, транспортировкой, фрахтованием, не перечислены в пп. 4.1 и 4.2 п. 1 ст. 148 Налогового кодекса РФ.

5.9. Если работы или услуги не упомянуты в статье 148 Налогового кодекса РФ

В пп. 5 п. 1 ст. 148 Налогового кодекса РФ сказано, что работы или услуги, не упомянутые в пп. 1 - 4 п. 1 этой статьи, считаются реализованными на территории Российской Федерации, если деятельность организации или индивидуального предпринимателя, которые выполняют эти работы (оказывают эти услуги), осуществляется в России.

В этой связи любопытно рассмотреть проблему налогообложения операций лизинга, когда в качестве лизингодателя выступает иностранная компания. ФНС России в Письме от 17 мая 2005 г. N ММ-6-03/404@ сообщает по этому поводу следующее.

Статьей 146 Налогового кодекса РФ установлено, что операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав, признаются объектом налогообложения по НДС. В случаях, когда продавец и покупатель работ (услуг) имеют место нахождения в разных государствах, одним из которых является Российская Федерация, механизм определения места реализации работ (услуг) установлен ст. 148 Налогового кодекса РФ.

Согласно пп. 4 п. 1 ст. 148 Налогового кодекса РФ местом осуществления деятельности покупателя, предоставления услуг, перечисленных в этом подпункте, считается территория Российской Федерации, если он фактически присутствует в России. Положение данного подпункта применяется в том числе и при сдаче в аренду движимого имущества, за исключением наземных автотранспортных средств. Таким образом, в том случае, если иностранная организация (лизингодатель), не состоящая на учете в качестве налогоплательщика в налоговых органах Российской Федерации, передает движимое имущество (например, электропогрузчик, штабелер), не относящееся к автотранспортным средствам, во временное владение и использование по договору лизинга российской организации (лизингополучателю), то местом реализации услуг по договору лизинга признается территория Российской Федерации. При этом у российской организации возникают обязанности налогового агента.

В том случае, когда в лизинг передаются наземные автотранспортные средства, применяется порядок определения места реализации работ (услуг), предусмотренный пп. 5 п. 1 ст. 148 Налогового кодекса РФ. В такой ситуации местом оказания услуги по лизингу территория Российской Федерации уже не будет. А значит, у российского лизингополучателя не возникнет обязанности удерживать НДС из сумм лизинговых платежей, которые он перечисляет иностранному лизингодателю.

Кроме того, пп. 5 п. 1 ст. 148 Налогового кодекса РФ распространяется на экспедиторские услуги. Минфин России в Письме от 20 сентября 2005 г. N 03-04-08/250 сообщил: в связи с тем что экспедиторские услуги не относятся к услугам, перечисленным в пп. 1 - 4 п. 1 ст. 148 Налогового кодекса РФ, в отношении таких услуг применяется положение пп. 5 п. 1 указанной статьи, согласно которому местом реализации услуг признается территория Российской Федерации в случае, если деятельность организации, оказывающей услуги, осуществляется на территории Российской Федерации.

Таким образом, местом реализации экспедиторских услуг, оказываемых иностранным лицом по договору с российской организацией, территория Российской Федерации не является и, соответственно, такие услуги в России НДС не облагаются. Поэтому при перечислении вознаграждения иностранному лицу за оказание экспедиторских услуг, связанных с транспортировкой товара от места реализации, находящегося на территории иностранного

государства, до конечного пункта назначения, находящегося на территории Российской Федерации, НДС не уплачивается.

Аналогичным образом определяется место реализации сертификационных услуг. В Письме ФНС России от 17 мая 2005 г. N ММ-6-03/404@ разъяснено: поскольку работы по организации и проведению сертификационных испытаний продукции прямо не поименованы в пп. 1 - 4 п. 1 ст. 148 Налогового кодекса РФ, для определения места реализации данных услуг необходимо руководствоваться положением пп. 5 п. 1 данной статьи.

В другом Письме чиновники разъяснили, что при оказании иностранной организацией (резидентом Турецкой Республики) услуг по поиску и привлечению участников на территории Турции для участия в международной выставке, проводимой российской организацией на территории Российской Федерации, местом реализации данных услуг территория Российской Федерации не признается. Соответственно, налогообложение налогом на добавленную стоимость указанных услуг на территории Российской Федерации не производится (Письмо от 7 июля 2006 г. N ШТ-6-03/688@).

Глава 6. ОПЕРАЦИИ, НЕ ПОДЛЕЖАЩИЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЮ (ОСВОБОЖДАЕМЫЕ ОТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ)

Налоговые льготы по НДС установлены ст. 149 Налогового кодекса РФ.

В частности:

1. Не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) предоставление арендодателем в аренду на территории Российской Федерации помещений иностранным гражданам или организациям, аккредитованным в Российской Федерации.

Положения абз. 1 настоящего пункта применяются в случаях, если законодательством соответствующего иностранного государства установлен аналогичный порядок в отношении граждан Российской Федерации и российских организаций, аккредитованных в этом иностранном государстве, либо если такая норма предусмотрена международным договором (соглашением) Российской Федерации. Перечень иностранных государств, в отношении граждан и (или) организаций которых применяются нормы настоящего пункта, определяется федеральным органом исполнительной власти в сфере международных отношений совместно с Министерством финансов Российской Федерации.

2. Не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) реализация (а также передача, выполнение, оказание для собственных нужд) на территории Российской Федерации:

1) следующих медицинских товаров отечественного и зарубежного производства по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации:

важнейшей и жизненно необходимой медицинской техники;

протезно-ортопедических изделий, сырья и материалов для их изготовления и полуфабрикатов к ним;

технических средств, включая автотранспорт, материалы, которые могут быть использованы исключительно для профилактики инвалидности или реабилитации инвалидов;

очков (за исключением солнцезащитных), линз и оправ для очков (за исключением солнцезащитных);

2) медицинских услуг, оказываемых медицинскими организациями и (или) учреждениями, врачами, занимающимися частной медицинской практикой, за исключением косметических, ветеринарных и санитарно-эпидемиологических услуг. Ограничение, установленное настоящим подпунктом, не распространяется на ветеринарные и санитарно-эпидемиологические услуги, финансируемые из бюджета. В целях настоящей главы к медицинским услугам относятся:

- услуги, определенные перечнем услуг, предоставляемых по обязательному медицинскому страхованию;

- услуги, оказываемые населению, по диагностике, профилактике и лечению независимо от формы и источника их оплаты по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации;

- услуги по сбору у населения крови, оказываемые по договорам со стационарными лечебными учреждениями и поликлиническими отделениями;

- услуги скорой медицинской помощи, оказываемые населению;

- услуги по дежурству медицинского персонала у постели больного;

- услуги патологоанатомические;

- услуги, оказываемые беременным женщинам, новорожденным, инвалидам и наркологическим больным;

3) услуг по уходу за больными, инвалидами и престарелыми, предоставляемых государственными и муниципальными учреждениями социальной защиты лицам, необходимость ухода за которыми подтверждена соответствующими заключениями органов здравоохранения и органов социальной защиты населения;

4) услуг по содержанию детей в дошкольных учреждениях, проведению занятий с несовершеннолетними детьми в кружках, секциях (включая спортивные) и студиях;

5) продуктов питания, непосредственно произведенных студенческими и школьными столовыми, столовыми других учебных заведений, столовыми медицинских организаций, детских дошкольных учреждений и реализуемых ими в указанных учреждениях, а также продуктов питания, непосредственно произведенных организациями общественного питания и реализуемых ими указанным столовым или указанным учреждениям.

Положения настоящего подпункта применяются в отношении студенческих и школьных столовых, столовых других учебных заведений, столовых медицинских организаций только в случае полного или частичного финансирования этих учреждений из бюджета или из средств Фонда обязательного медицинского страхования;

6) услуг по сохранению, комплектованию и использованию архивов, оказываемых архивными учреждениями и организациями;

7) услуг по перевозке пассажиров:

- городским пассажирским транспортом общего пользования (за исключением такси, в том числе маршрутного). В целях настоящей статьи к услугам по перевозке пассажиров городским пассажирским транспортом общего пользования относятся услуги по перевозке пассажиров по единым условиям перевозок пассажиров по единым тарифам на проезд, установленным органами местного самоуправления, в том числе с предоставлением всех льгот на проезд, утвержденных в установленном порядке;

- морским, речным, железнодорожным или автомобильным транспортом (за исключением такси, в том числе маршрутного) в пригородном сообщении при условии осуществления перевозок пассажиров по единым тарифам с предоставлением всех льгот на проезд, утвержденных в установленном порядке.

Изучение арбитражной практики показывает, что нередко возникает вопрос: подпадает ли под льготу деятельность автовокзалов в соответствии с пп. 7 п. 2 ст. 149 Налогового кодекса РФ?

В большинстве случаев суд указывает, что автовокзал не может применить льготу, предусмотренную нормами пп. 7 п. 2 ст. 149 Налогового кодекса РФ, так как перевозкой пассажиров не занимается. В функции автовокзала входят лишь продажа билетов, обеспечение своевременной подачи автобусов и оказание других вспомогательных услуг, направленных на обеспечение безопасной перевозки пассажиров.

Такие выводы содержат:

Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 17 августа 2004 г. N А33-3379/04-С3-Ф02-3175/04-С1;

Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 17 августа 2004 г. N А33-316/04-С3-Ф02-3176/04-С1;

Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 17 августа 2004 г. N А33-19229/03-С3-Ф02-3178/04-С1;

Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 24 июня 2004 г. N А33-15255/03-С3-Ф02-2265/04-С1;

Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 3 июня 2004 г. N А33-17251/03-С3-Ф02-1928/04-С1;

8) ритуальных услуг, работ (услуг) по изготовлению надгробных памятников и оформлению могил, а также реализация похоронных принадлежностей (по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации). Перечень освобождаемых от налога на добавленную стоимость ритуальных услуг приведен в разделе "Ритуальные услуги" (код 019500) Общероссийского классификатора услуг населению ОК 002-93, утвержденного Постановлением Госстандарта России от 28.06.1993 N 163. Есть примеры судебных решений, подтверждающих такой подход. В то же время есть судебные решения, в которых ритуальными также признаются услуги, имеющие соответствующие коды по ОКВЭД.

В частности:

- Постановление ФАС Северо-Западного округа от 11 октября 2006 г. по делу N А05-20778/2005-12.

Суд указал, что организация может применять льготу, потому что выполняемые ею работы по уходу за кладбищенскими зданиями, своевременному вывозу мусора, а также обеспечению надлежащего содержания и безопасного состояния территорий кладбищ в соответствии с требованиями санитарных норм подпадают под понятие "Услуги по уходу за могилой" ОКУН;

- Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 17 октября 2005 г. N А19-27892/04-5-Ф02-4579/05-С1.

Суд указал, что организация не может воспользоваться льготой по НДС, так как вид услуг, оказываемых ею, не поименован в разделе "Ритуальные услуги" Общероссийского классификатора услуг населению ОК 002-93, утвержденного Постановлением Госстандарта России от 28.06.1993 N 163;

- Постановление ФАС Поволжского округа от 24 января 2007 г. по делу N А72-4815/2006.

Суд установил, что от уплаты НДС освобождаются только те ритуальные услуги, перечень которых приведен в разделе "Ритуальные услуги" Общероссийского классификатора услуг населению ОК 002-93. Данный раздел содержит ссылку на услуги по захоронению, и, так как подробной расшифровки данной услуги не содержится, следует предположить, что под указанной услугой подразумевается в том числе и транспортировка останков умершего к месту захоронения;

9) почтовых марок (за исключением коллекционных марок), маркированных открыток и маркированных конвертов, лотерейных билетов, лотерей, проводимых по решению уполномоченного органа;

10) услуг по предоставлению в пользование жилых помещений в жилищном фонде всех форм собственности.

Однако существует и другая позиция. В соответствии с ней ритуальными считаются также услуги, названные таковыми в ОКВЭД.

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 11 января 2006 г. N А05-7726/05-12.

Суд указал, что ритуальными считаются услуги, отнесенные к таковым в Приложении N 1 к Инструкции по заполнению формы федерального государственного статистического наблюдения N П-1 (ОКВЭД) "Сведения о производстве и отгрузке товаров и услуг по видам экономической деятельности", утвержденной Постановлением Госкомстата России от 24.01.2003 N 30.

Аналогичные выводы содержат:

Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 12 марта 2007 г. N Ф04-1129/2007(32147-А45-14) по делу N А45-9206/2006-36/292;

Постановление ФАС Московского округа от 24 ноября 2005 г. N КА-А40/11712-05;

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 22 сентября 2005 г. N А05-4312/05-29.

Еще один вопрос, вызывающий сложности, - зависит ли применение льготы от того, кто оплачивает ритуальные услуги (пп. 8 п. 2 ст. 149 НК РФ)?

По данному вопросу Налоговый кодекс РФ не содержит разъяснений.

Вместе с тем есть примеры судебных решений, подтверждающих, что льгота по НДС предоставляется и в том случае, если услуги оплачивает юридическое лицо.

Постановление ФАС Московского округа от 18 августа 2004 г. N КА-А40/7089-04.

В нем суд признал обоснованным применение льготы по НДС налогоплательщиком, который предоставлял специальный транспорт, предназначенный для ритуальных услуг, другой организации. При этом суд пришел к выводу, что плательщик оказывал именно ритуальные услуги, направленные на обеспечение потребностей граждан в ритуальных услугах, а не занимался автотранспортным обслуживанием другой организации.

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 5 декабря 2005 г. N А56-3215/2005.

Суд отметил, что применение льготы не зависит от субъекта потребления ритуальных работ (услуг). Поэтому льгота предоставляется независимо от того, осуществлялись эти работы для физических или юридических лиц;

11) монет из драгоценных металлов (за исключением коллекционных монет), являющихся валютой Российской Федерации или валютой иностранных государств. К коллекционным монетам из драгоценных металлов относятся:

- монеты из драгоценных металлов, являющиеся валютой Российской Федерации или валютой иностранного государства (группы государств), отчеканенные по технологии, обеспечивающей получение зеркальной поверхности;

- монеты из драгоценных металлов, не являющиеся валютой Российской Федерации или валютой иностранного государства (группы государств).

Существует масса примеров судебных решений, согласно которым от НДС освобождается вся сумма, полученная при реализации доли в уставном капитале. Основание - пп. 12 п. 2 ст. 149 Налогового кодекса РФ, который не предусматривает никаких ограничений по стоимости реализованной доли. Здесь можно привести Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 7 июня 2005 г. N А33-20595/04-СЗ-Ф02-2469/05-С1.

Суд признал неверной позицию налоговой инспекции о том, что при реализации налогоплательщиком долей в уставном (складочном) капитале иных организаций из налоговой базы исключается лишь размер номинальной стоимости реализованной доли. По мнению суда, пп. 12 п. 2 ст. 149 Налогового кодекса РФ не содержит ограничений по цене реализации доли в уставном капитале организаций.

Аналогичные выводы содержит и Постановление ФАС Уральского округа от 29 марта 2006 г. N Ф09-2147/06-С7 по делу N А76-24224/05;

12) долей в уставном (складочном) капитале организаций, паев в паевых фондах кооперативов и паевых инвестиционных фондах, ценных бумаг и инструментов срочных сделок (включая форвардные, фьючерсные контракты, опционы);

13) услуг, оказываемых без взимания дополнительной платы, по ремонту и техническому обслуживанию товаров и бытовых приборов, в том числе медицинских товаров, в период гарантийного срока их эксплуатации, включая стоимость запасных частей для них и деталей к ним;

14) услуг в сфере образования по проведению некоммерческими образовательными организациями учебно-производственного (по направлениям основного и дополнительного образования, указанным в лицензии) или воспитательного процесса, за исключением консультационных услуг, а также услуг по сдаче в аренду помещений.

Реализация некоммерческими образовательными организациями товаров (работ, услуг) как собственного производства (произведенных учебными предприятиями, в том числе учебно-производственными мастерскими, в рамках основного и дополнительного учебного процесса), так и приобретенных на стороне подлежит налогообложению вне зависимости от того, направляется ли доход от этой реализации в данную образовательную организацию или на непосредственные нужды обеспечения развития, совершенствования образовательного процесса.

В этом случае важным является вопрос: какие именно организации относятся к некоммерческим образовательным организациям (пп. 14 п. 2 ст. 149 НК РФ)?

Официальная позиция, выраженная в Письме УМНС России по г. Москве от 30 июня 2003 г. N 24-11/29025, заключается в том, что под некоммерческой образовательной организацией понимается государственная (или муниципальная), а также негосударственная образовательная организация, созданная в организационно-правовых формах, предусмотренных гражданским законодательством Российской Федерации для некоммерческих организаций, и осуществляющая образовательную деятельность при наличии лицензии на право ведения образовательной деятельности. При этом льгота по пп. 14 п. 2 ст. 149 Налогового кодекса РФ распространяется и на некоммерческие организации, имеющие обособленные или структурные подразделения, созданные для целей проведения образовательного процесса.

Одновременно существуют судебные решения, в которых суд при отнесении некоммерческой организации к образовательным исходил из положений устава данной некоммерческой организации.

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 16 февраля 2005 г. N А56-25435/04.

Вывод о том, является ли некоммерческая организация образовательной, суд сделал на основе изучения устава организации. В частности, в уставе было указано, что основными задачами деятельности организации являются: профилактика инфекционных и массовых неинфекционных заболеваний; предупреждение вредного влияния неблагоприятных условий труда, быта, факторов окружающей среды на здоровье человека; гигиеническое воспитание и образование населения. Эти задачи, по мнению суда, направлены на достижение иной, чем образование, цели, а именно обеспечение санитарно-эпидемиологического благополучия населения. Следовательно, организация образовательной не является;

15) ремонтно-реставрационных, консервационных и восстановительных работ, выполняемых при реставрации памятников истории и культуры, охраняемых государством, культовых зданий и сооружений, находящихся в пользовании религиозных организаций (за исключением археологических и земляных работ в зоне расположения памятников истории и культуры или культовых зданий и сооружений; строительных работ по воссозданию полностью утраченных памятников истории и культуры или культовых зданий и сооружений; работ по производству реставрационных, консервационных конструкций и материалов; деятельности по контролю за качеством проводимых работ).

Федеральным законом от 25 июня 2002 г. N 73-ФЗ "Об объектах культурного наследия (памятниках истории и культуры) народов Российской Федерации" установлен перечень работ, отнесенных к ремонту, реставрации и восстановлению.

Существуют примеры судебных решений, подтверждающих такой подход.

Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 15 февраля 2006 г. N А82-144/2005-37.

Ссылаясь на ст. 40 Федерального закона от 25 июня 2002 г. N 73-ФЗ "Об объектах культурного наследия (памятниках истории и культуры) народов Российской Федерации", суд указал, что ремонтно-реставрационные работы включают в себя в том числе консервацию объекта культурного наследия, ремонт памятника, реставрацию памятника или ансамбля, приспособление объекта культурного наследия для современного использования, а также научно-исследовательские, изыскательские, проектные и производственные работы, научно-методическое руководство, технический и авторский надзор. А в силу ст. ст. 42, 43 данного Закона ремонт памятника представляет собой научно-исследовательские, изыскательские, проектные и производственные работы, проводимые в целях поддержания в эксплуатационном состоянии памятника без изменения его особенностей, составляющих предмет охраны. Под реставрацией памятника или ансамбля понимаются научно-исследовательские, изыскательские, проектные и производственные работы, проводимые в целях выявления и сохранности историко-культурной ценности объекта культурного наследия;

16) работ, выполняемых в период реализации целевых социально-экономических программ (проектов) жилищного строительства для военнослужащих в рамках реализации указанных программ (проектов), в том числе:

- работ по строительству объектов социально-культурного или бытового назначения и сопутствующей инфраструктуры;

- работ по созданию, строительству и содержанию центров профессиональной переподготовки военнослужащих, лиц, уволенных с военной службы, и членов их семей.

Указанные в настоящем подпункте операции не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) при условии финансирования этих работ исключительно и непосредственно за счет займов или кредитов, предоставляемых международными организациями и (или) правительствами иностранных государств, иностранными организациями или физическими лицами в соответствии с межправительственными или межгосударственными соглашениями, одной из сторон которых является Российская Федерация, а также соглашениями, подписанными по поручению Правительства Российской Федерации уполномоченными им органами государственного управления;

17) услуг, оказываемых уполномоченными на то органами, за которые взимается государственная пошлина, все виды лицензионных, регистрационных и патентных пошлин и сборов, таможенных сборов за хранение, а также пошлины и сборы, взимаемые государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами при предоставлении организациям и физическим лицам определенных прав (в том числе платежи в бюджеты за право пользования природными ресурсами);

18) товаров, помещенных под таможенный режим магазина беспошлинной торговли;

19) товаров (работ, услуг), за исключением подакцизных товаров, реализуемых (выполненных, оказанных) в рамках оказания безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации в соответствии с Федеральным законом "О безвозмездной помощи (содействии) Российской Федерации и внесении изменений и дополнений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и об установлении льгот по платежам в государственные внебюджетные фонды в связи с осуществлением безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации".

Реализация товаров (работ, услуг), указанных в настоящем подпункте, не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) при представлении в налоговые органы следующих документов:

- контракта (копии контракта) налогоплательщика с донором (уполномоченной донором организацией) безвозмездной помощи (содействия) или с получателем безвозмездной помощи (содействия) на поставку товаров (выполнение работ, оказание услуг) в рамках оказания безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации. В случае если получателем безвозмездной помощи (содействия) является федеральный орган исполнительной власти Российской Федерации, в налоговый орган представляется контракт (копия контракта) с уполномоченной этим федеральным органом исполнительной власти Российской Федерации организацией;

- удостоверения (нотариально заверенной копии удостоверения), выданного в установленном порядке и подтверждающего принадлежность поставляемых товаров (выполняемых работ, оказываемых услуг) к гуманитарной или технической помощи (содействию);

- выписки банка, подтверждающей фактическое поступление выручки на счет налогоплательщика в российском банке за реализованные донору безвозмездной помощи (содействия) (уполномоченной донором организации) или получателю безвозмездной помощи (содействия) (уполномоченной федеральным органом исполнительной власти организации) товары (работы, услуги).

В случае если контрактом предусмотрен расчет наличными денежными средствами, в налоговый орган представляются выписка банка, подтверждающая внесение полученных налогоплательщиком сумм на его счет в российском банке, а также копии приходных кассовых ордеров, подтверждающие фактическое поступление выручки от покупателя указанных товаров (работ, услуг);

20) оказываемых учреждениями культуры и искусства услуг в сфере культуры и искусства, к которым относятся:

- услуги по предоставлению напрокат аудио-, видеоносителей из фондов указанных учреждений, звукотехнического оборудования, музыкальных инструментов, сценических постановочных средств, костюмов, обуви, театрального реквизита, бутафории, постижерских принадлежностей, культинвентаря, животных, экспонатов и книг; услуги по изготовлению копий в учебных целях и учебных пособий, фотокопированию, репродуцированию, ксерокопированию, микрокопированию с печатной продукции, музейных экспонатов и документов из фондов указанных учреждений; услуги по звукозаписи театрально-зрелищных, культурно-просветительных и зрелищно-развлекательных мероприятий, по изготовлению копий звукозаписей из фонотек

указанных учреждений; услуги по доставке читателям и приему у читателей печатной продукции из фондов библиотек; услуги по составлению списков, справок и каталогов экспонатов, материалов и других предметов и коллекций, составляющих фонд указанных учреждений; услуги по предоставлению в аренду сценических и концертных площадок другим бюджетным учреждениям культуры и искусства, а также услуги по распространению билетов, указанных в абз. 3 настоящего подпункта;

- реализация входных билетов и абонементов на посещение театрально-зрелищных, культурно-просветительных и зрелищно-развлекательных мероприятий, аттракционов в зоопарках и парках культуры и отдыха, экскурсионных билетов и экскурсионных путевок, форма которых утверждена в установленном порядке как бланк строгой отчетности;

- реализация программ на спектакли и концерты, каталогов и буклетов.

К учреждениям культуры и искусства в целях настоящей главы относятся театры, кинотеатры, концертные организации и коллективы, театральные и концертные кассы, цирки, библиотеки, музеи, выставки, дома и дворцы культуры, клубы, дома (в частности, кино, литератора, композитора), планетарии, парки культуры и отдыха, лектории и народные университеты, экскурсионные бюро (за исключением туристических экскурсионных бюро), заповедники, ботанические сады и зоопарки, национальные парки, природные парки и ландшафтные парки;

21) работ (услуг) по производству кинопродукции, выполняемых (оказываемых) организациями кинематографии, прав на использование (включая прокат и показ) кинопродукции, получившей удостоверение национального фильма;

22) услуг, оказываемых непосредственно в аэропортах Российской Федерации и воздушном пространстве Российской Федерации, по обслуживанию воздушных судов, включая аэронавигационное обслуживание;

23) работ (услуг, включая услуги по ремонту) по обслуживанию морских судов и судов внутреннего плавания в период стоянки в портах (все виды портовых сборов, услуги судов портового флота), а также лоцманская проводка;

24) услуг аптечных организаций по изготовлению лекарственных средств, а также по изготовлению или ремонту очковой оптики (за исключением солнцезащитной), по ремонту слуховых аппаратов и протезно-ортопедических изделий, перечисленных в пп. 1 п. 2 настоящей статьи, услуги по оказанию протезно-ортопедической помощи.

3. Не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) на территории Российской Федерации следующие операции:

- реализация (передача для собственных нужд) предметов религиозного назначения и религиозной литературы (в соответствии с перечнем, утверждаемым Правительством Российской Федерации по представлению религиозных организаций (объединений), производимых религиозными организациями (объединениями) и организациями, единственными учредителями (участниками) которых являются религиозные организации (объединения), и реализуемых данными или иными религиозными организациями (объединениями) и организациями, единственными учредителями (участниками) которых являются религиозные организации (объединения), в рамках религиозной деятельности, за исключением подакцизных товаров и минерального сырья, а также организация и проведение указанными организациями религиозных обрядов, церемоний, молитвенных собраний или других культовых действий;

- реализация (в том числе передача, выполнение, оказание для собственных нужд) товаров (за исключением подакцизных, минерального сырья и полезных ископаемых, а также других товаров по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации по представлению общероссийских общественных организаций инвалидов), работ, услуг (за исключением брокерских и иных посреднических услуг), производимых и реализуемых:

общественными организациями инвалидов (в том числе созданными как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80 процентов;

организациями, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов указанных в абз. 2 настоящего подпункта общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50 процентов, а их доля в фонде оплаты труда - не менее 25 процентов.

От НДС на основании пп. 2 п. 3 ст. 149 Налогового кодекса РФ освобождаются только те организации, которые непосредственно производят реализуемые ими товары, работы и услуги, а реализация приобретенных товаров не дает им права на освобождение от налогообложения.

Здесь можно рассмотреть Постановление Президиума ВАС РФ от 27 августа 2002 г. N 11351/01.

Суд пришел к следующему выводу: от НДС освобождается реализация общественными организациями инвалидов только товаров, произведенных этими организациями. Реализация приобретенных товаров не освобождается от налогообложения.

Аналогичные выводы содержат:

Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 2 августа 2004 г. N Ф04-5264/2004(А67-3332-37);

Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 6 мая 2004 г. N Ф04/2454-411/А03-2004;

Постановление ФАС Московского округа от 28 июня 2004 г. N КА-А41/5113-04;

Постановление ФАС Поволжского округа от 21 июля 2005 г. N А65-6138/2004-СА1-37-23;

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 17 августа 2004 г. N А56-7429/04;

Постановление ФАС Уральского округа от 14 июня 2007 г. N Ф09-4361/07-С2 по делу N А60-24642/06;

учреждениями, единственными собственниками имущества которых являются указанные в абз. 2 настоящего подпункта общественные организации инвалидов, созданными для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных социальных целей, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям;

лечебно-производственными (трудовыми) мастерскими при противотуберкулезных, психиатрических, психоневрологических учреждениях, учреждениях социальной защиты или социальной реабилитации населения;

- осуществление банками банковских операций (за исключением инкассации), в том числе:

привлечение денежных средств организаций и физических лиц во вклады;

размещение привлеченных денежных средств организаций и физических лиц от имени банков и за их счет;

открытие и ведение банковских счетов организаций и физических лиц, в том числе банковских счетов, служащих для расчетов по банковским картам, а также операции, связанные с обслуживанием банковских карт;

осуществление расчетов по поручению организаций и физических лиц, в том числе банков-корреспондентов, по их банковским счетам;

кассовое обслуживание организаций и физических лиц;

купля-продажа иностранной валюты в наличной и безналичной формах (в том числе оказание посреднических услуг по операциям купли-продажи иностранной валюты);

осуществление операций с драгоценными металлами и драгоценными камнями в соответствии с законодательством Российской Федерации;

по исполнению банковских гарантий (выдача и аннулирование банковской гарантии, подтверждение и изменение условий указанной гарантии, платеж по такой гарантии, оформление и проверка документов по этой гарантии), а также осуществление банками следующих операций:

выдача поручительств за третьих лиц, предусматривающих исполнение обязательств в денежной форме;

оказание услуг, связанных с установкой и эксплуатацией системы "клиент-банк", включая предоставление программного обеспечения и обучение обслуживающего указанную систему персонала;

получение от заемщиков сумм в счет компенсации страховых премий (страховых взносов), уплаченных банком по договорам страхования на случай смерти или наступления инвалидности указанных заемщиков, в которых банк является страхователем и выгодоприобретателем;

- услуг, связанных с обслуживанием банковских карт;

- операции, осуществляемые организациями, обеспечивающими информационное и технологическое взаимодействие между участниками расчетов, включая оказание услуг по сбору, обработке и рассылке участникам расчетов информации по операциям с банковскими картами;

- осуществление отдельных банковских операций организациями, которые в соответствии с законодательством Российской Федерации вправе их совершать без лицензии Центрального банка Российской Федерации;

- реализация изделий народных художественных промыслов признанного художественного достоинства (за исключением подакцизных товаров), образцы которых зарегистрированы в порядке, установленном Правительством Российской Федерации;

- оказание услуг по страхованию, сострахованию и перестрахованию страховыми организациями, а также оказание услуг по негосударственному пенсионному обеспечению негосударственными пенсионными фондами.

В целях настоящей статьи операциями по страхованию, сострахованию и перестрахованию признаются операции, в результате которых страховая организация получает:

страховые платежи (вознаграждения) по договорам страхования, сострахования и перестрахования, включая страховые взносы, выплачиваемую перестраховочную комиссию (в том числе тантьему);

проценты, начисленные на депо премии по договорам перестрахования и перечисленные перестрахователем перестраховщику;

страховые взносы, полученные уполномоченной страховой организацией, заключившей в установленном порядке договор страхования от имени и по поручению страховщиков;

средства, полученные страховщиком в порядке суброгации от лица, ответственного за причиненный страхователю ущерб, в размере страхового возмещения, выплаченного страхователю;

- организация тотализаторов и других основанных на риске игр (в том числе с использованием игровых автоматов) организациями или индивидуальными предпринимателями игорного бизнеса;
- проведение лотерей, проводимых по решению уполномоченного органа исполнительной власти, включая оказание услуг по реализации лотерейных билетов;
- реализация руды, концентратов и других промышленных продуктов, содержащих драгоценные металлы, лома и отходов драгоценных металлов для производства драгоценных металлов и аффинажа; реализация драгоценных металлов и драгоценных камней налогоплательщиками (за исключением указанных в пп. 6 п. 1 ст. 164 настоящего Кодекса) Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней Российской Федерации, фондам драгоценных металлов и драгоценных камней субъектов Российской Федерации, Центральному банку Российской Федерации и банкам; реализация драгоценных камней в сырье (за исключением необработанных алмазов) для обработки предприятиями независимо от форм собственности для последующей продажи на экспорт; реализация драгоценных камней в сырье и ограненных специализированным внешнеэкономическим организациям, Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней Российской Федерации, фондам драгоценных металлов и драгоценных камней субъектов Российской Федерации, Центральному банку Российской Федерации и банкам; реализация драгоценных металлов из Государственного фонда драгоценных металлов и драгоценных камней Российской Федерации, из фондов драгоценных металлов и драгоценных камней субъектов Российской Федерации специализированным внешнеэкономическим организациям, Центральному банку Российской Федерации и банкам, а также драгоценных металлов в слитках Центральным банком Российской Федерации и банками при условии, что эти слитки остаются в одном из сертифицированных хранилищ (Государственном хранилище ценностей, хранилище Центрального банка Российской Федерации или хранилищах банков);
- реализация необработанных алмазов обрабатывающим предприятиям всех форм собственности;
- внутрисистемная реализация (передача, выполнение, оказание для собственных нужд) организациями и учреждениями уголовно-исполнительной системы произведенных ими товаров (выполненных работ, оказанных услуг);
- передача товаров (выполнение работ, оказание услуг) безвозмездно в рамках благотворительной деятельности в соответствии с Федеральным законом "О благотворительной деятельности и благотворительных организациях", за исключением подакцизных товаров;
- реализация входных билетов, форма которых утверждена в установленном порядке как бланк строгой отчетности, организациями физической культуры и спорта на проводимые ими спортивно-зрелищные мероприятия; оказание услуг по предоставлению в аренду спортивных сооружений для проведения указанных мероприятий;
- оказание услуг коллегиями адвокатов, адвокатскими бюро, адвокатскими палатами субъектов Российской Федерации или Федеральной палатой адвокатов своим членам в связи с осуществлением ими профессиональной деятельности;
- операции по предоставлению займов в денежной форме, а также оказание финансовых услуг по предоставлению займов в денежной форме;
- выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ за счет средств бюджетов, а также средств Российского фонда фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития и образуемых для этих целей в соответствии с законодательством Российской Федерации внебюджетных фондов министерств, ведомств, ассоциаций; выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ учреждениями образования и научными организациями на основе хозяйственных договоров;
- услуги санаторно-курортных, оздоровительных организаций и организаций отдыха, организаций отдыха и оздоровления детей, в том числе детских оздоровительных лагерей, расположенных на территории Российской Федерации, оформленные путевками или курсовками, являющимися бланками строгой отчетности;
- проведение работ (оказание услуг) по тушению лесных пожаров;
- реализация продукции собственного производства организаций, занимающихся производством сельскохозяйственной продукции, удельный вес доходов от реализации которой в общей сумме их доходов составляет не менее 70 процентов, в счет натуральной оплаты труда, натуральных выдач для оплаты труда, а также для общественного питания работников, привлекаемых на сельскохозяйственные работы;

- реализация жилых домов, жилых помещений, а также долей в них;
- передача доли в праве на общее имущество в многоквартирном доме при реализации квартир;
- реализация лома и отходов черных и цветных металлов;
- передача в рекламных целях товаров (работ, услуг), расходы на приобретение (создание) единицы которых не превышают 100 руб.

4. В случае если налогоплательщиком осуществляются операции, подлежащие налогообложению, и операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения) в соответствии с положениями настоящей статьи, налогоплательщик обязан вести раздельный учет таких операций.

5. Перечисленные в настоящей статье операции не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) при наличии у налогоплательщиков, осуществляющих эти операции, соответствующих лицензий на осуществление деятельности, лицензируемой в соответствии с законодательством Российской Федерации.

6. Освобождение от налогообложения в соответствии с положениями настоящей статьи не применяется при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров поручения, договоров комиссии либо агентских договоров, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом.

7. При изменении редакции п. п. 1 - 3 настоящей статьи (отмене освобождения от налогообложения или отнесении налогооблагаемых операций к операциям, не подлежащим налогообложению) налогоплательщиками применяется тот порядок определения налоговой базы (или освобождения от налогообложения), который действовал на дату отгрузки товаров (работ, услуг), вне зависимости от даты их оплаты.

Статья 149 Налогового кодекса РФ содержит перечень операций, не подлежащих налогообложению. Данный перечень достаточно обширный. Но в большинстве своем затрагивает реализацию (а также передачу, выполнение, оказание для собственных нужд) товаров, выполнение работ и услуг на территории Российской Федерации социально обусловленного характера. Среди них: медицинские товары и услуги, услуги в сфере образования по проведению некоммерческими организациями учебно-производственного (по направлениям основного и дополнительного образования) или воспитательного процесса, услуги по перевозке пассажиров, ритуальные услуги, реализация почтовых марок, лотерейных билетов и лотерей, проводимых по решению уполномоченного органа, услуги по предоставлению в пользование жилых помещений в жилищном фонде всех форм собственности, услуги, оказываемые учреждениями культуры и искусства в сфере культуры и искусства, а также реализация предметов религиозного назначения и религиозной литературы, осуществление ряда банковских операций, оказание услуг адвокатами, совершение нотариусами нотариальных действий, услуги санаторно-курортных, оздоровительных организаций и организаций отдыха и другие.

Некоторые виды деятельности, которые льготируются по НДС, подлежат также лицензированию. В этом случае, чтобы применять льготу, нужно иметь специальное разрешение - лицензию. В противном случае нужно будет платить НДС в общем порядке (п. 6 ст. 149 Налогового кодекса РФ). Перечень видов деятельности, которые подлежат лицензированию, приведены в ст. 17 Федерального закона от 8 августа 2001 г. N 128-ФЗ "О лицензировании отдельных видов деятельности" (далее - Федеральный закон N 128-ФЗ). Скажем, лицензируются услуги по обязательному медицинскому страхованию, которые оказывают медицинские организации или учреждения, а также частной практики.

Правда, названный Закон регулирует лицензирование не всех видов предпринимательства. В п. 2 ст. 1 Федерального закона N 128-ФЗ приведен перечень видов деятельности, которые регулируются отдельными законодательными актами. В частности, речь идет об образовательной деятельности. Например, указанная деятельность подлежит лицензированию на основании п. 6 ст. 33 Закона РФ от 10 июля 1992 г. N 3266-1 "Об образовании" (далее - Закон РФ N 3266-1). Порядок и условия лицензирования образовательной деятельности установлены Положением о лицензировании образовательной деятельности, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 18 октября 2000 г. N 796.

При этом при продаже товаров (работ, услуг), предусмотренных п. 3 ст. 149 Налогового кодекса РФ, налогоплательщик вправе отказаться от льгот на срок не менее года. Федеральный закон от 17 мая 2007 г. N 85-ФЗ внес ряд изменений в ст. 149 Налогового кодекса РФ, в которой установлены льготы для плательщиков НДС.

Отдельный вопрос - имеет ли значение для применения льгот по ст. 149 Налогового кодекса РФ присвоение налогоплательщику соответствующих статистических кодов?

Судебная практика исходит из того, что присвоение статистических кодов не является условием для применения льготы, поскольку в Налоговом кодексе РФ такого условия нет.

Например, Постановление ФАС Уральского округа от 23 мая 2007 г. N Ф09-3743/07-С2 по делу N А76-23819/06. В нем суд признал необоснованной ссылку налогового органа на отсутствие

у налогоплательщика соответствующих кодов ОКОНХ и ОКВЭД как на основании для отказа плательщику в применении названной льготы. По мнению суда, налоговое законодательство не связывает право на применение указанной льготы с присвоением организации данных кодов ОКОНХ и ОКВЭД.

К подобным же выводам пришли суды в:

- Постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 16 января 2006 г. N А79-3814/2005;
- Постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 12 апреля 2006 г. N Ф04-1327/2006(21181-А27-6) по делу N А27-29948/2005-6;
- Постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 20 марта 2006 г. N Ф04-1854/2006(20777-А27-40) по делу N А27-27927/2005-2;
- Постановлении ФАС Московского округа от 6 марта 2006 г. N КА-А40/1184-06 по делу N А40-35467/05-141-242;
- Постановлении ФАС Поволжского округа от 3 февраля 2006 г. по делу N А72-6532/05-4/4234/423;
- Постановлении ФАС Уральского округа от 17 января 2007 г. N Ф09-11847/06-С2 по делу N А76-31319/05;
- Постановлении ФАС Уральского округа от 1 марта 2006 г. N Ф09-920/06-С2.

6.1. Реализация лома и отходов цветных металлов

Благодаря поправкам п. 2 ст. 149 Налогового кодекса теперь дополнен пп. 25. Согласно ему не облагается НДС реализация на территории Российской Федерации лома и отходов только цветных металлов.

Дело в том, что одновременно утрачивает силу пп. 24 п. 3 ст. 149 Налогового кодекса РФ, который гласит, что освобождаются от налогообложения операции по реализации лома и отходов черных и цветных металлов. И еще одно важное уточнение: в отличие от ранее действовавшего порядка теперь отказаться от льготы компании не могут. Ведь сейчас она прописана в п. 2 ст. 149. Очевидно, законодатели решили, что проще льготировать реализацию цветмета, большая часть которого идет за границу на экспорт, чем возмещать НДС.

Отметим, что организациям, которые торгуют металлоломом, следует руководствоваться Федеральным законом от 24 июня 1998 г. N 89-ФЗ "Об отходах производства и потребления", а также Правилами обращения с ломом и отходами цветных металлов, утвержденными Постановлением Правительства РФ от 11 мая 2001 г. N 370.

Согласно указанным Правилам организации могут принимать металлолом только у его собственников при предъявлении документов, удостоверяющих их личность. У лиц, сдающих не принадлежащий им металлолом, помимо документов, удостоверяющих личность, должна быть соответствующая доверенность от собственника металлолома.

При приеме лома цветных металлов лицо, сдающее этот лом, должно представить принимающей организации соответствующее письменное заявление. В этом заявлении необходимо указать, на каком основании у заявителя возникло право собственности на сдаваемый лом. Заявления должны храниться на объекте по приему металлолома в течение пяти лет.

Лом цветных металлов нельзя принимать от физических лиц, не достигших 14 лет. У лиц в возрасте от 14 до 18 лет такой лом может приниматься при наличии письменного согласия их законных представителей - родителей, усыновителей или попечителей. Однако можно принимать лом цветных металлов от физических лиц, достигших шестнадцатилетнего возраста и в установленном порядке объявленных полностью дееспособными.

Прием лома и отходов цветных металлов проводится по массе нетто, определяемой как разность между массой брутто и массой транспортного средства, тары и засоренности. При приеме металлолома должен быть составлен приемо-сдаточный акт. Форма этого акта установлена в Приложении N 1 к Правилам обращения с ломом черных и цветных металлов. Приемо-сдаточный акт составляется в двух экземплярах: один передается лицу, сдающему лом, а второй остается у принимающей организации.

Обратите внимание, что приемо-сдаточные акты являются документами строгой отчетности. Поэтому их регистрируют в книге учета приемо-сдаточных актов. Страницы книги должны быть пронумерованы и прошнурованы.

Книга учета, а также приемо-сдаточные акты хранятся на объекте по приему металлолома в течение 5 лет со дня внесения последней записи о приеме лома.

В соответствии с п. 8 ст. 149 Налогового кодекса РФ, когда вводится новая льгота по НДС, следует применять тот порядок налогообложения, который действовал на дату отгрузки товара. Значит, если организация реализовала металлолом в 2008 г., его реализация облагается НДС. Если же аванс за металлолом был получен в 2007 г., а право собственности на него передано покупателю в 2008 г., льготой пользоваться можно.

С аванса, который был получен за металлолом в 2007 г., был начислен и уплачен в бюджет НДС. Этот налог можно принять к вычету в 2008 г., если заключить с покупателем дополнительное соглашение к договору, уменьшив цену металлолома на сумму НДС. Тогда налог, поступивший с авансом, надо будет вернуть покупателю.

6.2. Другие виды льгот

Не облагается НДС реализация (в том числе передача, выполнение, оказание для собственных нужд) товаров (за исключением подакцизных, минерального сырья и полезных ископаемых, а также других товаров по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации по представлению общероссийских общественных организаций инвалидов), работ, услуг (за исключением брокерских и иных посреднических услуг), производимых и реализуемых лечебно-производственными (трудовыми) мастерскими при противотуберкулезных, психиатрических, психоневрологических учреждениях, учреждениях социальной защиты или социальной реабилитации населения.

Льготу могут применять не только лечебно-производственные (трудовые) мастерские, но также государственные унитарные предприятия при указанных учреждениях.

Еще одно изменение внесено в пп. 9 п. 3 ст. 149 Налогового кодекса РФ. Напомним: согласно указанному подпункту от налогообложения НДС освобождаются реализация руды, концентратов и других промышленных продуктов, содержащих драгоценные металлы, лома и отходов драгоценных металлов для производства драгоценных металлов и аффинажа; реализация драгоценных металлов и драгоценных камней налогоплательщиками (за исключением указанных в пп. 6 п. 1 ст. 164 настоящего Кодекса) Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней Российской Федерации, фондам драгоценных металлов и драгоценных камней субъектов Российской Федерации, Центральному банку Российской Федерации и банкам; реализация драгоценных камней в сырье (за исключением необработанных алмазов) для обработки предприятиями независимо от форм собственности для последующей продажи на экспорт; реализация драгоценных камней в сырье и ограненных специализированным внешнеэкономическим организациям, Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней Российской Федерации, фондам драгоценных металлов и драгоценных камней субъектов Российской Федерации, Центральному банку Российской Федерации и банкам; реализация драгоценных металлов из Государственного фонда драгоценных металлов и драгоценных камней Российской Федерации, из фондов драгоценных металлов и драгоценных камней субъектов Российской Федерации, из фондов драгоценных металлов и драгоценных камней субъектов Российской Федерации специализированным внешнеэкономическим организациям, Центральному банку Российской Федерации и банкам, а также драгоценных металлов в слитках Центральным банком Российской Федерации и банками при условии, что эти слитки остаются в одном из сертифицированных хранилищ (Государственном хранилище ценностей, хранилище Центрального банка Российской Федерации или хранилищах банков).

Теперь согласно пп. 9 банки смогут не платить НДС с реализации слитков драгоценных металлов Центральным банком Российской Федерации и банками Центробанку и банкам, в том числе по договорам поручения, комиссии либо агентским договорам с Центральным банком Российской Федерации и банками. Причем независимо от помещения этих слитков в хранилище Центробанка или хранилища банков, а также иным лицам при условии, что эти слитки остаются в одном из хранилищ (Государственном хранилище ценностей, хранилище Центрального банка Российской Федерации или хранилищах банков). Обратите внимание: указанные поправки распространяются на отношения, возникшие с 1 января 2007 г. Об этом сказано в п. 2 ст. 3 Федерального закона N 85-ФЗ.

В завершение скажем, что организация или предприниматель могут отказаться от льгот, если сочтут их применение для себя невыгодным. Однако учтите - отказаться можно не от всех льгот, а только от тех, что предусмотрены п. 3 ст. 149 Налогового кодекса РФ.

Причем если компания или коммерсант осуществляют несколько видов льготуемых операций, то они вправе отказаться от использования льгот как в отношении всех или нескольких видов операций, предусмотренных различными подпунктами п. 3 ст. 149 Налогового кодекса РФ, так и в отношении операций, предусмотренных одним подпунктом п. 3 ст. 149 Налогового кодекса РФ. Порядок отказа от использования льготы установлен в п. 5 ст. 149 Налогового кодекса РФ.

А вот отказаться от применения остальных льгот, предусмотренных п. 1 и 2 указанной выше статьи, налогоплательщики не вправе.

Период, в течение которого льгота не будет использоваться налогоплательщиком, не может быть меньше года. Следовательно, отказаться от льготы на меньший срок, скажем, на квартал, нельзя.

Чтобы отказаться от льгот, организация или предприниматель должны подать в налоговую инспекцию по месту своего учета соответствующее заявление в срок не позднее 1-го числа

налогового периода, начиная с которого они намерены отказаться от льготы. Составляется такое заявление в произвольной форме. Однако в любом случае в этой бумаге следует указать:

- перечень операций, освобождаемых от налогообложения, в отношении которых организация отказывается от использования льготы;
- налоговый период, начиная с которого фирма планирует отказаться от льготы;
- срок, в течение которого вы не будете пользоваться льготой (но не менее года).

6.3. Передача некоторых исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности, а также прав пользования этими результатами

Благодаря поправкам п. 2 ст. 149 Налогового кодекса теперь дополнен пп. 26 (Федеральный закон от 19 июля 2007 г. N 195-ФЗ). Согласно ему не будет облагаться НДС реализация на территории Российской Федерации исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для электронных вычислительных машин, базы данных, топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау), а также прав на использование указанных результатов интеллектуальной деятельности на основании лицензионного договора. Отказаться от льготы компании, занимающиеся инновационным бизнесом, не смогут. Ведь она прописана в п. 2 ст. 149.

В соответствии с п. 8 ст. 149 Налогового кодекса РФ, когда вводится новая льгота по НДС, следует применять тот порядок налогообложения, который действовал на дату реализации прав (программ и т.п.). Значит, если организация реализовала указанные инновационные продукты в 2008 г., их продажа облагается НДС. Если же аванс за такой продукт был получен в 2007 г., а право собственности на него передано покупателю в 2008 г., льготой пользоваться можно.

С аванса, который был получен за исключительные права в 2007 г., был начислен и уплачен в бюджет НДС. Этот налог можно принять к вычету в 2008 г., если заключить с покупателем дополнительное соглашение к договору, уменьшив цену, скажем, программы, на сумму НДС. Тогда налог, поступивший с авансом, надо будет вернуть покупателю.

Пример. Организация в декабре 2007 г. заключила с компанией - разработчиком программного обеспечения лицензионное соглашение на покупку неисключительных прав на базу данных по налоговому законодательству. Цена, указанная в договоре, составила 354 000 руб. (в том числе НДС - 54 000 руб.).

В декабре 2007 г. компания перечислила разработчику аванс. В январе 2008 г. разработчик программного обеспечения заключил с компанией дополнительное соглашение к договору, в соответствии с которым цена неисключительных прав на пользование правовой базой данных уменьшена на сумму НДС, то есть составляет 300 000 руб. (354 000 - 54 000). Разница между старой и новой ценами возвращена фирме.

На счетах бухгалтерского учета продавца указанные операции отражены следующими записями.

В декабре 2007 г.:

Дебет 51 Кредит 62, субсчет "Авансы полученные"

- 354 000 руб. - поступил аванс от покупателя правовой базы;

Дебет 76, субсчет "НДС, исчисленный с авансов", Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 54 000 руб. (354 000 руб. x 18% : 118%) - начислен НДС с аванса.

В январе 2008 г.:

Дебет 62, субсчет "Авансы полученные", Кредит 51

- 54 000 руб. - возвращена разница между старой и новой ценами программы покупателю;

Дебет 62, субсчет "Расчеты с покупателями", Кредит 90, субсчет "Выручка"

- 300 000 руб. - отражена реализация неисключительных прав;

Дебет 62, субсчет "Авансы полученные", Кредит 62, субсчет "Расчеты с покупателями"

- 300 000 руб. - зачтен аванс, полученный в 2007 г.;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС", Кредит 76, субсчет "НДС, исчисленный с авансов"

- 54 000 руб. - зачтен НДС, начисленный с аванса.

Надо сказать, что до недавнего времени вопрос о том, нужно ли платить налог на добавленную стоимость при передаче имущественных прав, оставался спорным. И, хотя в соответствии с пп. 1 п. 1 ст. 146 Налогового кодекса РФ передача указанных прав облагается НДС, порядок определения налоговой базы определен не для всех случаев.

Скажем, речь идет об уступке прав требования (скажем, передаче поставщиком права требовать оплаты товаров (работ, услуг) или иного денежного требования, вытекающего из договора реализации товаров (работ, услуг)). Другой пример - передача поставщиком права требовать оплаты переданных по договору прав на объекты интеллектуальной собственности.

Поскольку Налоговый кодекс РФ не определяет, как считать налог в этом случае, то действовать можно двумя способами. Первый - вообще не платить налог, сославшись на ст. 17 части первой Налогового кодекса РФ. Второй способ - заплатить НДС с разницы между расходами на приобретение права (стоимостью доли) и доходами, полученными от передачи прав. Со вступлением в силу поправок споры больше не будет.

6.4. НИОКР, при выполнении которых можно не платить НДС

Согласно пп. 16.1 п. 3 ст. 149 Налогового кодекса РФ от НДС освобождается выполнение организациями научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, относящихся к созданию новых продукции и технологий или к усовершенствованию производимых продукции и технологий, если в состав научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ включаются следующие виды деятельности:

- разработка конструкции инженерного объекта или технической системы;
- разработка новых технологий, то есть способов объединения физических, химических, технологических и других процессов с трудовыми процессами в целостную систему, производящую новую продукцию (товары, работы, услуги);
- создание опытных, то есть не имеющих сертификата соответствия, образцов машин, оборудования, материалов, обладающих характерными для нововведений принципиальными особенностями и не предназначенных для реализации третьим лицам, их испытание в течение времени, необходимого для получения данных, накопления опыта и отражения их в технической документации.

До внесения изменений по НДС льготировались только те НИОКР, что выполнялись за счет средств бюджетов и специализированных фондов, а также учреждениями образования и научными организациями на основе хозяйственных договоров (пп. 16 п. 3 ст. 149 Налогового кодекса РФ).

Организация или предприниматель могут отказаться от льгот, если сочтут их применение для себя невыгодным. Однако учтите - отказаться можно не от всех льгот, а только от тех, что предусмотрены п. 3 ст. 149 Налогового кодекса РФ.

Причем если компания или коммерсант осуществляют несколько видов льготированных операций, то они вправе отказаться от использования льгот как в отношении всех или нескольких видов операций, предусмотренных различными подпунктами п. 3 ст. 149 Налогового кодекса РФ, так и в отношении операций, предусмотренных одним подпунктом п. 3 ст. 149 Налогового кодекса РФ. Порядок отказа от использования льготы установлен в п. 5 ст. 149 Налогового кодекса РФ.

А вот отказаться от применения остальных льгот, предусмотренных п. п. 1 и 2 указанной выше статьи, налогоплательщики не вправе.

Добавим, что отказ от льгот распространяется на все без исключения сделки, осуществляемые в рамках льготированного вида деятельности. То есть не может действовать в зависимости от того, кто является покупателем (приобретателем) соответствующих товаров (работ, услуг).

Период, в течение которого льгота не будет использоваться налогоплательщиком, не может быть меньше года. Следовательно, отказаться от льготы на меньший срок, скажем, на квартал, нельзя.

Чтобы отказаться от льгот, организация или предприниматель должны подать в налоговую инспекцию по месту своего учета соответствующее заявление в срок не позднее 1-го числа налогового периода, начиная с которого они намерены отказаться от льготы. Составляется такое заявление в произвольной форме. Однако в любом случае в этой бумаге следует указать:

- перечень операций, освобождаемых от налогообложения, в отношении которых организация отказывается от использования льготы;

- налоговый период, начиная с которого фирма планирует отказаться от льготы.

Теперь несколько слов о переходных положениях. Тут действует такое правило: если налогооблагаемая операция была отнесена к числу не подлежащих налогообложению, применяется порядок, действующий на дату выполнения работ, вне зависимости от даты их оплаты. То есть в отношении договоров, которые были заключены до 1 января 2008 г. и не завершены до указанной даты, применяются следующие правила:

- если договор предполагает поэтапную сдачу работ, то НИОКР будут признаваться выполненными полностью уже после 1 января 2008 г. Суммы частичной оплаты, полученные после указанной даты, не будут облагаться НДС. Это касается и сумм частичной оплаты, полученных до этой даты. Организация вправе будет зачесть излишне уплаченный НДС, подав заявление, а также уточненные декларации по НДС за предыдущие периоды. Однако для этого необходимо будет вернуть заказчику сумму налога, предъявленную ему ранее;

- если договор предполагает поэтапную сдачу работ, суммы оплаты, относящиеся к этапам, завершаемым до 1 января 2008 г., облагаются НДС. С сумм, относящихся к этапам, завершаемым

уже в 2008 г., НДС платить не надо. И, если они были уплачены в 2007 г., организация также вправе будет подать уточненные декларации по НДС, вернув перед этим сумму налога заказчику.

6.5. Уступка прав требования по договорам займа и кредита

НДС можно не платить по операциям, которые связаны с уступкой прав (требований) кредитора по обязательствам, вытекающим из договоров займа (в денежной форме) или кредитного договора, или с исполнением заемщиком обязательств перед новым кредитором по первоначальному договору, лежащему в основе договора уступки. Такая норма закреплена в пп. 26 п. 3 ст. 149 Налогового кодекса РФ. Как и в предыдущем случае, от данной льготы можно отказаться.

6.6. Налогообложение подарков

Согласно пп. 25 п. 3 ст. 149 Налогового кодекса РФ НДС не облагается передача в рекламных целях товаров (работ, услуг), расходы на приобретение (создание) единицы которых не превышают 100 руб. Отметим, что данная льгота имеет, скорее, негативные последствия для налогоплательщиков.

Дело в том, что на том, чтобы начислять НДС при раздаче подарков в рамках рекламной кампании, настаивают Минфин России и ФНС России. Примером тому служат Письма Минфина России от 28 марта 2005 г. N 03-04-11/66 и от 25 ноября 2004 г. N 03-04-11/209. В них указано, что в соответствии со ст. 39 Налогового кодекса РФ под реализацией понимается передача права собственности, в том числе и на безвозмездной основе. В соответствии со ст. 146 Налогового кодекса РФ реализация товаров облагается НДС. Налоговая база при этом равна рыночной цене товаров.

Но далеко не все специалисты согласны с такой точкой зрения. В качестве возражения приводится довод о том, что раздача товаров является составной частью рекламных расходов организации. При этом нельзя документально подтвердить, в какой момент право собственности на подарки переходит от компании к одариваемым. Зачастую такие аргументы помогали налогоплательщикам в арбитражных судах доказать, что раздача товаров в рекламных целях не должна облагаться НДС (см., например, Постановление ФАС Московского округа от 13 января 2003 г. N КА-А40/8381-02 и Постановление ФАС Северо-Западного округа от 14 декабря 2004 г. N А05-3624/04-22).

Статья 149 Налогового кодекса РФ косвенно подтверждает, что подарки, себестоимость единицы которых превышает 100 руб., должны облагаться НДС. Доказать в суде иное будет непросто.

Обратите внимание: при рекламной раздаче товаров, себестоимость которых не превышает 100 руб., предприятие обязано организовать отдельный учет НДС по приобретенным товарам (работам, услугам). Это требование п. 4 ст. 170 Налогового кодекса РФ. Однако, если себестоимость товаров, розданных в рамках рекламной акции, не превышает 5 процентов от величины совокупных расходов на производство, к вычету можно принять весь НДС по приобретенным товарам, работам и услугам, а также имущественным правам.

6.7. Раздельный учет

Пункт 4 ст. 149 определяет: если организация одновременно осуществляет операции, как подлежащие налогообложению, так и те, которые льготятся, она обязана вести раздельный учет. В том числе и "входного" НДС по товарам, работам, услугам, которые используются в облагаемых и не облагаемых налогом операциях (п. 4 ст. 170 Налогового кодекса РФ).

Добавим, что конкретный порядок ведения раздельного учета налоговым законодательством не установлен. Поэтому организация вправе сама разработать принципы ведения такого учета и закрепить их в своей учетной политике.

Распределять нужно "входной" НДС только в том случае, если приобретенные товары (работы, услуги), имущественные права одновременно используются в деятельности, как облагаемой, так и не облагаемой НДС. И еще - когда невозможно однозначно определить, какая часть приобретенных товаров (работ, услуг) будет использована в деятельности, облагаемой НДС, а какая - в деятельности, не облагаемой этим налогом. Следовательно, нельзя рассчитать, в каком размере "входной" НДС может быть предъявлен к вычету, а в каком - учтен в стоимости товаров (работ, услуг).

В этом случае Налоговый кодекс предписывает определять пропорцию исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), в общей стоимости товаров (работ, услуг), отгруженных за

налоговый период. Исходя из этой пропорции часть "входного" налога принимается к вычету, а часть учитывается в стоимости приобретенных товаров (работ, услуг).

Обратите внимание: чиновники настаивают, что, рассчитывая пропорцию, стоимость товаров нужно брать без учета НДС. В частности, такое мнение было высказано в Письме МНС России от 13 мая 2004 г. N 03-1-08/1191/15@. Однако арбитражные суды с таким подходом не согласны. В качестве примера можно привести Постановления ФАС Московского округа от 15 июля 2003 г. N КА-А40/4710-03, ФАС Западно-Сибирского округа от 13 января 2005 г. по делу N Ф04-9499/2004(7826-А70-18), от 2 августа 2004 г. N Ф04-5288/2004(А45-3291-25).

Заметим, что при отсутствии отдельного учета сумма НДС по приобретенным товарам (работам, услугам) вычету не подлежит и в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций (налога на доходы физических лиц - если речь идет о предпринимателях), не включается. Сумма "входного" списывается за счет собственных средств (абз. 8 п. 4 ст. 170 Налогового кодекса РФ).

Впрочем, отдельный учет "входного" НДС можно не вести в те налоговые периоды, в которых доля совокупных производственных расходов на операции, не облагаемые НДС, меньше или равна 5 процентам от общей величины совокупных расходов на производство.

Но учтите, что при решении вопроса о необходимости ведения вами отдельного учета такие показатели, как стоимость отгруженных товаров (работ, услуг) или объемы выручки от не облагаемой НДС деятельности, не принимаются во внимание. В данном случае следует учитывать объем ваших затрат на осуществление не облагаемых НДС операций.

Следовательно, даже если доля выручки от не облагаемых НДС операций составляет меньше 3 процентов от общей выручки, но при этом расходы на осуществление этих операций превышают 5 процентов, вы не можете быть освобождены от ведения отдельного учета.

6.8. Отказ от льгот по НДС

Организация или предприниматель могут отказаться от льгот, если сочтут, что их применение для них невыгодно. Однако учтите, отказаться можно не от всех льгот, а только от тех, что предусмотрены п. 3 ст. 149 Налогового кодекса РФ.

Причем если компания или коммерсант осуществляют несколько видов льготированных операций, то они вправе отказаться от использования льгот как в отношении всех или нескольких видов операций, предусмотренных различными подпунктами п. 3 ст. 149 Налогового кодекса РФ, так и в отношении операций, предусмотренных одним подпунктом п. 3 ст. 149 Налогового кодекса РФ. Порядок отказа от использования льготы установлен в п. 5 ст. 149 Налогового кодекса РФ.

А вот отказаться от применения остальных льгот, предусмотренных п. п. 1 и 2 указанной выше статьи, налогоплательщики не вправе.

Добавим, что отказ от льгот распространяется на все без исключения сделки, осуществляемые в рамках льготированного вида деятельности. То есть не может действовать в зависимости от того, кто является покупателем (приобретателем) соответствующих товаров (работ, услуг).

Период, в течение которого льгота не будет использоваться налогоплательщиком, не может быть меньше года. Следовательно, отказаться от льготы на меньший срок, скажем, на квартал, нельзя.

Чтобы отказаться от льгот, организация или предприниматель должны подать в налоговую инспекцию по месту своего учета соответствующее заявление в срок не позднее 1-го числа налогового периода, начиная с которого они намерены отказаться от льготы. Составляется такое заявление в произвольной форме. Однако в любом случае в этой бумаге следует указать:

- перечень операций, освобождаемых от налогообложения, в отношении которых организация отказывается от использования льготы;
- налоговый период, начиная с которого фирма планирует отказаться от льготы;
- срок, в течение которого вы не будете пользоваться льготой (но не менее года).

Глава 7. НДС ПРИ ПЕРЕМЕЩЕНИИ ТОВАРОВ ЧЕРЕЗ ГРАНИЦУ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

7.1. НДС при ввозе товаров на территорию Российской Федерации

7.1.1. Ввоз товаров на территорию Российской Федерации, не подлежащий налогообложению (освобождаемый от налогообложения)

Не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) ввоз на таможенную территорию Российской Федерации:

1) товаров (за исключением подакцизных товаров), ввозимых в качестве безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации, в порядке, устанавливаемом Правительством Российской Федерации в соответствии с Федеральным законом "О безвозмездной помощи (содействии) Российской Федерации и внесении изменений и дополнений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и об установлении льгот по платежам в государственные внебюджетные фонды в связи с осуществлением безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации";

2) товаров, указанных в пп. 1 п. 2 ст. 149 настоящего Кодекса, а также сырья и комплектующих изделий для их производства;

3) материалов для изготовления медицинских иммунобиологических препаратов для диагностики, профилактики и (или) лечения инфекционных заболеваний (по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации);

4) художественных ценностей, передаваемых в качестве дара учреждениям, отнесенным в соответствии с законодательством Российской Федерации к особо ценным объектам культурного и национального наследия народов Российской Федерации;

5) всех видов печатных изданий, получаемых государственными и муниципальными библиотеками и музеями по международному книгообмену, а также произведений кинематографии, ввозимых специализированными государственными организациями в целях осуществления международных некоммерческих обменов;

6) товаров, произведенных в результате хозяйственной деятельности российских организаций на земельных участках, являющихся территорией иностранного государства с правом землепользования Российской Федерации на основании международного договора;

7) технологического оборудования, комплектующих и запасных частей к нему, ввозимых в качестве вклада в уставные (складочные) капиталы организаций.

Позиция таможенных органов заключается в том, что к технологическому относится только то оборудование, которое поименовано в соответствующем Перечне, утвержденном ГТК.

В то же время есть примеры судебных решений, в которых суды признавали технологическим и оборудование, не включенное в Перечень, утвержденный ГТК. Как пример можно привести несколько решений суда.

Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 9 сентября 2004 г. N А33-3653/04-С6-Ф02-3637/04-С1.

Суд пришел к следующему выводу: Инструкция N 131 устанавливает ограниченный перечень товаров, в отношении которых возможно использование указанной льготы, т.е. дополняет законодательство о налогах и сборах. Поэтому применять ее не нужно.

Постановление ФАС Дальневосточного округа от 30 марта 2005 г. N Ф03-А51/05-2/304.

Суд пришел к выводу, что Перечень технологического оборудования, комплектующих и запасных частей к нему (Приложение 1) не является исчерпывающим. Основание - сама Инструкция предусматривает возможность предоставления льготы по уплате НДС по решению ГТК России и в отношении товаров, не вошедших в данный Перечень, но которые в соответствии с законодательством Российской Федерации могут быть использованы как технологическое оборудование.

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 30 декабря 2004 г. N А56-16412/04.

Суд отметил, что термин "технологическое оборудование" предполагает наличие какого-либо технологического процесса, в котором это оборудование могло бы использоваться. На этом основании яхту, ввезенную плательщиком, суд не признал технологическим оборудованием, так как она предназначена для оказания туристических услуг, а не для обслуживания технологического процесса.

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 31 августа 2004 г. N А56-10865/04.

Суд указал, что используемое законодателем понятие "технологическое оборудование" должно пониматься исходя из его общепринятого в русском языке значения, если его иное значение специально не определено законодателем или не следует явно из самого нормативного

акта. Поэтому под технологическим оборудованием понимается совокупность механизмов, машин, устройств, приборов, используемых для обработки или переработки материалов в определенной отрасли производства.

Какими документами подтверждается факт отнесения оборудования к технологическому в соответствии с п. 7 ст. 150 Налогового кодекса РФ?

Официальная позиция таможенных органов заключается в том, что отнесение оборудования к технологическому подтверждается документом, выдаваемым таможенными органами.

Однако есть примеры судебных решений, в которых суды указывают на необязательность получения такого подтверждения.

Для отнесения оборудования к технологическому нужно подтверждение таможенных органов.

Так указано в Приказе ГТК России от 7 февраля 2001 г. N 131 "Об утверждении Инструкции о порядке применения таможенными органами Российской Федерации налога на добавленную стоимость в отношении товаров, ввозимых на территорию Российской Федерации".

Указано, что технологическим является оборудование, в отношении которого таможенные органы выдали соответствующее подтверждение.

Однако существует и иная точка зрения, состоящая в том, что подтверждения таможенных органов не требуется.

Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 9 сентября 2004 г. N А33-3653/04-С6-Ф02-3637/04-С1.

Суд указал, что требование Инструкции о получении разрешения ГТК России является установлением дополнительного условия для применения льготы, что противоречит Налоговому кодексу РФ. Поэтому указанная Инструкция не подлежит применению.

Аналогичный вывод содержат:

Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 9 сентября 2004 г. N А33-2000/04-С3-Ф02-3631/04-С1;

Постановление ФАС Московского округа от 19 января 2006 г. N КА-А40/13022-05 по делу N А40-12709/05-119-134.

В качестве документа, подтверждающего, что оборудование является технологическим, суд привел заключение Госстандарта России;

Постановление ФАС Уральского округа от 14 декабря 2004 г. N Ф09-5283/04-АК.

В качестве документов, подтверждающих, что оборудование является технологическим, суд принял техническую документацию на оборудование, письмо производителя оборудования, справку специалистов, подтверждающую факт сборки оборудования как единого целого;

8) необработанных природных алмазов;

9) товаров, предназначенных для официального пользования иностранных дипломатических и приравненных к ним представительств, а также для личного пользования дипломатического и административно-технического персонала этих представительств, включая членов их семей, проживающих вместе с ними;

10) валюты Российской Федерации и иностранной валюты, банкнот, являющихся законными средствами платежа (за исключением предназначенных для коллекционирования), а также ценных бумаг - акций, облигаций, сертификатов, векселей;

11) продукции морского промысла, выловленной и (или) переработанной рыбопромышленными предприятиями (организациями) Российской Федерации;

12) судов, подлежащих регистрации в Российском международном реестре судов;

13) товаров, за исключением подакцизных, по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации, перемещаемых через таможенную границу Российской Федерации в рамках международного сотрудничества Российской Федерации в области исследования и использования космического пространства, а также соглашений об услугах по запуску космических аппаратов.

Статьей 150 Налогового кодекса РФ устанавливается перечень ввозимых на территорию Российской Федерации товаров, не подлежащих налогообложению. На товар, не входящий в данный перечень, взимание налога осуществляют налоговые органы по месту постановки на учет компании-импортера. При этом данное правило распространяется и на предприятия, уплачивающие единый налог на вмененный доход или применяющие упрощенную систему налогообложения. Налоговая база по НДС определяется на дату принятия на учет ввезенных товаров как сумма стоимости приобретенных товаров, включая расходы по доставке товара, в том числе расходы на транспортировку, погрузку, выгрузку, перегрузку, перевалку и экспедирование товаров, страховая сумма, стоимость контейнеров или иной многооборотной тары, не подлежащей возврату, если они рассматриваются как единое целое с оцениваемыми товарами, а также стоимость упаковки, включая стоимость упаковочных материалов и работ по упаковке. Налог уплачивается не позднее 20 числа месяца, следующего за месяцем принятия на учет ввезенных

товаров. При неуплате или неполной уплате НДС либо его уплате в более поздний срок налоговые органы вправе взыскивать НДС и пени.

Федеральный закон от 3 ноября 2006 г. N 180-ФЗ внес в Федеральный закон от 5 августа 2000 г. N 118-ФЗ следующие немаловажные изменения. С 1 января 2007 г. по 31 декабря 2008 г. включительно не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) налогом на добавленную стоимость ввоз на таможенную территорию Российской Федерации племенного крупного рогатого скота, племенных свиней, овец и коз, семени и эмбрионов указанных племенных животных, племенных лошадей и племенного яйца, осуществляемый сельскохозяйственными производителями, отвечающими критериям, предусмотренным п. 2 ст. 346.2 Налогового кодекса РФ, и российскими организациями, занимающимися лизинговой деятельностью с последующей поставкой сельскохозяйственным товаропроизводителям, отвечающим критериям, предусмотренным п. 2 ст. 346.2 Налогового кодекса РФ, по перечню кодов в соответствии с Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности Российской Федерации, определенному Правительством РФ (Федеральный закон от 5 августа 2000 г. N 118-ФЗ).

7.1.2. Особенности налогообложения при перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации

1. При ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации в зависимости от избранного таможенного режима налогообложение производится в следующем порядке:

1) при выпуске для свободного обращения налог уплачивается в полном объеме;

2) при помещении товаров под таможенный режим 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 настоящим Кодексом, в порядке, предусмотренном таможенным законодательством Российской Федерации.

Порядок уплаты НДС при реимпорте (пп. 2 п. 1 ст. 151 НК РФ).

Есть примеры судебных решений, подтверждающих, что обязанность по уплате НДС при реимпорте лежит на лице, перемещающем товар. Она не зависит от того, являлось данное лицо экспортером или нет.

Одновременно есть и примеры судебных решений, в которых суд пришел к противоположным выводам, утверждая, что обязанность по уплате НДС при реимпорте лежит только на первоначальном экспортере.

Позицию о том, что обязанность по уплате НДС возникает, суды озвучили в следующих своих решениях:

Постановление ФАС Дальневосточного округа от 25 ноября 2003 г. N Ф03-А73/03-2/2837.

Суд пришел к следующему выводу: исходя из буквального толкования пп. 2 п. 1 ст. 151 Налогового кодекса РФ обязанность по уплате НДС возложена на лицо, помещающее товар под таможенный режим реимпорта при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации. Поэтому тот факт, что возврат НДС при оформлении таможенного режима экспорта производился не этому лицу, не имеет правового значения.

Мнение о том, что обязанности по уплате НДС не возникает, нашло свое отражение в следующих решениях:

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 24 ноября 2005 г. N А52-2667/2005/2.

В нем суд пришел к выводу, что организация, которая не являлась экспортером товара, ввезенного в таможенном режиме реимпорта и выпущенного для свободного обращения, не должна возмещать налог, возвращенный экспортеру при экспорте;

Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 11 октября 2005 г. N Ф08-4801/2005-1899А.

Суд указал, что обязанность по уплате налога возложена на лицо, которое вывезло в экспортном режиме товары (работы, услуги), впоследствии ввезенные в режиме реимпорта, в случае если ранее НДС по экспортным операциям реализации товаров не уплачивался;

3) при помещении товаров под таможенные режимы транзита, таможенного склада, реэкспорта, беспошлинной торговли, свободной таможенной зоны, свободного склада, уничтожения и отказа в пользу государства, перемещения припасов налог не уплачивается;

4) при помещении товаров под таможенный режим переработки на таможенной территории налог не уплачивается при условии вывоза продуктов переработки с таможенной территории Российской Федерации в определенный срок;

5) при помещении товаров под таможенный режим временного ввоза применяется полное или частичное освобождение от уплаты налога в порядке, предусмотренном таможенным законодательством Российской Федерации;

6) при ввозе продуктов переработки товаров, помещенных под таможенный режим переработки вне таможенной территории, применяется полное или частичное освобождение от

уплаты налога в порядке, предусмотренном таможенным законодательством Российской Федерации;

7) при помещении товаров под таможенный режим переработки для внутреннего потребления налог уплачивается в полном объеме.

2. При вывозе товаров с таможенной территории Российской Федерации налогообложение производится в следующем порядке:

1) при вывозе товаров с таможенной территории Российской Федерации в таможенном режиме экспорта налог не уплачивается.

Указанный в настоящем подпункте порядок налогообложения применяется также при помещении товаров под таможенный режим таможенного склада в целях последующего вывоза этих товаров в соответствии с таможенным режимом экспорта, а также при помещении товаров под таможенный режим свободной таможенной зоны;

2) при вывозе товаров за пределы таможенной территории Российской Федерации в таможенном режиме реэкспорта уплаченные при ввозе на таможенную территорию Российской Федерации суммы налога возвращаются налогоплательщику в порядке, предусмотренном таможенным законодательством Российской Федерации;

3) при вывозе товаров, перемещаемых через таможенную границу Российской Федерации в таможенном режиме перемещения припасов, налог не уплачивается;

4) при вывозе товаров с таможенной территории Российской Федерации в соответствии с иными по сравнению с указанными в пп. 1 - 3 настоящего пункта таможенными режимами освобождение от уплаты налога и (или) возврат уплаченных сумм налога не производится, если иное не предусмотрено таможенным законодательством Российской Федерации.

3. При перемещении физическими лицами товаров, предназначенных для личных, семейных, домашних и иных не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности нужд, порядок уплаты налога, подлежащего уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, определяется Таможенным кодексом Российской Федерации.

Особенности налогообложения при перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации установлены ст. 151 Налогового кодекса РФ.

При ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации в зависимости от избранного таможенного режима налогообложение производится в следующем порядке:

1) при выпуске для свободного обращения налог уплачивается в полном объеме;

2) при помещении товаров под таможенный режим 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 Налоговым кодексом РФ, в порядке, предусмотренном таможенным законодательством Российской Федерации;

3) при помещении товаров под таможенные режимы транзита, таможенного склада, реэкспорта, беспошлинной торговли, свободной таможенной зоны, свободного склада, уничтожения и отказа в пользу государства, перемещения припасов налог не уплачивается;

4) при помещении товаров под таможенный режим переработки на таможенной территории налог не уплачивается при условии вывоза продуктов переработки с таможенной территории Российской Федерации в определенный срок;

5) при помещении товаров под таможенный режим временного ввоза применяется полное или частичное освобождение от уплаты налога в порядке, предусмотренном таможенным законодательством Российской Федерации;

6) при ввозе продуктов переработки товаров, помещенных под таможенный режим переработки вне таможенной территории, применяется полное или частичное освобождение от уплаты налога в порядке, предусмотренном таможенным законодательством Российской Федерации;

7) при помещении товаров под таможенный режим переработки для внутреннего потребления налог уплачивается в полном объеме.

7.1.3. Особенности налогообложения при перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации при отсутствии таможенного контроля и таможенного оформления

1. В случае если в соответствии с международным договором Российской Федерации отменены таможенный контроль и таможенное оформление перемещаемых через таможенную границу Российской Федерации товаров, взимание налога с товаров, происходящих из такого государства и ввозимых на территорию Российской Федерации, осуществляют налоговые органы Российской Федерации.

2. Объектом налогообложения в таких случаях признается стоимость приобретенных товаров, ввозимых на территорию Российской Федерации, включая затраты на их доставку до границы Российской Федерации.

3. Налог уплачивается одновременно с оплатой стоимости товаров, но не позднее 15 календарных дней после принятия на учет товаров, ввезенных на таможенную территорию Российской Федерации.

Порядок уплаты налога на товары, перемещаемые через таможенную границу Российской Федерации без таможенного контроля и таможенного оформления, определяется Правительством Российской Федерации.

Статья 152 Налогового кодекса РФ содержит сведения об особенностях налогообложения при перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации при отсутствии таможенного контроля и таможенного оформления. В таких случаях взимание налогов с товаров осуществляют налоговые органы Российской Федерации, при этом налог уплачивается одновременно с оплатой стоимости товаров, но не позднее 15 дней после принятия на учет товаров, ввезенных на таможенную территорию Российской Федерации.

7.2. Экспорт товаров

В соответствии с п. 2 ст. 166 Таможенного кодекса РФ при экспорте товаров производятся освобождение от уплаты, возврат или возмещение внутренних налогов в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах.

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

7.2.1. Особенности исчисления НДС при экспорте готовой продукции и товаров

Порядок исчисления НДС - в том числе и при экспорте продукции, товаров, работ и услуг - регламентируется гл. 21 Налогового кодекса РФ.

Здесь необходимо привести отдельные решения арбитража:

Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 5 апреля 2005 г. N Ф08-1058/2005-437А.

Суд отметил, что при вывозе товара с таможенной территории Российской Федерации в таможенном режиме экспорта налог не уплачивается (ст. 150 НК РФ). Но при этом с моментом вывоза товара и помещения его под таможенный режим экспорта закон связывает начало применения особого порядка налогообложения (ст. ст. 164, 165 НК РФ);

Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 23 сентября 2003 г. N Ф08-3624/2003-1373А.

Суд отметил, что правило пп. 1 п. 2 ст. 151 Налогового кодекса РФ о том, что при вывозе товаров с таможенной территории Российской Федерации в таможенном режиме экспорта налог не уплачивается, нужно трактовать следующим образом. В данном случае законодатель имеет в виду именно момент вывоза товаров и помещения их под таможенный режим экспорта. Именно с этого момента обложение НДС производится в особом порядке. Дата же реализации этих товаров, определяющая момент появления объекта налогообложения, установлена п. 9 ст. 167 Налогового кодекса РФ.

Налоговая ставка 0 процентов

В соответствии с п. 1 ст. 164 Налогового кодекса РФ при реализации товаров, работ и услуг на экспорт налогообложение производится по ставке 0 процентов. Правда, для применения данной ставки необходимо представить в налоговую инспекцию пакет документов, подтверждающих осуществление экспорта.

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 (ведь любая сумма, умноженная на ноль, равна нулю). 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 ни копейки НДС, но имеет право предъявить суммы "входящего" НДС по сырью, материалам, товарам, работам и услугам, связанным с осуществлением экспорта (например, транспортным расходом), к вычету.

В соответствии с п. 3 ст. 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 Центрального банка РФ на дату, соответствующую моменту определения налоговой базы при реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), установленному ст. 167 Налогового кодекса РФ.

Обоснование права на применение налоговой ставки
0 процентов - отдельная декларация и пакет документов

Как мы уже отметили, для обоснования права на применение налоговой ставки 0 процентов по экспортным операциям организация обязана представлять в налоговые органы определенные документы. Какие именно - регламентирует ст. 165 Налогового кодекса РФ. Кроме того, согласно п. 6 ст. 164 Налогового кодекса РФ по экспортным операциям в налоговые органы должна представляться отдельная налоговая декларация.

Согласно п. 1 ст. 165 Налогового кодекса РФ при реализации готовой продукции или товаров на экспорт необходимо представить в налоговую инспекцию следующие документы:

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

2) выписка банка (копия выписки), подтверждающая фактическое поступление выручки от иностранного лица - покупателя указанного товара на счет налогоплательщика в российском банке;

3) таможенная декларация (ее копия) с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в режиме экспорта, и пограничного таможенного органа (российского таможенного органа, в регионе деятельности которого находится пункт пропуска, через который товар был вывезен за пределы таможенной территории РФ);

4) копии транспортных, товаросопроводительных и иных документов с отметками пограничных таможенных органов.

В отдельных ситуациях вышеуказанный пакет документов может модифицироваться. Особенности представления документов в некоторых конкретных случаях также прописаны в ст. 165 Налогового кодекса РФ. Так, при осуществлении внешнеторговых товарообменных (бартерных) операций вместо выписки банка налогоплательщик представляет в налоговые органы документы, подтверждающие ввоз товаров (выполнение работ, оказание услуг), полученных по указанным операциям, на территорию РФ и их оприходование. При вывозе товаров трубопроводным транспортом или по линиям электропередачи можно не представлять копии транспортных или товаросопроводительных документов. А в случае осуществления экспорта через посредника представляется пакет документов, прописанный в п. 2 ст. 165 Налогового кодекса РФ.

Однако чиновники дополняют требования Кодекса. И отстаивать право на вычет приходится в судах. Впрочем, арбитражная практика знает множество примеров, когда налогоплательщикам удавалось добиться возмещения. Например, если налогоплательщик представил в налоговую инспекцию все документы, предусмотренные ст. 165 Налогового кодекса РФ, подтверждающие обоснованность применения налоговой ставки 0%, то он вправе получить возмещение НДС, даже если на товаросопроводительных документах отсутствует отметка "товар вывезен" (Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 2 ноября 2006 г. N А82-17133/2005-37).

Аналогичные выводы содержатся в Постановлении ФАС Московского округа от 27 мая 2004 г. N КА-А40/4215. В данном Постановлении суд указывает, что абз. 6 пп. 4 п. 1 ст. 165 Налогового кодекса РФ является специальной нормой и имеет приоритет перед общей нормой пп. 4 п. 1 ст. 165 Налогового кодекса РФ.

В Письме от 21 марта 2006 г. N ШТ-6-03/297@ ФНС России разъясняет, что пп. 4 п. 1 ст. 165 Налогового кодекса РФ и Инструкцией о подтверждении таможенными органами фактического вывоза (ввоза) товаров с таможенной территории Российской Федерации (на таможенную территорию Российской Федерации) (она утверждена Приказом ГТК России от 21 июля 2003 г. N 806) не предусмотрено проставление отметки о вывозе товара таможенным органом.

Таким образом, налогоплательщик в данном случае в полном объеме обосновал свое право на возмещение "экспортного" НДС, в связи с чем суд удовлетворил заявленные им исковые требования.

Другой пример. ФАС Дальневосточного округа в Постановлении от 25 октября 2006 г. N Ф03-А73/06-2/3771 признал, что несовпадение дат в копии поручения на отгрузку экспортируемых грузов и грузовой таможенной декларации не является законным основанием для признания непредставленным поручения на отгрузку экспортируемых товаров налогоплательщиком.

В другом деле судьи пришли к выводу, что занижение экспортных цен и убыточность сделки по экспорту товара сами по себе не могут влиять на право экспортера применить налоговую ставку

0 процентов и налоговые вычеты (Постановление Президиума ВАС РФ от 24 октября 2006 г. N 5801/06 по делу N А50-20003/2005-А1).

Однако учтите, что представление полного пакета документов, соответствующих требованиям ст. 165 Налогового кодекса РФ, не влечет автоматического применения налоговой ставки 0 процентов и возмещения налога на добавленную стоимость. Это лишь является условием, подтверждающим факт реального экспорта и уплату налога на добавленную стоимость, в связи с чем при решении вопроса о применении налоговой ставки 0 процентов и налоговых вычетов учитываются результаты встречных проверок налоговым органом достоверности, комплектности и непротиворечивости представленных документов, проверки предприятий-поставщиков с целью установления факта выполнения безусловной обязанности поставщиков уплатить налог на добавленную стоимость в бюджет в денежной форме (Постановление ФАС Московского округа от 10 ноября 2006 г. N КА-А40/10971-06).

В любом случае данный пакет документов должен быть представлен в налоговую инспекцию в срок не позднее 180 дней считая с даты помещения товара под таможенный режим экспорта. Этот срок установлен в п. 9 ст. 165 Налогового кодекса РФ. При этом согласно п. 9 ст. 167 Налогового кодекса РФ моментом определения налоговой базы при осуществлении экспортных операций считается последний день месяца, в котором собран полный пакет документов.

Если пакет документов не собран вовремя

В п. 9 ст. 165 Налогового кодекса РФ также прописано, что если по истечении 180 дней с даты выпуска товаров на экспорт региональными таможенными органами организация-экспортер не сможет собрать и представить в налоговую инспекцию вышеуказанные документы, она обязана исчислить НДС с осуществленной экспортной операции по ставкам 10 процентов или 18 процентов соответственно - в зависимости от того, какая ставка НДС должна применяться к вывезенным на экспорт товарам согласно п. п. 2 и 3 ст. 164 Налогового кодекса РФ.

При этом согласно п. 9 ст. 167 Налогового кодекса РФ в подобной ситуации моментом определения налоговой базы считается день отгрузки. Следовательно, в случае, 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. Такие разъяснения даны и в Порядке заполнения налоговой декларации по НДС, утвержденном Приказом Минфина России от 7 ноября 2006 г. N 136н.

Таким образом, если на 181-й день полный пакет документов не собран, необходимо подать уточненную декларацию за тот месяц, в котором была произведена отгрузка данных товаров на экспорт, - а было это полгода назад. При этом нужно также учитывать, что уточненные декларации следует подавать не по той форме, которая действует в момент подачи декларации, а по той форме, которая действовала в том периоде, за который подается уточненная декларация.

В случае если налогоплательщик представил пакет документов, необходимый для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов по истечении 180 дней с даты оформления таможенной декларации, налогоплательщику могут быть начислены пени начиная со 181 дня и заканчивая датой представления декларации по налоговой ставке 0 процентов. К такому выводу пришел ФАС Западно-Сибирского округа в Постановлении от 2 октября 2006 г. N Ф04-364/2006(26499-А70-34).

Порядок и сроки уплаты налога на добавленную стоимость в бюджет определены ст. 174 Налогового кодекса РФ. Так, положениями данной статьи предусмотрено, что уплата налога по операциям, признаваемым объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость на территории Российской Федерации (включая операции по реализации товаров (работ, услуг), предусмотренные вышеуказанными пп. 1 - 3, 8 и 9 п. 1 ст. 164 Налогового кодекса РФ), производится по итогам каждого налогового периода исходя из фактической реализации товаров (работ, услуг) за истекший налоговый период, но не позднее 20 числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Поэтому в случае отсутствия на 181-й день документов, подтверждающих правомерность применения нулевой ставки налога в отношении указанных товаров (работ, услуг), пени начисляются за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога на добавленную стоимость до дня исполнения налогоплательщиком обязанности по уплате налога. В случае неуплаты налогоплательщиком налога на добавленную стоимость по таким операциям пени начисляются до дня подачи налогоплательщиком в налоговые органы налоговой декларации с пакетом документов, подтверждающих правомерность применения нулевой ставки налога на добавленную стоимость.

Для отражения информации об экспортных операциях, по которым срок сбора документов истек, предназначен разд. 7 "Расчет суммы налога по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально не подтверждена". Например, если товар был отгружен на экспорт в мае 2008 г., срок представления

документов, подтверждающих право на применение налоговой ставки 0 процентов, истекает в ноябре 2008 г. 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 по НДС за май 2008 г. Отражая суммы, подлежащие обложению НДС, следует также помнить о том, что "входной" НДС по данной экспортной сделке можно предъявить к вычету. Данные суммы также отражаются в разд. 3 уточненной декларации.

Однако это не означает, что право применения ставки 0 процентов потеряно навсегда. Если впоследствии организация сможет собрать пакет документов, подтверждающих право на применение налоговой ставки 0 процентов, уплаченная сумма НДС подлежит вычету в порядке, предусмотренном в ст. 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. Мотивированное заключение об отказе должно быть представлено не позднее 10 дней после вынесения такого решения, в противном случае налоговый орган обязан принять решение о возмещении.

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 самостоятельно 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.

7.2.2. 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 п. 1 ст. 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.

Для подтверждения права на применение ставки 0 процентов при выполнении работ или оказании услуг, указанных в п. 1 ст. 164 Налогового кодекса РФ, необходимо представлять документы, перечень которых для каждого вида услуг и работ установлен в ст. 165 Налогового кодекса РФ. Как мы уже отметили, 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

ст. 164 Налогового кодекса РФ - в подобной ситуации нужно учитывать, что днем отгрузки будет считаться день выполнения работ (оказания услуг).

В случае если организация получает аванс в счет выполнения работ или оказания услуг на экспорт, она обязана уплатить НДС - так же, как и при экспорте товаров. Исключение составляют случаи получения авансов в счет предстоящего выполнения на экспорт работ или услуг, включенных в Перечень работ (услуг), выполняемых (оказываемых) непосредственно в космическом пространстве, а также при осуществлении комплекса подготовительных наземных работ (услуг), технологически обусловленного и неразрывно связанного с выполнением работ (оказанием услуг) непосредственно в космическом пространстве, длительность производственного цикла выполнения (оказания) которых составляет свыше шести месяцев, утвержденный Постановлением Правительства РФ от 16 июля 2003 г. N 432.

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 - то есть по ставке 18 процентов (или по ставке 10 процентов в зависимости от вида услуг).

Глава 8. НАЛОГОВАЯ БАЗА

8.1. Понятие налоговой базы и правила ее определения

Налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристику объекта налогообложения. Такое определение дано в ст. 53 Налогового кодекса РФ. Порядок определения налоговой базы по НДС устанавливается ст. 153 Налогового кодекса.

По общему правилу выручка от реализации товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав определяется исходя из всех поступлений налогоплательщика, так или иначе связанных с расчетами по оплате указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав. При этом учитываются доходы, полученные как в денежной, так и в натуральной форме, включая оплату ценными бумагами, в случае возможности их оценки и в той мере, в какой их можно оценить.

Другими словами, в налоговую базу по НДС включают деньги, полученные от поставщиков за реализованные товары (работы, услуги) и имущественные права, а также любое иное имущество. Скажем, основные средства, товары, материалы, готовую продукцию, векселя, облигации и т.п.

И еще. Налоговая база определяется в рублях. То есть поступившую валюту за реализованные товары (работы, услуги) пересчитывают в рубли по курсу Центрального банка РФ на дату отгрузки либо на дату получения предоплаты (п. 3 ст. 153, п. 1 ст. 167 Налогового кодекса РФ). Это общее правило. Однако есть и исключения. Так, полученная иностранная валюта пересчитывается в рубли по курсу Центробанка на дату оплаты отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг). Речь идет о выручке от реализации товаров (работ, услуг), предусмотренных пп. 1 - 3, 8 и 9 п. 1 ст. 164 Налогового кодекса РФ.

Общие правила определения налоговой базы:

1. Если ставка НДС одна, то налоговая база будет общей.

Необходимо суммарно определить налоговую базу по хозяйственным операциям, которые были осуществлены на внутреннем рынке и которые облагаются по одной ставке, в соответствии с абз. 4 п. 1 ст. 153 Налогового кодекса РФ.

2. Если ставки НДС разные, то и налоговые базы также будут разные.

Здесь необходимо отдельно определять налоговые базы по каждому виду товаров (работ, услуг), операции по реализации (передаче) которых облагаются по разным ставкам, в соответствии с абз. 4 п. 1 ст. 153 Налогового кодекса РФ.

3. Выручкой являются денежные и натуральные поступления в счет оплаты.

С полученной от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав выручки необходимо заплатить НДС. То есть сумма выручки и является налоговой базой.

Здесь необходимо помнить, что для целей НДС под выручкой понимаются все доходы, полученные от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав. Прежде всего это деньги. Кроме них, это любое иное имущество, например основные средства, материалы, продукты питания, ценные бумаги и др. Такие доходы необходимо учитывать в случае возможности их оценки и в той мере, в какой их можно оценить, на основании п. 2 ст. 153 Налогового кодекса РФ.

4. Выручка должна быть исчислена в рублях.

Налоговый кодекс требует, чтобы налоговая база была определена только в рублях. В случае если за проданные товары, выполненные работы или оказанные услуги контрагент расплатился валютой, эту сумму необходимо пересчитать в рубли. Пересчет производится по курсу ЦБ РФ на дату отгрузки либо на дату получения предоплаты (аванса), с соответствии с п. 3 ст. 153, п. 1 ст. 167 Налогового кодекса РФ.

Из последнего правила есть ряд исключений: первое исключение касается выручки, которая получена за товары (работы, услуги), предусмотренные пп. 1 - 3, 8 и 9 п. 1 ст. 164 Налогового кодекса РФ. Валютную выручку, полученную за эти товары (работы, услуги), необходимо пересчитать в рубли по курсу ЦБ РФ. Однако пересчет должен быть произведен на дату оплаты отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), в соответствии с п. 3 ст. 153 Налогового кодекса РФ.

Кроме этого, специальная дата для пересчета валютной выручки установлена для налоговых агентов, которые приобретают товары (работы, услуги) у иностранцев, не состоящих на учете в налоговых органах РФ. В такой ситуации налоговый агент обязан исчислить, удержать за счет средств, подлежащих перечислению иностранному лицу, и уплатить в российский бюджет сумму НДС на основании п. 4 ст. 173 Налогового кодекса РФ. Пересчитать сумму в валюте, которая подлежит уплате иностранцу, необходимо на дату фактического осуществления расходов по оплате товаров (работ, услуг). Такого требования п. 3 ст. 153, п. 1 ст. 161 Налогового кодекса РФ.

В табличном виде это будет выглядеть так:

Хозяйственная операция	Дата пересчета валютной выручки
Реализация товаров (работ, услуг), предусмотренных пп. 1 - 3, 8 и 9 п. 1 ст. 164 Налогового кодекса РФ	День поступления платы за отгруженные товары либо выполненные работы, оказанные услуги
Приобретение товаров (работ, услуг) у иностранного лица, не состоящего на учете в налоговых органах РФ в качестве налогоплательщика	День перечисления денежных средств в оплату товаров, выполненных работ, оказанных услуг
Иные операции по продаже товаров (работ, услуг) за иностранную валюту	День отгрузки или день получения от покупателя предоплаты (аванса)

8.1.1. Прекращение действия переходных положений, связанных с порядком определения налоговой базы по НДС "по оплате", применяющимся до 2006 года

В I квартале 2008 г. налогоплательщики, которые до 2006 г. определяли выручку для целей исчисления НДС "по оплате", должны включить в налоговую базу стоимость реализованных до 1 января 2006 г., но не оплаченных покупателями товаров, работ, услуг, имущественных прав. А также принять к вычету "входной" НДС по принятым до 1 января 2006 г. на учет, но не оплаченным товарам, работам, услугам, имущественным правам. Так предписывают поступать п. п. 7 и 9 ст. 2 Федерального закона от 22 июля 2005 г. N 119-ФЗ.

То есть в налоговой декларации по НДС, которая утверждена Приказом Минфина России от 7 ноября 2006 г. N 136н, стоимость реализованных до 1 января 2006 г., но не оплаченных товаров, работ, услуг, имущественных прав надо показать по строке 070 разд. 3 декларации. "Входной" НДС по принятым до 1 января 2006 г. на учет товарам, работам, услугам, имущественным правам, но до 1 января 2008 г. не оплаченным, отражается в строке 220 разд. 3 декларации.

8.2. Налоговая база при реализации товаров (работ, услуг)

8.2.1. Реализация товаров

Реализация по договорным ценам

Объектом обложения по НДС является реализация товаров, работ, услуг и имущественных прав (ст. 146 Налогового кодекса РФ). В свою очередь, реализацией товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем признается соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу. Об этом сказано в п. 1 ст. 39 Налогового кодекса РФ. И наконец, согласно ст. 223 Гражданского кодекса РФ право собственности у приобретателя вещи по договору возникает с момента ее передачи, если иное не предусмотрено законом или договором.

Пример. Организация в октябре 2007 г. отгрузила партию товара. Цена партии - 472 000 руб. (в том числе НДС - 72 000 руб.). А себестоимость товара составляет 300 000 руб.

На счетах бухгалтерского учета эта операция отражена следующими проводками:
 Дебет 62, субсчет "Расчеты с покупателями", Кредит 90, субсчет "Выручка"
 - 472 000 руб. - отражена выручка от реализации товаров;

Дебет 90, субсчет "Налог на добавленную стоимость", Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"
- 72 000 руб. - начислен НДС по реализованным товарам;
Дебет 90, субсчет "Себестоимость продаж", Кредит 45
- 300 000 руб. - списана себестоимость товаров.

Между тем независимо от того, когда покупатель получает товар в собственность, продавец должен начислить НДС именно в момент отгрузки. Это вытекает из п. 4 ст. 166 Налогового кодекса РФ. Там сказано, что общая сумма НДС исчисляется по итогам каждого налогового периода применительно ко всем операциям, признаваемым объектом налогообложения, момент определения налоговой базы которых, установленный ст. 167 Налогового кодекса РФ, относится к соответствующему налоговому периоду. С учетом всех изменений, увеличивающих или уменьшающих налоговую базу в соответствующем налоговом периоде. Иными словами, основанием для исчисления НДС является не переход права собственности, а момент отгрузки товара.

Пример. Организация в октябре 2007 г. отгрузила партию товара. Цена партии - 590 000 руб. (в том числе НДС - 90 000 руб.). А себестоимость товара составляет 400 000 руб. По условиям договора право собственности на товар переходит к покупателю после полного погашения задолженности перед продавцом. Покупатель оплатил товар в феврале 2007 г. На счетах бухгалтерского учета продавца сделаны следующие записи.

В октябре 2007 г.:

Дебет 45 Кредит 41

- 400 000 руб. - отгружены товары с особым порядком перехода права собственности;

Дебет 76, субсчет "НДС, начисленный по отгруженным товарам, право собственности на которые не перешло к покупателю", Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 90 000 руб. - начислен НДС по отгруженным, но не реализованным товарам.

В ноябре 2007 г.:

Дебет 51 Кредит 62

- 590 000 руб. - оплачен товар, отгруженный в январе 2007 г.;

Дебет 62 Кредит 90, субсчет "Выручка"

- 590 000 руб. - реализован товар;

Дебет 90, субсчет "Налог на добавленную стоимость", Кредит 76, субсчет "НДС, начисленный по отгруженным товарам, право собственности на которые не перешло к покупателю"

- 90 000 руб. - списан НДС, начисленный при отгрузке товара;

Дебет 90, субсчет "Себестоимость продаж", Кредит 45

- 400 000 руб. - списана покупная стоимость товара.

Реализация по государственным регулируемым ценам или с учетом льгот

При реализации товаров (работ, услуг) с учетом субвенций (субсидий), предоставляемых бюджетами различного уровня в связи с применением налогоплательщиком государственных регулируемых цен, или с учетом льгот, предоставляемых отдельным потребителям в соответствии с законодательством, налоговая база определяется как стоимость реализованных товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из фактических цен их реализации. Как правило, по государственным ценам реализуют свои услуги предприятия ЖКХ или общественного транспорта.

Суммы субвенций (субсидий), предоставляемых бюджетами различного уровня в связи с применением налогоплательщиком государственных регулируемых цен или льгот, предоставляемых отдельным потребителям в соответствии с законодательством, при определении налоговой базы не учитываются (п. 2 ст. 154 Налогового кодекса РФ).

Как правило, у организаций, которые продают товары по государственным регулируемым ценам или ценам с учетом льгот, сумма "входного" НДС превышает величину налога, которая предъявляется покупателям. В этом случае разница возмещается в порядке, который предусмотрен ст. 176 Налогового кодекса РФ.

Продажа сельхозпродукции, купленной у населения

При реализации сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки, купленных у физических лиц, не являющихся плательщиками НДС, налоговая база определяется как разница между ценой реализации, исчисленной исходя из рыночных цен с учетом НДС, и ценой приобретения указанной продукции. Так сказано в п. 4 ст. 154 Налогового кодекса РФ.

Согласно п. 4 ст. 164 Налогового кодекса РФ реализация сельскохозяйственной продукции, закупленной у населения, облагается НДС по расчетной ставке 18/118 или 10/110. И еще: указанный порядок действует только в отношении той сельхозпродукции, что включена в Перечень, утвержденный Постановлением Правительства РФ от 16 мая 2001 г. N 383, и не применяется в отношении подакцизных товаров.

Добавим, что если купленная у населения продукция затем перерабатывается организацией, то при реализации продуктов такой переработки действует общий порядок расчета налоговой базы, то есть исходя из полной цены реализации (п. 1 ст. 154 Налогового кодекса РФ).

Пример. Организация приобрела у физических лиц говядину на 145 000 руб., которую потом продала на оптовом рынке за 178 000 руб.

Говядина включена в Перечень сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки, утвержденный Постановлением Правительства РФ N 383. Следовательно, фирма вправе при расчете налоговой базы с реализации мяса рассчитать НДС так, как сказано в п. 4 ст. 154 Налогового кодекса РФ. То есть НДС нужно заплатить только с 33 000 руб. (178 000 руб. - 145 000 руб.). В данном случае применяется льготная расчетная ставка 10/110.

В бухгалтерском учете сделаны такие записи:

Дебет 41 Кредит 60

- 145 000 руб. - оприходована купленная у населения говядина;

Дебет 60 Кредит 50

- 145 000 руб. - оплачена говядина;

Дебет 62 Кредит 90, субсчет "Выручка"

- 178 000 руб. - реализована говядина на оптовом рынке;

Дебет 90, субсчет "Налог на добавленную стоимость", Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 3000 руб. (33 000 руб. x 10% : 110%) - начислен НДС;

Дебет 90, субсчет "Себестоимость продаж", Кредит 41

- 145 000 руб. - списана покупная стоимость говядины;

Дебет 90 Кредит 99

- 30 000 руб. (178 000 - 3000 - 145 000) - отражен финансовый результат.

Услуги по переработке давальческого сырья

Согласно п. 5 ст. 154 Налогового кодекса РФ налоговая база при реализации услуг по производству товаров из давальческого сырья (материалов) определяется как стоимость их обработки, переработки или иной трансформации с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в нее налога.

Если фирма или предприниматель реализуют продукцию, произведенную из давальческого сырья, то налоговая база будет формироваться с учетом особенностей, прописанных в п. 5 ст. 154 Налогового кодекса РФ: она равна стоимости обработки сырья, его переработки или иной трансформации с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в нее налога. Получается, что в налоговую базу у налогоплательщика включается лишь стоимость услуг по переработке, оказанных другим организациям. При этом договорная стоимость берется без НДС. Другими словами, стоимость давальческого сырья (материалов) при определении налоговой базы не учитывается.

Пример. Организация производит продукцию из давальческого сырья. В мае 2007 г. компания заключила договор на производство 1000 единиц продукции. Стоимость полученного давальческого сырья составляет 1 748 000 руб. (без учета НДС). Собственно производство обошлось в 744 200 руб.

По правилам, прописанным в п. 5 ст. 154 Налогового кодекса РФ, организация считает налоговую базу исходя из стоимости работ по производству указанной продукции, указанных в договоре с далавцем. Стоимость полученного сырья не учитывается. Поскольку реализация указанных работ облагается налогом по ставке 18%, сумма исчисленного НДС будет равна 133 956 руб. (744 200 x 18%). То есть цена работы по производству продукции с учетом налога составит 878 156 руб. (744 200 + 133 956).

Продажа товаров в многооборотной таре

Нередко продукция реализуется в многооборотной таре. Иногда поставщики дополнительно к цене товара взимают с покупателей вместо стоимости тары залог, который возвращается после получения порожней тары в исправном состоянии. Так вот, стоимость такого залога не включается в налоговую базу, если указанная тара подлежит возврату продавцу (п. 7 ст. 154 Налогового кодекса РФ). Другими словами, если продукция поставляется покупателю в многооборотной таре,

на которую установлены залоговые цены, то ее залоговая стоимость оплачивается покупателем без учета НДС отдельно от стоимости товара.

Если тара не возвращается поставщику, то сумма залога не возвращается. В этом случае тара считается реализованной покупателю и облагается НДС. Согласно п. 3 ст. 154 Налогового кодекса РФ в этом случае налоговая база по таре определяется по правилам, установленным для имущества, учтенного по стоимости, включающей "входной" НДС. Напомним: НДС следует рассчитать с разницы между ценой, указанной в договоре с покупателем (суммой полученного залога), включая НДС, и стоимостью тары, которая отражена в учете.

8.2.2. Поступление предоплаты в счет предстоящих поставок продукции (работ, услуг)

Поступление предоплаты признается моментом возникновения налоговой базы наряду с днем отгрузки. На это указано в пп. 2 п. 1 ст. 167 Налогового кодекса РФ.

Однако согласно п. 13 ст. 167 Налогового кодекса РФ, если предоплату получил налогоплательщик - изготовитель товаров (работ, услуг), длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше шести месяцев, налогоплательщик - изготовитель указанных товаров (работ, услуг) вправе определять момент определения налоговой базы как день отгрузки (передачи) указанных товаров (выполнения работ, оказания услуг). Однако для этого надо организовать отдельный учет осуществляемых операций и сумм НДС по приобретаемым товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления операций по производству товаров (работ, услуг) длительного производственного цикла и других операций. Перечень товаров (работ, услуг), длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше шести месяцев и по которым не требуется начислять НДС в момент получения предоплаты, утвержден Постановлением Правительства РФ от 28 июля 2006 г. N 468.

Получив предоплату, налогоплательщик - изготовитель товаров (работ, услуг) с производственным циклом, превышающим шесть месяцев, должен представить в налоговые органы одновременно с декларацией:

- контракт с покупателем (копию такого контракта, заверенную подписью руководителя и главного бухгалтера);

- заключение, которое подтверждает длительность производственного цикла товаров (работ, услуг). В нем указывают наименование товаров (работ, услуг), срок изготовления, наименование организации-изготовителя. Документ выдается налогоплательщику-изготовителю федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере промышленного, оборонно-промышленного и топливно-энергетического комплексов, подписывается уполномоченным лицом и заверяется печатью этого органа.

Форма такого заключения приведена в Приложении N 1 к совместному Приказу Минпромэнерго России, Росатома, Роскосмоса от 26 октября 2006 г. N 265/508/124.

Начисление НДС в момент поступления предоплаты не освобождает налогоплательщика от обязанности начислить данный налог в момент отгрузки товаров (передачи работ, услуг или имущественных прав). Это требование п. 14 ст. 167 Налогового кодекса РФ. Одновременно НДС, начисленный с предоплаты, принимается к вычету (п. 8 ст. 171 и п. 6 ст. 172 Налогового кодекса РФ).

НДС по предоплате начисляется по ставке 18%/118% или 10%/110%. При этом ставка 10%/110% применяется в тех случаях, когда поступила предоплата за товары, налогообложение которых в момент отгрузки производится по ставке 10 процентов. Согласно п. 2 ст. 164 Налогового кодекса РФ к таким товарам, в частности, относятся скот и птица, мясо и мясопродукты, яйца и яйцопродукты, растительное масло, маргарин, сахар и соль.

Также по ставке 10 процентов облагаются НДС детские товары, в частности трикотажные изделия для новорожденных и детей ясельной, дошкольной, младшей и старшей школьной возрастных групп, детские кровати и матрацы, коляски, школьные тетради, счеты, пеналы, дневники, игрушки, а также подгузники.

Перечни кодов видов продовольственных и детских товаров в соответствии с Общероссийским классификатором продукции, облагаемых НДС по ставке 10 процентов, утверждены Постановлением Правительства РФ от 31 декабря 2004 г. N 908.

И наконец, ставка НДС 10 процентов установлена для периодических печатных изданий, книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, за исключением печатных изданий, книжной продукции рекламного и эротического характера, лекарственных средств, включая лекарственные субстанции, в том числе внутриаптечного изготовления, и изделий медицинского назначения.

Отметим, что к периодическим печатным изданиям рекламного характера относятся издания, в которых реклама превышает 40 процентов объема одного номера.

Пример. Организация в октябре 2007 г. получила предоплату в счет предстоящей отгрузки детских товаров, облагаемых НДС по ставке 10 процентов, - 880 000 руб. Товары были отгружены в ноябре 2007 г. Выручка от их реализации составила 880 000 руб. (в том числе НДС по ставке 10% - 80 000 руб.). Себестоимость товаров равна 600 000 руб.

На счетах бухгалтерского учета сделаны следующие записи.

В октябре 2007 г.:

Дебет 51 Кредит 62, субсчет "Авансы полученные"

- 880 000 руб. - получена предоплата в счет поставок детских товаров;

Дебет 76, субсчет "НДС с предоплаты", Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 80 000 руб. (880 000 руб. x 10% : 110%) - начислен НДС с предоплаты.

В ноябре 2007 г.:

Дебет 62 Кредит 90, субсчет "Выручка"

- 880 000 руб. - реализован товар;

Дебет 90, субсчет "Налог на добавленную стоимость", Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 80 000 руб. - начислен НДС при отгрузке товара;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС", Кредит 76, "НДС с предоплаты"

- 80 000 руб. - принят к вычету НДС, начисленный с предоплаты, в момент отгрузки детских товаров;

Дебет 90, субсчет "Себестоимость продаж", Кредит 45

- 600 000 руб. - списана покупная стоимость товара.

Отметим также, что не надо начислять НДС по предоплатам, полученным в счет предстоящего экспорта товаров. Ведь согласно п. 9 ст. 154 Налогового кодекса РФ до момента определения налоговой базы в нее не включаются суммы оплаты, частичной оплаты, полученные в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), облагаемых по налоговой ставке 0 процентов.

Реализация недвижимости

В особом порядке начисляется НДС по товарам, которые не отгружаются и не транспортируются. Они считаются отгруженными в тот момент, когда право собственности на данные товары переходит к покупателю. Эта норма прописана в п. 3 ст. 167 Налогового кодекса РФ. Характерным примером таких товаров являются объекты недвижимости. Они не отгружаются и не транспортируются, ведь согласно ст. 130 Гражданского кодекса РФ к недвижимым вещам относятся земельные участки, участки недр, обособленные водные объекты и все, что прочно связано с землей. То есть объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе леса, многолетние насаждения, здания, сооружения, объекты незавершенного строительства. А в соответствии со ст. 131 Гражданского кодекса РФ право собственности и другие вещные права на недвижимые вещи, ограничения этих прав, их возникновение, переход и прекращение подлежат государственной регистрации в Едином государственном реестре органами, осуществляющими государственную регистрацию прав на недвижимость и сделок с ней. Статья же 223 Гражданского кодекса РФ гласит, что в тех случаях, когда отчуждение имущества подлежит государственной регистрации, право собственности у приобретателя возникает с момента такой регистрации, если иное не установлено законом.

Согласно ст. 2 Федерального закона от 21 июля 1997 г. N 122-ФЗ "О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним" государственная регистрация является единственным доказательством существования зарегистрированного права. Зарегистрированное право на недвижимое имущество может быть оспорено только в судебном порядке. Государственная регистрация прав проводится на всей территории Российской Федерации по системе записей о правах на каждый объект недвижимого имущества в Едином государственном реестре прав на недвижимое имущество и сделок с ним. Датой государственной регистрации прав является день внесения соответствующих записей о правах в Единый государственный реестр прав.

Таким образом, НДС при реализации недвижимости следует начислять в момент государственной регистрации права собственности на нее у покупателя.

Пример. В октябре 2007 г. ЗАО "Продавец" продало ЗАО "Покупатель" здание за 3 540 000 руб. (в том числе НДС - 540 000 руб.). В этом же месяце ЗАО "Покупатель" оплатило здание. Документы на государственную регистрацию права собственности на здание ЗАО "Покупатель" подано в ноябре 2007 г. В этом же месяце ЗАО "Покупатель" получило свидетельство о праве

собственности на здание и его оплатило. Первоначальная стоимость здания по данным бухгалтерского учета ЗАО "Продавец" составляет 2 000 000 руб. А начисленная вплоть до ноября 2007 г. сумма амортизации равна 300 000 руб.

На счетах бухгалтерского учета ЗАО "Продавец" сделаны следующие записи.

В октябре 2007 г.:

Дебет 01, субсчет "Выбытие основных средств", Кредит 01, субсчет "Основные средства в эксплуатации"

- 2 000 000 руб. - списана первоначальная стоимость здания;

Дебет 02 Кредит 01, субсчет "Выбытие основных средств"

- 300 000 руб. - списана амортизация, начисленная по зданию;

Дебет 97 Кредит 01, субсчет "Выбытие основных средств"

- 1 700 000 руб. (2 000 000 - 300 000) - списана остаточная стоимость здания.

В ноябре 2007 г.:

Дебет 62 Кредит 91, субсчет "Прочие доходы"

- 3 540 000 руб. - отражен доход от продажи здания;

Дебет 91, субсчет "Прочие расходы", Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 350 000 руб. - начислен НДС по зданию, право собственности на которое перешло к покупателю;

Дебет 91, субсчет "Прочие расходы", Кредит 97

- 1 700 000 руб. - списана остаточная стоимость здания в уменьшение полученного от реализации дохода;

Дебет 51 Кредит 62, субсчет "Авансы полученные"

- 3 540 000 руб. - оплачено здание.

8.3. Реализация имущественных прав

Правила расчета налоговой базы по НДС при реализации имущественных прав установлены ст. 155 Налогового кодекса РФ. Речь идет о налогообложении при передаче имущественных прав налогоплательщиками, в том числе участниками долевого строительства, на жилые дома или жилые помещения, доли в жилых домах или жилых помещениях, гаражи или машино-места, а также при передаче арендных прав и прав на заключение договора.

Отдельный разговор - о передаче имущественных прав с убытком. Здесь будет интересным привести арбитражную практику.

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 20 марта 2006 г. по делу N A05-4219/04-20.

Суд отметил, что согласно правилу, действовавшему до 2006 г., НДС при переуступке денежных требований платился с разницы между доходом, полученным от переуступки (либо при прекращении обязательства), и расходом на приобретение этого требования (п. 2 ст. 155 Налогового кодекса РФ в редакции, действовавшей до 01.01.2006). Если указанная разница составляет отрицательную величину или равна нулю, то налоговой базы не возникает. Соответственно, исчислять и платить налог с этой операции не надо.

Такие же выводы содержатся в Постановлении ФАС Уральского округа от 12 мая 2004 г. N Ф09-1785/04-АК.

8.3.1. Уступка денежного требования, вытекающего из договора реализации

Согласно ст. 382 Гражданского кодекса РФ требование, принадлежащее кредитору на основании обязательства, может быть передано им другому лицу по сделке (уступка требования) или перейти к другому лицу на основании закона.

Для перехода к другому лицу прав кредитора не требуется согласие должника, если это прямо не предусмотрено законом или договором. Другое дело, что в том случае, если должник не был письменно уведомлен о состоявшемся переходе прав кредитора к другому лицу, новый кредитор несет риск вызванных этим для него неблагоприятных последствий. При этом исполнение обязательства первоначальному кредитору признается исполнением надлежащему кредитору.

Согласно п. 1 ст. 155 при уступке денежного требования, вытекающего из договора реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению (не освобождаются от налогообложения в соответствии со ст. 149 Налогового кодекса РФ), или при переходе указанного требования к другому лицу на основании закона налоговая база по операциям реализации указанных товаров (работ, услуг) определяется в порядке, предусмотренном ст. 154 настоящего Налогового кодекса РФ.

То есть при уступке продавцом товаров (работ, услуг) денежного требования к покупателю следует начислить сумму НДС, которая входит в цену реализованных товаров, работ или услуг,

независимо от того, меньше или больше данной цены сумма, полученная за переуступленное право.

Однако оговоримся, что при уступке денежного требования НДС обязаны начислять лишь те компании, которые определяют налоговую базу по мере поступления денежных средств. А организации, исчисляющие НДС по мере отгрузки товаров (работ, услуг), в момент уступки налог начислять не должны, поскольку НДС был уже начислен при реализации товаров (работ, услуг).

Тут следует напомнить, что теперь все предприятия обязаны определять налоговую базу в момент отгрузки товаров (работ, услуг). Однако компании, начислявшие до 1 января 2006 г. НДС по мере поступления денежных средств, должны были еще в течение двух лет (в 2006 и 2007 гг.) применять прежний порядок определения момента исчисления налоговой базы по отношению к товарам (работам, услугам), отгруженным, но не оплаченным до 2006 г.

Из этого следует, что организации, начислявшие до 1 января 2006 г. НДС по мере оплаты, и в 2007 г. обязаны начислять НДС при уступке требований по договорам реализации, которые были заключены до 1 января 2006 г. Теперь рассмотрим ситуацию, когда право требования по договору реализации уступает не первоначальный продавец, а организация, купившая у него имущественное право.

Согласно п. 2 ст. 155 Налогового кодекса РФ налоговая база при уступке новым кредитором, получившим денежное требование, вытекающее из договора реализации товаров (работ, услуг), определяется как сумма превышения сумм дохода, полученного при последующей уступке требования или при прекращении соответствующего обязательства, над суммой расходов на приобретение указанного требования. А в соответствии с п. 4 ст. 164 Налогового кодекса РФ НДС в такой ситуации следует исчислять по расчетной ставке 18%/118%.

Отметим, что в налоговом учете прибыль по уступке права требования по договору реализации новым кредитором соответствует разности между полученной выручкой без учета НДС и суммой, уплаченной предыдущему кредитору.

Пример. Организация в октябре купила за 495 000 руб. право требования долга по договору реализации товаров. А в марте имущественное право было переуступлено за 490 000 руб. другой компании.

На счетах бухгалтерского учета организации, переуступившей имущественное право, сделаны следующие записи:

Дебет 58 Кредит 76
- 495 000 руб. - приобретено право требования;
Дебет 76 Кредит 51
- 495 000 руб. - оплачено право требования.

А в ноябре бухгалтер записал в учете:

Дебет 51 Кредит 91, субсчет "Прочие доходы"
- 490 000 руб. - переуступлено право требования по договору реализации;
Дебет 91, субсчет "Прочие расходы", Кредит 58
- 495 000 руб. - списаны расходы на покупку права требования.

Поскольку при переуступке получен убыток, НДС не начисляется. Убыток от переуступки права требования - 5000 руб. (495 000 - 490 000) - при расчете налогооблагаемой прибыли не учитывается.

Когда новый кредитор не продает право требования, а получает деньги от должника, НДС рассчитывается по таким же правилам. То есть разница между полученной и истраченной суммами умножается на ставку 18%/118%.

Пример. Организация в октябре купила за 500 000 руб. право требования долга по договору реализации товаров. А в ноябре должник уплатил новому кредитору 590 000 руб.

На счетах бухгалтерского учета организации при покупке права требования сделаны следующие записи:

Дебет 58 Кредит 76
- 500 000 руб. - приобретено право требования;
Дебет 76 Кредит 51
- 500 000 руб. - оплачено право требования.

После того как в ноябре должник перечислил кредитору деньги, бухгалтер записал в учете:

Дебет 51 Кредит 91, субсчет "Прочие доходы"
- 590 000 руб. - получена оплата от должника;
Дебет 91, субсчет "Прочие расходы", Кредит 58
- 500 000 руб. - списаны расходы на покупку права требования;
Дебет 91, субсчет "Прочие расходы", Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 13 728,81 руб. ((590 000 руб. - 500 000 руб.) x 18% : 118%) - начислен НДС по погашенному праву требования.

Налогооблагаемая прибыль от погашения долга равна 76 271,19 руб. (590 000 - 13 728,81 - 500 000).

8.3.2. Продажа имущественных прав на дома и помещения

Пункт 3 ст. 155 Налогового кодекса РФ гласит, что при передаче имущественных прав налогоплательщиками, в том числе участниками долевого строительства, на жилые дома или жилые помещения, доли в жилых домах или жилых помещениях, гаражи или машино-места налоговая база определяется как разница между стоимостью, по которой передаются имущественные права, с учетом НДС и расходами на приобретение указанных прав. А согласно п. 4 ст. 164 Налогового кодекса РФ НДС в этом случае следует исчислять по расчетной ставке 18%/118%.

Это мнение поддержано в Постановлении ФАС Центрального округа от 14 марта 2005 г. N А14-6614-2004/144/26. В нем суд отметил, что операции по уступке требований, вытекающих из инвестиционных договоров, облагаются НДС.

К аналогичным выводам пришел суд и в Постановлении ФАС Центрального округа от 13 мая 2004 г. N А14-1047/03/353/24.

Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 6 декабря 2006 г. N Ф04-8017/2006(28908-А27-34) по делу N А27-22360/05-6.

В нем суд пришел к выводу о том, что при передаче инвестором права требования имущественных прав на площади в строящемся объекте третьим лицам возник объект налогообложения в виде разницы, которая сложилась между суммами инвестирования в данный объект и суммами, полученными по договорам уступки права требования от третьих лиц.

Пример. Организация вложила в строительство жилого дома 5 000 000 руб. Спустя несколько месяцев доля в строящемся доме была продана за 5 500 000 руб.

Вклад в строительство был отражен такой проводкой:

Дебет 76 Кредит 51

- 5 000 000 руб. - инвестированы деньги в строительство жилого дома.

А продажа доли на счетах бухгалтерского учета была отражена следующими проводками:

Дебет 76 Кредит 91, субсчет "Прочие доходы"

- 5 500 000 руб. - уступлено работнику право на получение квартиры в строящемся доме;

Дебет 91, субсчет "Прочие расходы", Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 76 271,19 руб. ((5 500 000 руб. - 5 000 000 руб.) x 18% : 118%) - начислен НДС;

Дебет 91, субсчет "Прочие расходы", Кредит 76

- 5 000 000 руб. - списана доля в строящемся доме.

Позиция, представленная отдельными судебными решениями, заключается в том, что операции по уступке прав из инвестиционных договоров НДС не облагаются, поскольку порядок определения налоговой базы для этой ситуации не установлен.

Постановление ФАС Уральского округа от 14 июня 2007 г. N Ф09-4462/07-С2 по делу N А47-9436/06.

Суд указал, что операции по уступке требований, вытекающих из инвестиционных договоров, не должны облагаться НДС.

К таким выводам пришел суд и в ряде следующих решений:

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 8 декабря 2006 г. по делу N А66-5837/2006;

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 20 марта 2006 г. по делу N А13-6556/2005-26;

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 16 февраля 2006 г. по делу N А13-7116/2005-14;

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 26 сентября 2005 г. N А56-43578/2004;

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 26 января 2006 г. N А66-3170/2005;

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 23 ноября 2005 г. N А56-39206/04;

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 7 октября 2005 г. N А56-7627/2005;

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 21 июня 2005 г. N А56-29388/04;

Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 18 апреля 2007 г. N Ф04-2313/2007(33470-А46-14) по делу N А46-9353/2006;

Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 26 февраля 2007 г. N Ф04-695/2007(31660-А67-42) по делу N А67-7093/2006;

Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 2 октября 2006 г. N Ф04-6196/2006(26718-А70-34) по делу N А70-11385/25-05;

Постановление ФАС Поволжского округа от 14 июня 2007 г. по делу N А65-21623/2006-СА2-34;

Постановление ФАС Поволжского округа от 24 октября 2006 г. по делу N А55-5504/2005-10;

Постановление ФАС Поволжского округа от 24 октября 2006 г. по делу N А55-5503/2005-10.

Любопытно, что в ст. 155 Налогового кодекса РФ не приведен порядок определения налоговой базы при переуступке долей в строящихся нежилых зданиях. На наш взгляд, в подобных случаях надо руководствоваться нормами, прописанными в п. 3 ст. 155 Налогового кодекса РФ.

Обратите внимание, что при продаже жилых домов и квартир в них собственниками НДС уплачивать не надо. Данная льгота установлена пп. 22 п. 3 ст. 149 Налогового кодекса РФ. Также действует пп. 23 п. 3 ст. 149 Налогового кодекса РФ, который освобождает от обложения НДС передачу доли в праве на общее имущество в многоквартирном доме при реализации квартир.

8.3.3. Уступка денежных требований, не связанных с реализацией товаров

В соответствии с п. 4 ст. 155 Налогового кодекса РФ при приобретении денежного требования у третьих лиц налоговая база определяется как сумма превышения суммы доходов, полученных от должника и (или) при последующей уступке, над суммой расходов на приобретение указанного требования. Данная норма распространяется, в частности, на денежные требования по займам и кредитам, купленные у третьих лиц. При последующей уступке таких требований налоговая база равна разности между полученной выручкой и средствами, истраченными на покупку. Согласно п. 4 ст. 164 Налогового кодекса РФ НДС в такой ситуации исчисляется по ставке 18%/118%.

Пример. Организация приобрела за 700 000 руб. право требования долга по договору займа. А спустя некоторое время право было переуступлено за 650 000 руб. другой компании.

На счетах бухгалтерского учета организации, переуступившей имущественное право, сделаны следующие записи:

Дебет 58 Кредит 76

- 700 000 руб. - приобретено право требования по договору займа;

Дебет 76 Кредит 51

- 700 000 руб. - оплачено право требования.

В марте при переуступке права требования были сделаны такие проводки:

Дебет 51 Кредит 91, субсчет "Прочие доходы"

- 650 000 руб. - переуступлено право требования по договору реализации;

Дебет 91, субсчет "Прочие расходы", Кредит 58

- 650 000 руб. - списаны расходы на покупку права требования.

Поскольку при переуступке получен убыток, НДС не начисляется.

Аналогичный порядок налогообложения применяется и в том случае, когда новый кредитор получает деньги в погашение займа или кредита от должника.

Пример. Организация приобрела за 1 000 000 руб. право требования долга по договору займа. Спустя несколько месяцев должник уплатил новому кредитору 1 100 000 руб.

На счетах бухгалтерского учета организации при покупке права требования сделаны следующие записи:

Дебет 58 Кредит 76

- 1 000 000 руб. - приобретено право требования;

Дебет 76 Кредит 51

- 1 000 000 руб. - оплачено право требования.

После того как должник перечислил кредитору деньги, бухгалтер сделал такие проводки:

Дебет 51 Кредит 91, субсчет "Прочие доходы"

- 1 100 000 руб. - получены деньги от заемщика;

Дебет 91, субсчет "Прочие расходы", Кредит 58

- 1 000 000 руб. - списаны расходы на покупку права требования;

Дебет 91, субсчет "Прочие расходы", Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 15 254,24 руб. ((1 100 000 руб. - 1 000 000 руб.) x 18% : 118%) - начислен НДС по погашенному праву требования.

Обратите внимание, если право требования по договору кредита или займа уступает организация, которая предоставила данный кредит или заем, то НДС не начисляется, потому что операции по предоставлению кредитов и займов в соответствии с пп. 15 п. 3 ст. 149 Налогового

кодекса РФ НДС не облагаются. Однако в данном случае действуют особые правила учета убытка от уступки долга. А именно: если право требования было уступлено до истечения срока погашения долга, установленного в договоре займа, п. 1 ст. 279 Налогового кодекса РФ позволяет исключить из налогооблагаемого дохода сумму убытка, не превышающую суммы процентов, которую налогоплательщик уплатил бы с учетом требований ст. 269 Налогового кодекса РФ по долговому обязательству, равному доходу от уступки права требования, за период от даты уступки до даты платежа, предусмотренного договором займа. А в соответствии с п. 1 ст. 269 Налогового кодекса РФ процент при отсутствии сопоставимых займов рассчитывается исходя из выручки от уступки по ставке рефинансирования Центрального банка РФ, увеличенной в 1,1 раза (по ставке 15 процентов годовых, если задолженность будет погашаться в иностранной валюте). А если право требования по займу уступается после истечения срока для его погашения, кредитор может списать в уменьшение налогооблагаемого дохода убыток полностью: 50 процентов - в день уступки, а вторые 50 процентов - по истечении 45 дней.

Пример. Заимодавец уступил другому предприятию право требования к заемщику за 2 000 000 руб. Сумма займа составляет 2 150 000 руб.

Рассмотрим две ситуации.

Ситуация 1. Право требования было уступлено за 45 дней до того, как истек срок погашения задолженности по договору займа. Размер убытка, который можно исключить из налогооблагаемого дохода, равен при ставке рефинансирования, составляющей 12 процентов:

$2\,000\,000 \text{ руб.} \times 12\% \times 1,1 \times 45 \text{ дн.} : 365 \text{ дн.} = 32\,547,95 \text{ руб.}$

Фактический убыток от уступки права требования по договору займа составляет 150 000 руб. ($2\,150\,000 - 2\,000\,000$). Поэтому в налоговом учете на расходы можно списать только 32 547,95 руб.

На счетах бухгалтерского учета организации, уступившей право требования по договору реализации, сделаны следующие проводки:

Дебет 76 Кредит 91, субсчет "Прочие доходы"

- 2 000 000 руб. - отражен доход от уступки права требования по договору займа;

Дебет 91, субсчет "Прочие расходы", Кредит 58

- 2 150 000 руб. - списана задолженность по займу;

Дебет 99 Кредит 68, субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"

- 28 188,49 руб. ($(150\,000 \text{ руб.} - 32\,547,95 \text{ руб.}) \times 24\%$) - начислено постоянное налоговое обязательство на разность между фактическим убытком, полученным от уступки требования, и суммой убытка, на которую можно уменьшить налогооблагаемый доход.

Дебет 51 Кредит 76

- 2 000 000 руб. - получены денежные средства от реализации права требования по договору займа.

Ситуация 2. Право требования уступлено после истечения срока погашения долга по договору займа. В этом случае организация может списать в уменьшение налогооблагаемого дохода всю сумму убытка. При этом первая половина убытка - 75 000 руб. ($150\,000 \text{ руб.} \times 50\%$) - списывается в день уступки, а вторая половина - по истечении 45 дней.

В день уступки на счетах бухгалтерского учета организации, уступившей право требования по договору займа, сделаны следующие записи:

Дебет 76 Кредит 91, субсчет "Прочие доходы"

- 2 000 000 руб. - отражен доход от уступки права требования по договору реализации продукции;

Дебет 91 субсчет "Прочие расходы", Кредит 62

- 2 150 000 руб. - списана задолженность по договору займа;

Дебет 09 Кредит 68, субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"

- 18 000 руб. ($150\,000 \text{ руб.} \times 50\% \times 24\%$) - начислен отложенный актив, поскольку в налоговом учете в день уступки в уменьшение дохода списано только 50 процентов убытка;

Дебет 51 Кредит 76

- 2 000 000 руб. - получены денежные средства от реализации права требования по договору займа.

Через 45 дней в бухгалтерском учете заимодавца сделана следующая запись:

Дебет 68, субсчет "Расчеты по налогу на прибыль", Кредит 09

- 18 000 руб. - погашен отложенный налоговый актив при списании в налоговом учете второй половины убытка от уступки права требования по договору займа.

8.3.4. Уступка арендного права, а также права на заключение договора

В соответствии с п. 5 ст. 155 Налогового кодекса РФ при передаче прав, связанных с правом заключения договора, налоговая база по НДС определяется в порядке, предусмотренном ст. 154 Налогового кодекса РФ. Иными словами, налоговая база в данном случае соответствует полученному от реализации права доходу без учета НДС. А налог исчисляется по ставке 18 процентов.

Пример. Организация переуступила другой компании свое право заключить крупный контракт на строительство трубопровода. Выручка от реализации имущественного права без учета НДС составила 100 000 руб.

На счетах бухгалтерского учета данная операция отражена следующими записями:

Дебет 51 Кредит 91, субсчет "Прочие доходы"

- 118 000 руб. (100 000 руб. + 100 000 руб. x 18%) - реализовано право на заключение договора;

Дебет 91, субсчет "Прочие расходы", Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 18 000 руб. (100 000 руб. x 18%) - начислен НДС.

Аналогичный порядок расчета НДС применяется при реализации арендного права на заключение договора. То есть налоговая база равна полученному от реализации права доходу без учета НДС, а сам налог надо рассчитывать по ставке 18 процентов.

Отметим в связи с этим, что согласно п. 2 ст. 615 Гражданского кодекса РФ арендатор вправе с согласия арендодателя сдавать арендованное имущество в субаренду (поднаем), передавать свои права и обязанности по договору аренды другому лицу (перенаем), предоставлять арендованное имущество в безвозмездное пользование, а также отдавать арендные права в залог и вносить их в качестве вклада в уставный капитал хозяйственных товариществ и обществ или паевого взноса в производственный кооператив, если иное не установлено нормативными актами. Причем в случае перенайма ответственным по договору перед арендодателем становится новый арендатор.

Пример. Организация, арендующая производственное здание, реализовала с согласия арендодателя право на аренду другому предприятию. Выручка от данной операции без учета НДС составила 35 000 руб.

На счетах бухгалтерского учета данная операция отражена следующими записями:

Дебет 51 Кредит 91, субсчет "Прочие доходы"

- 41 300 руб. (35 000 руб. + 35 000 руб. x 18%) - реализовано право на аренду производственного здания;

Дебет 91, субсчет "Прочие расходы", Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 6300 руб. (35 000 руб. x 18%) - начислен НДС.

8.4. Случаи увеличения налоговой базы

По общему правилу, сформулированному в ст. 153 Налогового кодекса РФ, налоговая база определяется из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате товаров (работ, услуг), имущественных прав.

В свою очередь, ст. 162 Налогового кодекса РФ содержит перечень операций, когда полученные денежные средства увеличивают налоговую базу у продавца товаров (работ, услуг), имущественных прав того налогового периода, в котором это произошло. Среди них суммы:

- полученные за реализованные товары (работы, услуги) в виде финансовой помощи на пополнение фондов специального назначения в счет увеличения доходов либо иначе связанные с оплатой реализованных товаров (работ, услуг);

- в виде процента (дисконта) по полученным в счет оплаты реализованных товаров (работ, услуг) облигациям и векселям, процента по товарному кредиту в части, превышающей размер процента, рассчитанного исходя из ставок рефинансирования Центрального банка РФ, действовавших в периодах, за которые производится расчет процента;

- полученных страховых выплат по договорам страхования риска неисполнения договорных обязательств контрагентом страхователя-кредитора, если страхуемые договорные обязательства предусматривают поставку страхователем товаров (работ, услуг), реализация которых признается объектом налогообложения в соответствии со ст. 146 Налогового кодекса РФ.

Перечисленные суммы включаются в налоговую базу только в том случае, если связаны с реализацией товаров (работ, услуг). То есть между налогоплательщиком и его контрагентом должен быть заключен договор купли-продажи, поставки, оказания услуг, выполнения работ и т.п. Кроме того, товары должны быть переданы, работы выполнены, а услуги оказаны.

Добавим, что налог определяется по расчетной налоговой ставке 10/110 или 18/118 (п. 4 ст. 164 Налогового кодекса РФ).

8.4.1. Дисконтный доход

Если организация при продаже товаров (работ, услуг, имущественных прав) получила собственный вексель покупателя, то при расчете НДС есть свои особенности. Согласно пп. 3 п. 1 ст. 162 Налогового кодекса РФ налоговая база по НДС увеличивается на суммы дисконта или процентов по векселям. Налогом облагается та часть дисконта (процентов), которая превышает размер процента, рассчитанного исходя из ставки рефинансирования Центрального банка РФ. В расчет берется ставка, действовавшая в том периоде, когда вексель находился у продавца. НДС с облагаемой части дисконта определяют по расчетной ставке. То есть сначала его умножают на 18 процентов, а затем делят на 118 процентов. Так сказано в п. 4 ст. 164 Налогового кодекса РФ.

Таким образом, на основании вышесказанного проценты и дисконты по векселям облагаются НДС при наличии двух условий: вексель выдан в счет оплаты реализованных товаров (работ, услуг), облагаемых НДС, и ставка процента (дисконта) по векселю превышает ставку рефинансирования Банка России. В настоящее время ставка рефинансирования установлена в размере 10,5% (Телеграмма Центрального банка РФ от 26 января 2007 г. N 1788-У).

Добавим, что процентный доход по векселю (облигации) облагается НДС в случае, когда организация получает процентный вексель (облигацию) от своего покупателя в связи с поставкой ему облагаемых НДС товаров (работ, услуг). Если, скажем, вексель куплен у банка, то проценты по нему НДС не облагаются.

Пример. 5 марта 2007 г. организация отгрузила покупателю партию товаров на сумму 354 000 руб. (в том числе НДС - 54 000 руб.). В этот же день покупатель выписал организации акцептованный им вексель на сумму 370 000 руб. Срок погашения векселя - 20 июня 2007 г. В этот день покупатель расплатился за товары, перечислив на расчетный счет организации искомую сумму по векселю.

После того как на расчетный счет организации поступили деньги от покупателя, бухгалтер рассчитал со стоимости реализованной бумаги проценты исходя из ставки рефинансирования Центрального банка РФ, которая действовала в период с 5 марта по 20 июня 2007 г.:

$354\ 000\ \text{руб.} \times (10,5\% : 365\ \text{дн.} \times 47\ \text{дн.}) = 4786,27\ \text{руб.}$

Разница между дисконтом и расчетным размером процентов равна 11 213,73 руб. (370 000 - 354 000 - 4786,27). С этой суммы бухгалтер организации должен начислить НДС: $11\ 213,73\ \text{руб.} \times 18\% : 118\% = 1710,57\ \text{руб.}$

Сумма НДС отражается по строке 160 разд. 3 декларации по НДС за июнь 2007 г. (форма декларации утверждена Приказом Минфина России от 7 ноября 2006 г. N 136н).

8.4.2. Страховки, связанные с риском неоплаты реализуемого товара

Если организация - поставщик товаров (работ, услуг) застраховала свой риск в части неоплаты (несвоевременной оплаты) покупателем отгруженных товаров (работ, услуг) и получила сумму страховки в связи с наступлением страхового случая, то с указанной суммы нужно заплатить НДС. При этом НДС исчисляется только в том случае, если отгруженные товары (оказанные услуги и выполненные работы) признаются объектом налогообложения по НДС.

8.4.3. Штрафы и неустойки за нарушение договорных обязательств

Чиновники настаивают, что в налоговую базу по НДС включаются денежные суммы в виде процентов за неисполнение денежного обязательства по договору поставки товаров, полученные поставщиком на основании решения суда. Логика их проста: это суммы санкций - это поступления, связанные с оплатой реализованных товаров (Письмо Минфина России от 21 октября 2004 г. N 03-04-11/177). Однако арбитражная практика в данном случае на стороне налогоплательщиков. В качестве примера можно привести Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 25 декабря 2003 г. N Ф04/6561-966/А67-2003. В деле судьи пришли к выводу, что штрафы за нарушение договорных обязательств на самом деле никак не связаны с расчетами за реализованные товары и на их стоимость не влияют.

Аналогичные выводы содержатся в Постановлениях ФАС Московского округа от 6 января 2004 г. по делу N КА-А40/10691-03, ФАС Дальневосточного округа от 2 апреля 2004 г. по делу N Ф03-А37/04-2/474, ФАС Восточно-Сибирского округа от 27 августа 2003 г. по делу N А33-89/03-СЗн-Ф02-2684/03-С1, ФАС Уральского округа от 21 августа 2003 г. по делу N Ф09-2548/03-АК.

8.5. Налоговая база в случаях получения дохода на основе договоров поручения, договоров комиссии или агентских договоров

Особенности исчисления налоговой базы по договорам поручения, комиссии и агентским договорам подробным образом освещаются в ст. 156 Налогового кодекса РФ.

Налогоплательщики при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров поручения, договоров комиссии либо агентских договоров определяют налоговую базу как сумму дохода, полученную ими в виде вознаграждений (любых иных доходов) при исполнении любого из указанных договоров.

В аналогичном порядке определяется налоговая база при реализации залогодержателем в установленном законодательством Российской Федерации порядке предмета не востребовавшего залога, принадлежащего залогодателю.

На операции по реализации услуг, оказываемых на основе договоров поручения, договоров комиссии или агентских договоров и связанных с реализацией товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения) в соответствии со ст. 149 настоящего Кодекса, не распространяется освобождение от налогообложения, за исключением посреднических услуг по реализации товаров (работ, услуг), указанных в п. 1, пп. 1 и 8 п. 2 и пп. 6 п. 3 ст. 149 Налогового кодекса РФ.

Согласно п. 1 ст. 156 Налогового кодекса РФ посредники определяют налоговую базу по НДС как сумму дохода, полученную ими в виде вознаграждений (любых иных доходов) при исполнении любого из указанных договоров.

Обратите внимание, согласно п. 2 ст. 156 Налогового кодекса РФ на операции по реализации услуг, оказываемых на основе договоров поручения, договоров комиссии или агентских договоров и связанных с реализацией товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения) в соответствии со ст. 149 Налогового кодекса РФ, не распространяется освобождение от налогообложения. Исключения составляют только посреднические услуги по реализации следующих товаров (работ, услуг):

- предоставление арендодателем в аренду на территории Российской Федерации помещений иностранным гражданам или организациям, аккредитованным в Российской Федерации;

- медицинских товаров отечественного и зарубежного производства по Перечням, утвержденным Постановлениями Правительства РФ от 21 декабря 2000 г. N 998, от 28 марта 2001 г. N 240 и от 17 января 2002 г. N 19;

- ритуальных услуг, работ (услуг) по изготовлению надгробных памятников и оформлению могил, а также реализация похоронных принадлежностей по Перечню, утвержденному Постановлением Правительства РФ от 31 июля 2001 г. N 567;

- изделий народных художественных промыслов признанного художественного достоинства (за исключением подакцизных товаров), образцы которых зарегистрированы в порядке, утвержденном Постановлением Правительства РФ от 18 января 2001 г. N 35.

8.6. Налоговая база при осуществлении транспортных перевозок и реализации услуг международной связи

Расчету налоговой базы по налогу на добавленную стоимость при осуществлении транспортных перевозок и реализации услуг международной связи посвящена ст. 157 Налогового кодекса РФ.

В частности, при осуществлении перевозок (за исключением пригородных перевозок в соответствии с абз. 3 пп. 7 п. 2 ст. 149 Налогового кодекса РФ) пассажиров, багажа, грузов, грузобагажа или почты железнодорожным, автомобильным, воздушным, морским или речным транспортом налоговая база определяется как стоимость перевозки (без включения в нее налога). При осуществлении воздушных перевозок пределы территории Российской Федерации определяются по начальному и конечному пунктам авиарейса.

Важным и сложным является вопрос, включается ли в налоговую базу стоимость перевозки импортируемых или экспортируемых товаров в части, относящейся к перевозке за пределами РФ, в соответствии с п. 1 ст. 157 Налогового кодекса РФ.

Согласно официальной позиции в налоговую базу необходимо включать стоимость перевозки только по территории России. И есть немало примеров решений арбитража, поддерживающих эту точку зрения.

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 13 мая 2002 г. N A21-1332/02-С1.

Суд поддержал вывод о том, что налогоплательщик должен был разделить стоимость перевозки по территории РФ и стоимость перевозки по территории иностранного государства. По

мнению суда, международной перевозкой, облагаемой по ставке 0 процентов, является не весь маршрут от отправителя до получателя, а лишь маршрут от отправителя до границы РФ.

В то же время есть примеры судебных решений, в которых находит поддержку противоположная позиция о том, что в налоговую базу включается полная стоимость перевозки товаров.

Постановление Президиума ВАС РФ от 24 декабря 2002 г. N 6018/02.

Суд пришел к выводу, что в налоговую базу включается полная стоимость услуг по перевозке. Аргументировали этот подход судьи тем, что согласно ст. 157 Налогового кодекса РФ при расчете налоговой базы по транспортным перевозкам нужно учитывать положения п. 1 ст. 164 Налогового кодекса РФ. А ст. 164 Налогового кодекса РФ установлено, что работы и услуги, связанные с производством и реализацией товаров, экспортируемых за пределы РФ, облагаются по ставке 0 процентов. И при этом в статье нет никаких уточнений относительно того, что ставка 0 процентов применяется лишь в отношении части услуг по транспортировке товаров до границы РФ.

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 12 августа 2005 г. N A05-1000/05-26.

Суд указал, что по ставке 0 процентов облагается вся стоимость перевозки как по территории РФ, так и за ее пределами. В налоговую базу также включается полная стоимость перевозки.

Подобное мнение содержится в:

Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 11 августа 2005 г. N A05-999/05-26;

Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 14 апреля 2003 г. N A21-6580/02-С1;

Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 14 апреля 2003 г. N A21-6579/02-С1;

Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 10 февраля 2003 г. N A42-4402/02-5;

Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 7 февраля 2003 г. N A42-5017/02-17;

Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 27 января 2003 г. N A42-6965/02-С4;

Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 26 марта 2002 г. N 5616.

При реализации проездных документов по льготным тарифам налоговая база исчисляется исходя из этих льготных тарифов.

Положения настоящей статьи применяются с учетом положений п. 1 ст. 164 Налогового кодекса РФ и не распространяются на перевозки, указанные в пп. 7 п. 2 ст. 149 Налогового кодекса РФ, а также на перевозки, предусмотренные международными договорами (соглашениями).

При возврате до начала поездки покупателям денег за неиспользованные проездные документы в подлежащую возврату сумму включается вся сумма налога. В случае возврата пассажирами проездных документов в пути следования в связи с прекращением поездки в подлежащую возврату сумму включается сумма налога в размере, соответствующем расстоянию, которое осталось проследовать пассажирам. В этом случае при определении налоговой базы не учитываются суммы, фактически возвращенные пассажирам.

При реализации услуг международной связи не учитываются при определении налоговой базы суммы, полученные организациями связи от реализации указанных услуг иностранным покупателям.

В ст. 157 Налогового кодекса РФ перечисляются особенности определения налоговой базы и особенности уплаты налога при осуществлении транспортных перевозок и реализации услуг международной связи. При этом в п. 3 ст. 157 Налогового кодекса РФ указывается о применении ее положений с учетом того, что налогообложение производится по налоговой ставке 0 процентов при реализации:

1) товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта, а также товаров, помещенных под таможенный режим свободной таможенной зоны, при условии представления в налоговые органы документов, предусмотренных ст. 165 Налогового кодекса РФ;

2) работ (услуг), непосредственно связанных с производством и реализацией товаров, указанных выше;

3) работ (услуг), непосредственно связанных с перевозкой или транспортировкой товаров, помещенных под таможенный режим международного таможенного транзита;

4) услуг по перевозке пассажиров и багажа при условии, что пункт отправления или пункт назначения пассажиров и багажа расположен за пределами территории Российской Федерации, при оформлении перевозок на основании единых международных перевозочных документов;

5) работ (услуг), выполняемых (оказываемых) непосредственно в космическом пространстве, а также комплекса подготовительных наземных работ (услуг), технологически обусловленного и неразрывно связанного с выполнением работ (оказанием услуг) непосредственно в космическом пространстве;

6) драгоценных металлов налогоплательщиками, осуществляющими их добычу или производство из лома и отходов, содержащих драгоценные металлы, Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней Российской Федерации, фондам драгоценных

металлов и драгоценных камней субъектов Российской Федерации, Центральному банку Российской Федерации, банкам;

7) товаров (работ, услуг) для официального пользования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительствами или для личного пользования дипломатического или административно-технического персонала этих представительств, включая проживающих вместе с ними членов их семей;

8) припасов, вывезенных с территории Российской Федерации в таможенном режиме перемещения припасов;

9) выполняемых российскими перевозчиками на железнодорожном транспорте работ (услуг) по перевозке или транспортировке экспортируемых за пределы территории Российской Федерации товаров, а также связанных с такой перевозкой или транспортировкой работ (услуг), в том числе работ (услуг) по организации перевозок, сопровождению, погрузке, перегрузке;

10) построенных судов, подлежащих регистрации в Российском международном реестре судов, при условии представления в налоговые органы документов, предусмотренных ст. 165 Налогового кодекса РФ.

Кроме того, согласно п. 3 ст. 157 Налогового кодекса РФ положения данной статьи не распространяются на перевозки, предусмотренные международными договорами (соглашениями), а также на услуги по перевозке пассажиров:

1) городским пассажирским транспортом общего пользования (за исключением такси, в том числе маршрутного). В целях настоящей статьи к услугам по перевозке пассажиров городским пассажирским транспортом общего пользования относятся услуги по перевозке пассажиров по единым условиям перевозок пассажиров по единым тарифам на проезд, установленным органами местного самоуправления, в том числе с предоставлением всех льгот на проезд, утвержденных в установленном порядке;

2) морским, речным, железнодорожным или автомобильным транспортом (за исключением такси, в том числе маршрутного) в пригородном сообщении при условии осуществления перевозок пассажиров по единым тарифам с предоставлением всех льгот на проезд, утвержденных в установленном порядке.

8.7. Определение налоговой базы по налогу на добавленную стоимость при реализации предприятия

Особенности определения налоговой базы при реализации предприятия в целом как имущественного комплекса определены в ст. 158 Налогового кодекса РФ.

Налоговая база при реализации предприятия в целом как имущественного комплекса определяется отдельно по каждому из видов активов предприятия.

В случае если цена, по которой предприятие продано, ниже балансовой стоимости реализованного имущества, для целей налогообложения применяется поправочный коэффициент, рассчитанный как отношение цены реализации предприятия к балансовой стоимости указанного имущества.

В случае если цена, по которой предприятие продано, выше балансовой стоимости реализованного имущества, для целей налогообложения применяется поправочный коэффициент, рассчитанный как отношение цены реализации предприятия, уменьшенной на балансовую стоимость дебиторской задолженности (и на стоимость ценных бумаг, если не принято решение об их переоценке), к балансовой стоимости реализованного имущества, уменьшенной на балансовую стоимость дебиторской задолженности (и на стоимость ценных бумаг, если не принято решение об их переоценке). В этом случае поправочный коэффициент к сумме дебиторской задолженности (и стоимости ценных бумаг) не применяется.

Для целей налогообложения цена каждого вида имущества принимается равной произведению его балансовой стоимости и поправочного коэффициента.

Продавцом предприятия составляется сводный счет-фактура с указанием в графе "Всего с НДС" цены, по которой предприятие продано. При этом в сводном счете-фактуре выделяются в самостоятельные позиции основные средства, нематериальные активы, прочие виды имущества производственного и непроизводственного назначения, сумма дебиторской задолженности, стоимость ценных бумаг и другие позиции активов баланса. К сводному счету-фактуре прилагается акт инвентаризации.

В сводном счете-фактуре цена каждого вида имущества принимается равной произведению его балансовой стоимости и поправочного коэффициента.

По каждому виду имущества, реализация которого облагается налогом, в графах "Ставка НДС" и "Сумма НДС" указываются соответственно расчетная налоговая ставка и сумма налога, определенная как соответствующая расчетной налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

При продаже предприятия в целом как имущественного комплекса возникает объект налогообложения НДС. Поскольку право собственности на предприятие переходит от продавца к

покупателю только в момент государственной регистрации права собственности на предприятие, то, соответственно, обязанность исчислить и заплатить НДС у продавца возникнет в том отчетном (налоговом) периоде, когда будет произведена государственная регистрация.

В соответствии с п. 4 ст. 158 Налогового кодекса РФ продавцом предприятия составляется сводный счет-фактура с указанием в графе "Всего с НДС" цены, по которой предприятие продано. При этом в сводном счете-фактуре выделяются в самостоятельные позиции основные средства, нематериальные активы, прочие виды имущества производственного и непроизводственного назначения, сумма дебиторской задолженности, стоимость ценных бумаг и другие позиции активов баланса. К сводному счету-фактуре прилагается акт инвентаризации.

Согласно п. 2 ст. 158 Налогового кодекса РФ в случае, если цена, по которой предприятие продано, ниже балансовой стоимости реализованного имущества, для целей налогообложения применяется поправочный коэффициент, рассчитанный как отношение цены реализации предприятия к балансовой стоимости указанного имущества:

$$K = Ц / Сб,$$

где К - поправочный коэффициент;

Ц - цена реализации предприятия;

Сб - балансовая стоимость имущества.

В случае если цена, по которой предприятие продано, выше балансовой стоимости реализованного имущества, для целей налогообложения применяется поправочный коэффициент. Он рассчитывается как отношение цены реализации предприятия, уменьшенной на балансовую стоимость дебиторской задолженности (и на стоимость ценных бумаг, если не принято решение об их переоценке), к балансовой стоимости реализованного имущества, уменьшенной на балансовую стоимость дебиторской задолженности (и на стоимость ценных бумаг, если не принято решение об их переоценке). В этом случае поправочный коэффициент к сумме дебиторской задолженности (и стоимости ценных бумаг) не применяется.

В этом случае поправочный коэффициент будет рассчитан следующим образом:

$$K = (Ц - Дз) / (Сб - Дз),$$

где Ц - цена реализации предприятия;

Дз - дебиторская задолженность;

Сб - балансовая стоимость имущества.

В сводном счете-фактуре цена каждого вида имущества принимается равной произведению его балансовой стоимости и поправочного коэффициента.

По каждому виду имущества, реализация которого облагается налогом, в графах "Ставка НДС" и "Сумма НДС" указываются соответственно расчетная налоговая ставка в размере 15,25% и сумма налога, рассчитанная из этой налоговой ставки.

Выставленный продавцом счет-фактура подлежит регистрации в журнале учета счетов-фактур выданных и в книге продаж в зависимости от принятой учетной политики.

Покупатель не может учесть приобретенное предприятие как единый объект, поскольку в его состав включается не только разнородное имущество, но и имущественные права. Поэтому учет этого предприятия как объекта недвижимости организацией-покупателем невозможен. Каждый актив, приобретаемый в составе единого имущественного комплекса - предприятия, покупатель должен учесть в своем балансе строго в соответствии с его принадлежностью и классификацией (основные средства, нематериальные активы, запасы и т.д.).

На величину приобретенной с предприятием дебиторской задолженности и взятых на себя обязательств по погашению кредиторской задолженности увеличиваются соответствующие балансовые показатели организации-покупателя. Оприходование приобретенных в составе имущественного комплекса ценностей и имущественных прав производится по стоимости их оценки, отраженной в передаточном акте, а также с учетом сопутствующих расходов, увеличивающих себестоимость их приобретения.

8.8. Определение налоговой базы по налогу на добавленную стоимость при передаче товаров (выполнении строительно-монтажных работ) для собственных нужд

Порядок определения налоговой базы при совершении операций по передаче товаров (выполнению работ, оказанию услуг) для собственных нужд и выполнению строительно-монтажных работ для собственного потребления установлен ст. 159 Налогового кодекса РФ.

В частности, при передаче налогоплательщиком товаров (выполнении работ, оказании услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через

амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций, налоговая база определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен реализации идентичных (а при их отсутствии - однородных) товаров (аналогичных работ, услуг), действовавших в предыдущем налоговом периоде, а при их отсутствии - исходя из рыночных цен с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них налога.

При выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления налоговая база определяется как стоимость выполненных работ, исчисленная исходя из всех фактических расходов налогоплательщика на их выполнение, включая расходы реорганизованной (реорганизуемой) организации.

При передаче налогоплательщиком товаров (выполнении работ, оказании услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций, налоговая база определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен реализации идентичных (а при их отсутствии - однородных) товаров (аналогичных работ, услуг), действовавших в предыдущем налоговом периоде, а при их отсутствии - исходя из рыночных цен с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них налога (п. 1 ст. 159 Налогового кодекса РФ).

В соответствии с пп. 2 п. 1 ст. 146 Налогового кодекса РФ объектом налогообложения признается передача на территории Российской Федерации товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций.

Согласно вышеуказанной норме Налогового кодекса РФ объект налогообложения возникает в случае передачи для собственных нужд товаров (работ, услуг), расходы по приобретению (производству) которых не соответствуют условиям, определенным в п. 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ.

В частности, налогообложению подлежит передача товаров (работ, услуг) обслуживающим производствам и хозяйствам (в том числе обособленным подразделениям), деятельность которых не связана с получением доходов.

Если обслуживающие производства и хозяйства организации осуществляют деятельность, направленную на получение дохода (то есть они реализуют товары, выполняют работы (услуги)), то при передаче товаров (работ, услуг) в вышеуказанные подразделения объекта налогообложения не возникает. В данном случае необходимо принимать во внимание ст. 275.1 Налогового кодекса РФ, согласно которой налоговая база определяется как стоимость переданных товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен реализации идентичных (а при отсутствии - однородных) товаров (аналогичных работ, услуг), действовавших в предыдущем налоговом периоде.

Если налогоплательщик не реализовывал идентичные или однородные товары (аналогичные работы, услуги) в предыдущем налоговом периоде, то налоговая база определяется исходя из рыночных цен с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них НДС.

Суммы НДС, уплаченные продавцам при приобретении товаров (работ, услуг), используемых обслуживающими производствами и хозяйствами непосредственно для собственных нужд организации, деятельность которых не связана с возникновением объекта налогообложения по НДС, к вычету не принимаются. Вышеуказанные суммы налога покрываются за счет соответствующих источников финансирования.

При выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления налоговая база определяется как стоимость выполненных работ, исчисленная исходя из всех фактических расходов налогоплательщика на их выполнение, включая расходы реорганизованной (реорганизуемой) организации (п. 2 ст. 159 Налогового кодекса РФ).

Согласно новой редакции п. 10 ст. 167 Налогового кодекса РФ моментом определения налоговой базы в этом случае является последний день месяца каждого налогового периода.

Спорным является вопрос, нужно ли начислять НДС на стоимость строительно-монтажных работ, которые выполнены для собственного потребления, но не хозяйственным, а подрядным способом. С одной стороны, в Налоговом кодексе РФ прямо не сказано, что нужно начислять НДС на подрядные работы. Однако и Минфин России, и налоговики придерживаются иной точки зрения. Это подтверждает Письмо ФНС России от 25 января 2006 г. N ММ-6-03/63@, которым до сведения налогоплательщиков доводится содержание Письма Минфина России от 16 января 2006 г. N 03-04-15/01. В последнем специалисты финансового Министерства настаивают на том, что при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления "налоговая база определяется исходя из полной стоимости произведенных строительных работ, включая работы, выполненные собственными силами налогоплательщика, и работы, выполненные привлеченными подрядными организациями".

При этом налоговые вычеты по таким работам, по мнению специалистов Минфина России, следует применять "по мере постановки на учет соответствующих объектов, завершённых

капитальным строительством, или при реализации объекта незавершенного капитального строительства...".

При этом существуют судебные решения, по которым стоимость работ, осуществленных подрядными организациями, не включается в налоговую базу по СМР для собственного потребления. Стоимость таких работ облагается налогом у подрядчика:

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 18 февраля 2005 г. N А56-19358/04.

Суд установил, что, так как общество своими силами строительные работы не выполняло, оно правомерно не включило в налоговую базу стоимость работ, выполненных подрядной организацией;

Постановление ФАС Дальневосточного округа от 18 октября 2006 г., 11 октября 2006 г. N Ф03-А80/06-2/3484 по делу N А80-11/2006, А80-52/2006.

Суд указал, что строительно-монтажные работы, выполненные подрядными организациями, не относятся к СМР, которые выполнены для собственных нужд налогоплательщика, и в налоговую базу не включаются;

Постановление ФАС Поволжского округа от 27 февраля 2007 г. по делу N А55-9522/2006.

Суд пришел к выводу, что при выполнении СМР для собственного потребления в налоговую базу по НДС не включается стоимость подрядных работ, предъявленная заказчику подрядными организациями;

Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 3 июля 2007 г. N Ф04-4383/2007(35836-А27-41) по делу N А27-18893/2006-6;

Постановление ФАС Поволжского округа от 3 мая 2007 г. по делу N А49-7142/2006;

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 18 апреля 2006 г. по делу N А26-8363/2005-28;

Постановление ФАС Уральского округа от 26 февраля 2007 г. N Ф09-887/07-С2 по делу N А76-9516/06.

Суд указал, что при выполнении строительно-монтажных работ силами подрядных организаций объект налогообложения отсутствует, поскольку стоимость услуг таких организаций включает в себя НДС. Соответственно, включение заказчиком стоимости услуг в налоговую базу приведет к двойному налогообложению.

Глава 9. НАЛОГОВЫЕ АГЕНТЫ ПО НДС

Согласно ст. 161 Налогового кодекса РФ налоговыми агентами в части исчисления НДС признаются организации и предприниматели, которые:

1) приобретают на территории РФ товары (работы, услуги) у иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах;

2) арендуют на территории России у органов государственной власти и управления и органов местного самоуправления федеральное имущество, имущество субъектов РФ и муниципальное имущество;

3) продают конфискованное имущество, бесхозные ценности, клады и скупленные ценности, а также ценности, перешедшие по праву наследования государству;

4) выступают посредниками с участием в расчетах при продаже товаров иностранных лиц, которые не состоят на учете в налоговых органах РФ;

5) реализуют суда, зарегистрированные в Российском международном реестре судов, если судно исключили из Реестра в течение 10 лет с момента регистрации или же оно не зарегистрировано на нового собственника в течение 45 календарных дней после его продажи.

При этом налоговые агенты должны исчислять и уплачивать НДС независимо от того, исполняют они сами обязанности налогоплательщика, связанные с исчислением и уплатой этого налога, или нет.

В соответствии с п. 4 ст. 173 Налогового кодекса РФ налоговые агенты обязаны исчислять и уплачивать НДС в бюджет в полном объеме за счет тех средств, которые подлежат перечислению налогоплательщику или другим лицам, указанным налогоплательщиком.

Чтобы исполнить эту обязанность, налоговый агент должен иметь возможность удержать налог. То есть для этого у налогового агента должны быть в наличии денежные средства налогоплательщика. Поэтому, если налогоплательщик получил доход в натуральной форме и денежных средств в этом периоде ему не поступало, налоговый агент (в случаях, когда он обязан перечислять налог за налогоплательщика) не обязан удерживать налог с налогоплательщика. В этом случае налоговый агент должен сообщить в налоговый орган о невозможности удержать налог и о сумме задолженности налогоплательщика (пп. 2 п. 3 ст. 24 Налогового кодекса РФ). К такому выводу пришел Пленум Верховного Суда РФ и ВАС РФ в п. 10 Постановления от 11 июня 1999 г. N 41/9.

Добавим, что форма сообщения налогового агента о невозможности удержать сумму налога налоговым законодательством не утверждена. Поэтому сообщение оформляется в произвольной форме.

Расчет сумм НДС, подлежащих удержанию и перечислению в бюджет налоговыми агентами, определяется расчетным методом, при котором сумма НДС определяется как отношение налоговой ставки к налоговой базе, принимаемой за 100 и увеличенной на величину этой ставки, что прямо предусмотрено п. 4 ст. 164 Налогового кодекса РФ.

Статьей 163 Налогового кодекса РФ установлен налоговый период для плательщиков НДС и лиц, исполняющих обязанности налоговых агентов. Для налоговых агентов с ежемесячными (в течение квартала) суммами выручки от реализации товаров (работ, услуг) менее 2 млн руб. (без учета НДС) налоговый период - один квартал, для остальных налоговых агентов - один месяц.

9.1. Покупка на территории России товаров у иностранцев, не состоящих на учете в качестве налогоплательщиков

Согласно п. 1 ст. 161 Налогового кодекса РФ при приобретении на территории Российской Федерации товаров (работ, услуг) у иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах, покупатели этих товаров (работ, услуг) признаются налоговыми агентами.

Иностранные лица, у которых есть на территории России постоянные представительства, самостоятельно уплачивают налоги в бюджет. Дело в том, что согласно ст. 144 Налогового кодекса РФ иностранные организации в случае осуществления деятельности обязаны встать на учет по месту нахождения иностранных представительств. При этом им присваиваются ИНН и КПП и выдается свидетельство установленного образца по форме 2401ИМД (см. Приказ МНС России от 7 апреля 2000 г. N АП-3-06/124). Так вот, при покупке товаров (работ, услуг) у таких представительств обязанностей налогового агента у вас как у покупателя не возникает.

Налоговая база при таких операциях определяется как сумма дохода от реализации товаров, работ, услуг с учетом налога. Причем определяется она отдельно по каждой сделке с иностранным лицом. Дело в том, что иначе организации или предпринимателю не удастся правильно заполнить декларацию по НДС.

Сумму НДС с доходов иностранного лица определяют расчетным методом, используя ставку 18/118 или 10/110 (п. 4 ст. 164 Налогового кодекса РФ).

Налоговые агенты должны уплачивать НДС по месту своего нахождения (п. 3 ст. 174 Налогового кодекса РФ). При этом место нахождения для организаций и индивидуальных предпринимателей согласно ст. 11 Налогового кодекса РФ определено как место государственной регистрации.

Налог должен перечисляться одновременно с перечислением денежных средств иностранному поставщику с последующим представлением декларации. При этом налоговые агенты обязаны представить в налоговые органы по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

В декларации заполняют Титульный лист и разд. 2 "Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по данным налогового агента". Добавим, что разд. 2 оформляется по каждому иностранному лицу (см. п. 23 Порядка заполнения налоговой декларации, утвержденного Приказом Минфина России от 7 ноября 2006 г. N 136н).

Если иностранец оказал какие-то услуги или выполнил какие-то работы, то НДС нужно перечислить в бюджет одновременно с выплатой (перечислением) денежных средств иностранному лицу. То есть в обслуживающий банк нужно подать два платежных поручения - одно на сумму вознаграждения, другое на сумму НДС.

Теперь о вычетах. Суммы НДС, удержанные и уплаченные в бюджет, можно принять к вычету (п. 3 ст. 171 Налогового кодекса РФ). Правда, для этого нужно выполнить все условия. Скажем, если у иностранцев товары купили спецрежимники или лица, пользующиеся освобождением по НДС в соответствии со ст. 145, то удержанный НДС к вычету принять нельзя.

9.2. Выполнение обязанностей агента лицом, не платящим НДС

Рассмотрим следующий вопрос. Должны ли исполнять обязанности налогового агента организации, применяющие УСН, ЕНВД, имеющие освобождение по ст. 145 НК РФ, при приобретении товаров, работ, услуг у иностранной организации (п. п. 1, 2 ст. 161 НК РФ)? В Налоговом кодексе (п. 2 ст. 161) прямо предусмотрено, что налоговые агенты иностранных лиц должны исполнять обязанности налогового агента независимо от того, исполняют ли они обязанности налогоплательщика, связанные с исчислением и уплатой налога, и иные обязанности, установленные гл. 21 НК РФ. Кроме того, согласно п. 5 ст. 346.11 НК РФ организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, не

освобождаются от исполнения обязанностей налоговых агентов. Эту позицию подтверждают сотрудники УФНС России по г. Москве (Письмо УМНС России по г. Москве от 14.04.2003 N 24-11/20235).

Авторы также указывают, что организации, не являющиеся плательщиками НДС либо освобожденные от обязанностей плательщика НДС в соответствии со ст. 145 НК РФ, также не освобождены от обязанностей налоговых агентов.

9.3. НДС при аренде государственного или муниципального имущества

Согласно п. 3 ст. 161 Налогового кодекса РФ на арендаторов возлагается обязанность исчислить, удержать из доходов, уплачиваемых арендодателю, соответствующую сумму налога и перечислить ее в бюджет.

Следует отметить, что обязанности налогового агента возникают только у тех лиц, которые арендуют имущество непосредственно у органов государственной власти и управления или органов местного самоуправления. То есть договор аренды государственного или муниципального имущества должен быть заключен непосредственно с комитетом по управлению имуществом (департаментом недвижимости) либо являться тройственным договором.

Когда в качестве арендодателя выступает организация, у которой государственное или муниципальное имущество, сдаваемое в аренду, находится в хозяйственном ведении или в оперативном управлении, у арендатора обязанности налогового агента не возникает. В этом случае организация-арендодатель должна сама осуществлять расчеты с бюджетом по НДС в общеустановленном порядке.

Налоговая база при аренде государственной (муниципальной) собственности определяется как сумма арендной платы с учетом НДС.

Налогоплательщик, выступающий в роли налогового агента, составляет счет-фактуру на полную сумму арендной платы в соответствии с условиями договора, с выделением суммы налога. При этом на счете-фактуре делается пометка "Аренда государственного (муниципального) имущества".

Составленный счет-фактура хранится у налогового агента как плательщика НДС в журнале учета выдаваемых счетов-фактур (как основание для начисления НДС). Он подлежит регистрации у него в книге продаж с пометкой "Уплата налога налоговым агентом" в момент фактического перечисления средств иностранному поставщику либо арендодателю.

Согласно п. 3 ст. 161 Налогового кодекса РФ арендаторы федерального имущества, имущества субъектов Российской Федерации и муниципального имущества признаются налоговыми агентами по НДС. Они должны исчислить сумму налога к уплате в бюджет и перечислить ее за счет средств, подлежащих перечислению налогоплательщику. Этого требует п. 4 ст. 173 Кодекса. Сумма арендной платы, указанная в договоре с органом государственной власти и управления или органом местного самоуправления, должна включать сумму налога на добавленную стоимость.

При перечислении арендодателю арендной платы арендатор, являющийся налоговым агентом, из общей суммы арендной платы должен исчислить налог. В силу п. 4 ст. 164 Налогового кодекса РФ при удержании НДС налоговыми агентами в соответствии со ст. 161 налоговая ставка определяется как процентное отношение налоговой ставки к налоговой базе, принятой за 100 и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки. Другими словами, предприниматель обязан исчислить и уплатить НДС в бюджет с доходов арендодателя в виде арендной платы за арендованное имущество (с учетом НДС) по ставке 18/118.

Удержанный НДС можно принять к вычету. Тут есть, правда, одна проблема. Дело в том, что налоговики часто заставляют налоговых агентов для обоснования вычета НДС представлять счета-фактуры, а в случае их отсутствия в вычете отказывают. Однако органы государственной власти и управления и органы местного самоуправления счета-фактуры не выписывают. В этом случае, по мысли чиновников, арендатор должен самостоятельно выписать счет-фактуру в одном экземпляре с пометкой "Аренда государственного имущества" и отразить в книге покупок. Однако Налоговый кодекс РФ не обязывает налоговых агентов выписывать счета-фактуры и регистрировать их в книге покупок. Более того, счет-фактура не является единственным документом, на основании которого возможен вычет. В случае с арендой государственного и муниципального имущества налоговый агент может получить вычет на основании документов, подтверждающих уплату НДС. Именно такую правовую позицию высказал Конституционный Суд РФ в Определении от 2 октября 2003 г. N 384-О.

9.4. НДС при реализации конфискованного и бесхозного имущества

При реализации конфискованного и бесхозного имущества, кладов и скупленных ценностей, а также ценностей, перешедших к государству по праву наследования, налоговыми агентами признаются органы, организации или индивидуальные предприниматели, уполномоченные осуществлять реализацию вышеуказанного имущества.

Функции специализированной организации по реализации указанного имущества возложены на Российский фонд федерального имущества. Для этих целей Фонд может привлекать отобранные им на конкурсной основе юридические лица. При этом реализация осуществляется на основании договоров поручения (см. Постановление Правительства РФ от 19 апреля 2002 г. N 260 "О реализации арестованного, конфискованного и иного имущества, обращенного в собственность государства"). Если компания уполномочена реализовать перечисленное имущество, то она является налоговым агентом по этим сделкам.

Налоговая база при этом определяется исходя из цены реализуемого имущества (ценностей), устанавливаемой согласно ст. 40 Налогового кодекса РФ, с учетом НДС, акцизов (для подакцизных товаров). В свою очередь, указанная статья гласит, что цена, которая установлена сторонами сделки, считается рыночной, пока налоговые органы не докажут обратное. То есть налоговая база в данном случае равна договорной стоимости данного имущества с учетом акцизов и без учета НДС, предъявленного покупателю.

При удержании НДС применяется ставка налога в размере 18 процентов.

При реализации налоговым агентом вышеуказанных ценностей им выписываются два экземпляра счета-фактуры. Один передается покупателю, а второй подшивается в журнал учета выдаваемых счетов-фактур как основание для начисления НДС. Он подлежит регистрации в книге продаж налогового агента с пометкой "Уплата налога налоговым агентом" в момент фактического получения средств от покупателя.

При составлении счетов-фактур на каждом из них делается пометка "Реализация конфискованного или бесхозного имущества, кладов, скупленных ценностей или ценностей, перешедших к государству по праву наследования" (указывается конкретный вид из данного перечня).

В книге покупок ни один из счетов-фактур не регистрируется, так как в данном случае налоговые агенты не имеют права на включение в налоговые вычеты сумм налога, уплаченных в бюджет по этим операциям.

При продаже конфискованного имущества, бесхозных ценностей, кладов и скупленных ценностей, а также ценностей, перешедших по праву наследования к государству, организация обязана заплатить удержанный НДС в бюджет. Сделать это необходимо не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 1 ст. 174 Налогового кодекса РФ).

Добавим, что удержанную сумму налога принять к вычету организация не вправе (п. 3 ст. 171 Налогового кодекса РФ).

Декларация по НДС в данном случае представляется в те же сроки, что и уплачивается налог. То есть не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 5 ст. 174 Налогового кодекса РФ). В налоговую инспекцию нужно будет подать заполненный Титульный лист и разд. 2 "Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по данным налогового агента" декларации по НДС.

9.5. Реализация товаров иностранных лиц по посредническим договорам

Российская организация также является налоговым агентом, если выступает посредником на основании договоров поручения (комиссии), а также агентских договоров с участием в расчетах при продаже товаров иностранной компании. При этом местом реализации товаров, которые фирма продает, признается территория РФ.

Если иностранная организация - собственник товаров состоит на учете в налоговых органах РФ как налогоплательщик НДС, то обязанностей налогового агента у российского контрагента как у посредника не возникает. Поэтому, чтобы исключить споры с инспекторами, при заключении подобных сделок лучше запросить у иностранного лица копию свидетельства о постановке на налоговый учет в России.

При реализации товаров в качестве посредника можно заключать договоры с покупателями как от своего имени, так и от имени собственника товара (иностранной организации) (п. 1 ст. 1005, п. 1 ст. 971, п. 1 ст. 990 Гражданского кодекса РФ). Однако для целей налогообложения НДС российская компания в любом случае признается налоговым агентом. Конечно, при соблюдении всех перечисленных выше условий.

Согласно п. 5 ст. 161 Налогового кодекса РФ налоговая база в данном случае равна стоимости продаваемых товаров с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них суммы налога. Другими словами, налоговая база будет равна договорной стоимости таких товаров с учетом акцизов и без учета НДС, предъявленного покупателю.

При удержании налога с выручки от реализации, которую организация должна заплатить иностранцу, применяется 18-процентная ставка НДС (п. 3 ст. 164 Налогового кодекса РФ).

При продаже товаров иностранцев по посредническим договорам, которые предусматривают участие посредника в расчетах, организация должна заплатить сумму удержанного НДС не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 1 ст. 174 Налогового кодекса РФ). Принять к вычету НДС в данном случае нельзя.

Декларацию по НДС налоговый агент подает также не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 5 ст. 174 Налогового кодекса РФ). Как и в других случаях, понадобится Титульный лист и разд. 2 "Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по данным налогового агента". Причем разд. 2 декларации заполняется отдельно по каждому иностранному лицу, не состоящему на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщика НДС.

9.6. Ответственность за неуплату НДС налоговыми агентами

Согласно п. 5 ст. 24 Налогового кодекса РФ за неисполнение или ненадлежащее исполнение своих обязанностей налоговый агент несет ответственность.

Штраф в данном случае предусмотрен ст. 123 Налогового кодекса РФ. Если налоговый агент неправоммерно не перечислит полностью или частично удержанную сумму налога, с него могут взыскать 20 процентов от неперечисленной суммы.

Правда, взыскать штраф можно только в том случае, если агент имел возможность удержать сумму НДС с налогоплательщика из выплаченных ему денежных средств. Если такая возможность была, то налоговый агент подвергнется санкциям вне зависимости от того, удержал он сумму налога или нет. Во всяком случае, к такому выводу пришел Пленум ВАС РФ в Постановлении от 28 января 2001 г. N 5. Более того, штраф по ст. 123 Налогового кодекса РФ не освобождает налогового агента от обязанности заплатить сумму налога и пени.

Также налоговый агент может быть привлечен к ответственности по ст. 126 Налогового кодекса РФ за непредставление налоговикам документов и (или) иных сведений, которые необходимы для налогового контроля. В частности, речь идет о налоговой декларации по НДС. Налоговые агенты обязаны заполнять Титульный лист и разд. 2 декларации. А также сведения о невозможности удержать с налогоплательщика сумму НДС. Штраф за каждый непредставленный документ составляет 50 руб.

9.6.1. Привлечение налогового агента к ответственности по статье 123 НК РФ

Можно ли привлечь налогового агента к ответственности по ст. 123 НК РФ, если налог не был удержан у налогоплательщика? Статья 123 НК РФ предусматривает ответственность налогового агента за неправоммерное неперечисление (неполное перечисление) сумм налога, подлежащих удержанию.

По данному вопросу есть две точки зрения.

Официальной позиции нет.

Конституционный Суд РФ указал, что ответственность применяется независимо от того, была ли сумма налога удержана налоговым агентом. Есть примеры судебных решений, подтверждающих эту позицию.

В то же время авторы выделяют ситуацию, когда налоговый агент не имел возможности удержать налог. В такой ситуации привлечение к ответственности неправоммерно. Есть примеры судебных решений, подтверждающих этот подход.

Позиция 1. Ответственность наступает, даже если налоговый агент не удержал налог.

Конституционный Суд РФ в своем Определении от 02.10.2003 N 384-О указал, что ответственность применяется независимо от того, была или не была соответствующая сумма удержана налоговым агентом у налогоплательщика. В соответствии с п. 5 ст. 108 Налогового кодекса Российской Федерации привлечение налогового агента к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его от обязанности перечислить причитающиеся суммы налога и пени.

Высший Арбитражный Суд указал (Постановление Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 N 5), что взыскание штрафа за неправоммерное неперечисление (неполное перечисление) сумм налога налоговым агентом производится независимо от того, удержал ли налоговый агент соответствующую сумму у налогоплательщика.

Аналогичные выводы содержат: Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 04.04.2006 N А19-3926/05-20-Ф02-734/06-С1 по делу N А19-3926/05-20, Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 17.05.2006 N Ф04-2816/2006(22511-А27-31) по делу N А27-25986/2005-5.

Позиция 2. Ответственность не наступает, если агент не имел возможности удержать налог.

В Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 17.11.2005 N А26-770/2005-28 сказано следующее. Доход получен финской фирмой в натуральной форме (лесоматериалы). В связи с этим у агента не было возможности удержать сумму налога. Нормами Налогового кодекса Российской Федерации не предусмотрена обязанность налогового агента уплачивать налог за счет собственных средств в случае его неудержания с доходов, выплаченных налогоплательщику. Доначисление обществу сумм НДС по данному эпизоду, начисление пеней и привлечение к налоговой ответственности, предусмотренной ст. 123 НК РФ, неправомерно.

Другой документ - Постановление ФАС Центрального округа от 27.05.2004 N А64-4165/03-11 - содержит такие выводы. Анализ ст. 123 НК РФ позволяет сделать вывод о том, что ответственность за неперечисление (неполное перечисление) налоговым агентом сумм налога наступает в том случае, если агент имел возможность удержать соответствующую сумму налога у налогоплательщика из выплачиваемых ему денежных средств.

9.6.2. Привлечение налогового агента к ответственности по статье 122 НК РФ

Есть примеры судебных решений, в которых указывается, что к ответственности по ст. 122 НК РФ могут быть привлечены только налогоплательщики, но не налоговые агенты.

Например, в Постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 10.01.2006 N А33-5201/05-Ф02-6530/05-С1 суд указал, что к ответственности за неуплату (неполную уплату) налога по ст. 122 НК РФ могут быть привлечены только налогоплательщики, но не налоговые агенты (в случае неисполнения агентами своих обязанностей).

Аналогичные выводы содержат: Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 31.05.2005 N А33-30358/04-С3-Ф02-2359/05-С1, Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 26.05.2005 N А33-30357/04-С3-Ф02-2286/05-С1.

9.6.3. Взыскание с налогового агента неудержанной суммы налога и пеней

Согласно ст. 161 НК РФ налоговый агент должен удержать сумму налога у налогоплательщика и перечислить ее в бюджет. О том, правомерно ли взыскивать с налогового агента указанную сумму налога и начислять пени, в НК РФ прямо не сказано.

По данному вопросу есть три точки зрения. Мы рассмотрим их ниже. Однако официальной позиции нет. Есть судебные решения, в которых признается законность взыскания с агента налога и пеней, если он не удержал сумму налога. Этой же точки зрения придерживается сотрудник налогового органа в авторской консультации.

В то же время есть примеры судебных решений, в которых говорится о том, что взыскивать сумму налога и пени в этой ситуации неправомерно.

Кроме того, есть судебное решение, согласно которому с налогового агента, не удержавшего и не исчислившего налог, могут быть взысканы только пени. Неудержанный налог взыскать нельзя.

Позиция 1. С агента можно взыскать налог и пени, даже если он не удержал налог у плательщика.

В Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 04.10.2004 N А21-918/04-С1 суд указал, что предприниматель не удержал НДС из арендной платы, перечисленной арендодателю, поэтому НДС ему доначислен был правомерно. Доводы относительно того, что взыскание налога за счет собственных денежных средств налогового агента противоречит налоговому законодательству, в данном случае не могут быть приняты во внимание, поскольку налог должен был быть уплачен в бюджет из средств арендатора дополнительно к арендной плате, перечисляемой арендодателю. В составе арендной платы налог арендодателю не перечислялся, в связи с чем арендатор в данном случае не может являться налогоплательщиком.

Позиция 2. Если налог не исчислялся и не удерживался агентом, доначисление ему налога и начисление пеней неправомерно.

В Постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 05.10.2004 N А10-913/04-20-Ф02-4052/04-С1 суд отметил, что если налоговый агент не исчислил и не удержал налог, то нет оснований для его взыскания за счет денежных средств агента.

В другом документе - Постановлении ФАС Уральского округа от 16.11.2005 N Ф09-5197/05-С2 - суд указал следующее. Несмотря на неисполнение агентом обязанности по перечислению налога в бюджет, отсутствуют основания для привлечения агента к ответственности и взыскания налога и

пеней. Предприниматель указанные обязанности не исполнял, поскольку НДС в составе арендных платежей поступал арендодателю. Учитывая, что уплата налога осуществляется исключительно за счет средств (имущества) налогоплательщика, не удержанный налоговым агентом НДС с сумм, выплачиваемых арендодателю, не может быть взыскан с налогового агента.

Позиция 3. Если агент не удержал налог у налогоплательщика, с него можно взыскать только пени.

В Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 23.07.2007 по делу N A05-11777/2006-36 суд пришел к выводу, что нормами НК РФ не предусмотрена возможность взыскания с налогового агента сумм неударжанного налога. При этом суд со ссылкой на Постановление ВАС РФ от 26.09.2006 N 4047/06 указал, что с налогового агента могут быть взысканы пени за несвоевременную уплату неударжанного налога.

9.7. Зачет НДС

Здесь существует один весьма интересный вопрос. Правомерно ли проведение зачета сумм налога, подлежащих уплате, лицом в качестве налогового агента и переплаты, имеющейся у этого лица, при исполнении обычных обязанностей налогоплательщика (либо сумм, подлежащих возмещению)? Причем Налоговый кодекс РФ не содержит разъяснений по данному вопросу.

По данному вопросу есть две точки зрения.

Официальная позиция, выраженная в Письме УМНС России по г. Москве от 25.10.2002 N 24-11/50951, заключается в том, что проведение подобного зачета не допускается. В Письме указано, что произвести зачет из переплаты по налогам, уплаченным предприятием - налоговым агентом как налогоплательщиком, в уплату платежей налогоплательщика - иностранного лица, не состоящего на учете в налоговых органах Российской Федерации, не представляется возможным. Есть примеры судебных решений и авторских консультаций, подтверждающих такой подход (Постановление ФАС Московского округа от 28.03.2005 N КА-А40/2009-05, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 13.01.2006 N А56-17761/2005).

В то же время есть судебные решения, в которых говорится о допустимости такого зачета (Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 26.04.2007 N Ф08-2139/2007-897А по делу N А32-22075/2006-4/286, Постановление ФАС Уральского округа от 21.12.2006 N Ф09-11250/06-С2 по делу N А07-18991/06, Постановление ФАС Уральского округа от 29.08.2006 N Ф09-7533/06-С2 по делу N А07-6143/06). В них судьи указывают, что правила ст. 78 НК РФ, регулирующие порядок проведения зачета излишне уплаченного налога, распространяются в том числе и на налоговых агентов.

Глава 10. НАЛОГОВЫЙ ПЕРИОД (ПО СТАТЬЕ 163 НК РФ)

Согласно ст. 163 Налогового кодекса РФ налоговым периодом по НДС является квартал.

Состав выручки.

Налоговый кодекс РФ не содержит разъяснений по вопросу того, какие суммы входят в выручку от реализации товаров, работ, услуг, имущественных прав (п. 2 ст. 163 НК РФ). Существует две точки зрения на способ формирования выручки в целях определения налогового периода.

Официальная позиция заключается в том, что в выручку включаются следующие суммы:

- 1) полученные от операций, облагаемых НДС (в том числе по налоговой ставке 0 процентов);
- 2) полученные от необлагаемых товаров (работ, услуг) (ст. 149 НК РФ);
- 3) полученные в натуральной форме в виде платы за реализованные товары, работы, услуги;
- 4) стоимость ценных бумаг;
- 5) полученные от реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория Российской Федерации (в соответствии со ст. ст. 147, 148 НК РФ).

Не включаются в выручку следующие суммы:

- 1) полученные от реализации товаров (работ, услуг) при осуществлении деятельности, облагаемой ЕНВД;
- 2) перечисленные в ст. 162 НК РФ;
- 3) исчисленные при реализации товаров (работ, услуг) на безвозмездной основе;
- 4) полученные от операций, перечисленных в пп. 2 - 4 п. 1 и п. 2 ст. 146 НК РФ;
- 5) полученные от операций, осуществляемых налоговыми агентами в соответствии со ст. 161 НК РФ.

Подобная официальная позиция изложена в Приказе МНС России от 20.12.2000 N БГ-3-03/447, Письме УМНС России по г. Москве от 02.10.2001 N 02-11/44585, Письме УМНС России по г. Москве от 20.12.2002 N 24-11/62596.

Авторы выдвигают и другие способы расчета выручки. В частности, они отмечают, что при ее расчете можно использовать порядок, предусмотренный в бухгалтерском учете.

Глава 11. НАЛОГОВЫЕ СТАВКИ (ПО СТАТЬЕ 164 НК РФ)

11.1. Ставка 0 процентов

Согласно п. 1 ст. 164 Налогового кодекса РФ по ставке 0 процентов облагается реализация:

- экспортируемых товаров;
- работ и услуг по сопровождению, транспортировке, погрузке и перегрузке экспортируемых и импортируемых товаров;
- работ и услуг, непосредственно связанных с перевозкой (транспортировкой) товаров, помещенных под таможенный режим международного таможенного транзита;
- услуг по перевозке пассажиров и багажа при условии, что пункт отправления или пункт назначения пассажиров и багажа расположен за пределами территории Российской Федерации, при оформлении перевозок на основании единых международных перевозочных документов;
- работ (услуг), выполняемых (оказываемых) непосредственно в космическом пространстве, а также комплекса подготовительных наземных работ (услуг), технологически обусловленного и неразрывно связанного с выполнением работ (оказанием услуг) непосредственно в космическом пространстве;
- драгоценных металлов налогоплательщиками, осуществляющими их добычу или производство из лома и отходов, содержащих драгоценные металлы, Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней РФ, фондам драгоценных металлов и драгоценных камней субъектов РФ, Центральному банку РФ, банкам;
- товаров (работ, услуг) для официального пользования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительствами или для личного пользования дипломатического или административно-технического персонала этих представительств, включая проживающих вместе с ними членов их семей. Правда, ставка 0 процентов применяется только в том случае, если аналогичный порядок действует на территории иностранного государства в отношении дипломатических и приравненных к ним представительств РФ, дипломатического и административно-технического персонала этих представительств (включая проживающих вместе с ними членов их семей) либо если такая норма предусмотрена в международном договоре Российской Федерации.

Перечень иностранных государств, в отношении представительств которых применяется ставка 0 процентов, приведен в Письме МНС России от 1 апреля 2003 г. N РД-6-23/382;

- припасов, вывезенных с территории РФ в таможенном режиме перемещения припасов. В целях настоящей статьи припасами признаются топливо и горюче-смазочные материалы, которые необходимы для обеспечения нормальной эксплуатации воздушных и морских судов, судов смешанного (река-море) плавания;
- выполняемых российскими перевозчиками на железнодорожном транспорте работ (услуг) по перевозке или транспортировке экспортируемых за пределы территории РФ товаров и вывозу с таможенной территории РФ продуктов переработки на таможенной территории РФ. А также связанных с такой перевозкой или транспортировкой работ (услуг), в том числе работ (услуг) по организации перевозок, сопровождению, погрузке, перегрузке;
- построенных судов, подлежащих регистрации в Российском международном реестре судов.

Добавим, что ставка 0 процентов при реализации товаров (работ, услуг), которые перечислены в п. 1 ст. 164 Налогового кодекса РФ, применяется при условии представления налоговым инспекторам подтверждающих документов. Их перечень приведен в ст. 165 Налогового кодекса РФ.

Подтверждающие документы должны быть представлены в налоговую инспекцию вместе с разд. 5 налоговой декларации по НДС, утвержденной Приказом Минфина России от 7 ноября 2006 г. N 136н. Такова норма п. 10 ст. 165 Налогового кодекса РФ.

Рассмотрим теперь подробнее наиболее часто встречающиеся вопросы.

11.1.1. Является ли налоговая ставка 0 процентов льготой

Официальная позиция заключается в том, что налогоплательщик не вправе отказаться от применения ставки НДС 0 процентов (Письмо ФНС России от 13.01.2006 N ММ-6-03/18@ "О возмещении налога на добавленную стоимость, уплаченного при приобретении услуг по транспортировке экспортируемого товара"). Этот вывод подтверждают Решение ВАС РФ (Решение ВАС РФ от 09.06.2006 N 4364/06 "Об оставлении без удовлетворения заявления о признании недействующими положений абзаца тринадцатого Письма Федеральной налоговой службы от 13.01.2006 N ММ-6-03/18@") и Определение Конституционного Суда РФ (Определение

Конституционного Суда РФ от 15.05.2007 N 372-О-П "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества "Акционерная компания трубопроводного транспорта нефтепродуктов "Транснефтепродукт" на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации"), в которых указано, что налогоплательщик не вправе самостоятельно выбирать, по какой ставке платить налог. А это косвенно подтверждает, что ставка НДС 0 процентов не является льготой, так как от льготы налогоплательщик вправе отказаться (ст. 56 НК РФ). Есть примеры судебных решений, содержащих такую же позицию (Постановление ФАС Поволжского округа от 22.03.2007 по делу N А12-14009/06-С36, Постановление ФАС Поволжского округа от 27.02.2007 по делу N А12-12410/06).

В то же время Конституционный Суд РФ, рассматривая правило п. 1 ст. 164 НК РФ, пришел к выводу, что ставка НДС 0 процентов представляет собой разновидность налоговой льготы (Определение Конституционного Суда РФ от 19.01.2005 N 41-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Оренсал" на нарушение конституционных прав и свобод подпунктами 1 и 2 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации"). Есть примеры судебных решений, где суд прямо указывает на право налогоплательщика отказаться от применения льготы в виде ставки 0 процентов (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 13.02.2006 N А66-8175/2005, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 13.02.2006 N А66-8173/2005).

11.1.2. Применяется ли ставка 0 процентов при передаче имущественных прав

Судебная практика исходит из того, что реализация имущественных прав не может облагаться НДС по ставке 0 процентов, так как эта ставка предусмотрена только для реализации товаров, работ или услуг (Постановление Президиума ВАС РФ от 16.11.2004 N 6579/04, Постановление ФАС Уральского округа от 09.02.2006, 08.02.2006 N Ф09-189/06-С2, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 31.03.2003 N А56-7970/02).

11.1.3. Зависит ли применение ставки 0 процентов от таможенного режима, в котором ввозятся (вывозятся) товары

Официальная позиция заключается в том, что услуги по переработке товаров, помещенных под таможенный режим переработки на таможенной территории, облагаются НДС по ставке в размере 0 процентов.

В Письме от 07.06.2007 N 03-07-08/147 финансовое ведомство разъясняет: если российская организация, зарегистрированная на территории РФ, оказывает иностранной организации услуги по организации и сопровождению перевозок, перевозке и сопровождению грузов, ставка НДС 0 процентов применяется в случае перемещения грузов между пунктами, один из которых расположен на территории Российской Федерации, а другой - за ее пределами. При этом таможенный режим, под который помещены товары, и цели вывоза (ввоза) этих товаров значения не имеют. В другом документе - Письме Минфина России от 23.04.2007 N 03-07-08/90 - говорится, что услуги по переработке товаров, помещенных под таможенный режим переработки на таможенной территории, облагаются налогом на добавленную стоимость по ставке в размере 0 процентов на основании вышеуказанной нормы пп. 2 п. 1 ст. 164 НК РФ, если в налоговые органы будут представлены соответствующие документы.

Судебная практика и авторы поддерживают указанную позицию (Постановление ФАС Московского округа от 23.04.2007, 28.04.2007 N КА-А40/2984-07 по делу N А40-49886/06-115-285, Постановление ФАС Уральского округа от 22.05.2007 N Ф09-3759/07-С2 по делу N А76-31451/06). Кроме того, есть судебные решения, согласно которым для применения ставки НДС 0 процентов важно, чтобы услуга (работа) была связана с экспортируемым или импортируемым товаром. При этом таможенный режим, под который в данный момент помещен товар, значения не имеет. Например, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 30.01.2007 N 14219/06 по делу N А52-246/2005/2 суд указал, что пп. 2 п. 1 ст. 164 НК РФ содержит прямое указание на обложение НДС по налоговой ставке 0 процентов работ (услуг) по переработке товаров, помещенных под таможенные режимы переработки товаров на таможенной территории и под таможенным контролем. Учитывая положения ст. 151 и пп. 1 п. 1 ст. 164 НК РФ, можно сделать вывод, что работы (услуги) по переработке товаров при вывозе с территории РФ продуктов переработки облагаются по налоговой ставке 0 процентов. Если налоговый орган не сомневается в реальности осуществления хозяйственных операций, то, соответственно, он не оспаривает ни факт реализации товаров иностранному лицу, ни факт получения платы за поставленный товар. То есть, если товары (продукты переработки) фактически были вывезены с таможенной территории

РФ, налогоплательщику не может быть отказано в подтверждении обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов по НДС лишь на том основании, что вывоз осуществлялся не в таможенном режиме экспорта, а в таможенном режиме переработки на таможенной территории. Аналогичные выводы содержат: Постановление Президиума ВАС РФ от 05.06.2007 N 877/07 по делу N А40-81805/05-151-259, Постановление Президиума ВАС РФ от 30.01.2007 N 12141/06 по делу N А52-53/2006/2, Постановление Президиума ВАС РФ от 30.01.2007 N 11393/06 по делу N А52-6447/2005/2, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 28.03.2007 по делу N А52-1635/2006/2.

Противоположная позиция заключается в том, что право на применение ставки НДС 0 процентов появляется только при транспортировке товаров, помещенных под определенные таможенные режимы. В частности, не применяется ставка 0 процентов при транспортировке товаров, помещенных под таможенный режим переработки на таможенной территории РФ. Ранее данной точки зрения придерживался Минфин России (Письмо Минфина России от 10.11.2004 N 03-04-08/116). Есть судебные решения и авторские консультации, подтверждающие, что ставка НДС 0 процентов действует только в отношении услуг, связанных с товарами, которые помещены под таможенный режим экспорта или выпуска в свободное обращение (Постановление ФАС Дальневосточного округа от 06.04.2006, 30.03.2006 N Ф03-А59/06-2/657 по делу N А59-2121/05-С13, Постановление ФАС Московского округа от 17.03.2003 N КА-А40/1275-03).

11.1.4. Применяется ли право на 0 процентов при частичном поступлении выручки по экспортному контракту

Официальная позиция заключается в том, что в случае поступления выручки не в полном объеме от иностранного лица по экспортному контракту налогоплательщик имеет право на применение налоговой ставки 0 процентов, а также налоговых вычетов в пределах суммы фактически поступившей от иностранного лица выручки. В Письме ФНС России от 07.07.2006 N ШТ-6-03/688@ "О Разъяснениях по применению налога на добавленную стоимость в отношении операций, облагаемых по ставке 0 процентов" (вместе с Разъяснениями по отдельным вопросам, связанным с применением законодательства по налогу на добавленную стоимость при осуществлении операций, предусмотренных пунктом 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации) разъясняется, что в случае поступления выручки не в полном объеме от иностранного лица за выполненные (оказанные) налогоплательщиком работы (услуги) налогоплательщик имеет право на применение налоговой ставки 0 процентов, а также налоговых вычетов в пределах суммы фактически поступившей от иностранного лица выручки, при наличии всех документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ. Данная позиция подтверждается примерами судебных решений (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 18.06.2007 по делу N А56-48967/2006, Постановление ФАС Уральского округа от 18.12.2006 N Ф09-11101/06-С2 по делу N А76-7198/06, Постановление ФАС Московского округа от 14.03.2006 N КА-А40/1413-06 по делу N А40-45159/05-141-355).

11.1.5. Услуги, связанные с экспортом

Сертификация грузов

Согласно пп. 2 п. 1 ст. 164 НК РФ услуги, непосредственно связанные с экспортом товаров, облагаются НДС по ставке 0 процентов. При этом перечень таких услуг является открытым. Однозначного ответа на вопрос, относится ли к подобным услугам сертификация груза, вывозимого в режиме экспорта, Налоговый кодекс РФ не содержит.

Есть примеры судебных решений, из которых следует, что сертификация груза обусловлена требованиями по безопасности перевозки грузов и поэтому непосредственно связана с экспортом товара. Например, в Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 23.10.2006 по делу N А42-11595/2005 суд указал, что под сертификацией в данном случае понимается отбор, исследование проб груза с целью определения транспортных характеристик и свойств с точки зрения безопасности товара при морской перевозке, т.е. данные услуги непосредственно связаны с экспортом товаров. Аналогичные выводы содержат: Постановление ФАС Северо-Западного округа от 14.12.2006 по делу N А42-800/2006, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 23.11.2006 по делу N А42-799/2006.

Услуги, сопутствующие экспедиторским

Согласно пп. 2 п. 1 ст. 164 НК РФ услуги, непосредственно связанные с экспортом товаров, облагаются НДС по ставке 0 процентов. К таким услугам в данном подпункте отнесены организация и сопровождение перевозок, перевозка и транспортировка, организация,

сопровождение, погрузка и перегрузка вывозимых товаров. В соответствии с положениями ст. 801 ГК РФ перечисленные услуги подпадают под понятие экспедиторских. Налоговый кодекс РФ не дает ответа на вопрос, применяется ли нулевая ставка к дополнительным услугам, оказываемым экспедиторами.

Есть пример судебного решения, из которого следует, что сопутствующие экспедиторским услуги непосредственно связаны с экспортом и должны облагаться НДС по ставке 0 процентов.

Например, в Постановлении ФАС Поволжского округа от 20.10.2005 N А55-4132/2005-51 суд указал, что оказание экспедиторских услуг, а также сопутствующих услуг, предусмотренных договором (например, получение требующихся для экспорта или импорта документов, выполнение таможенных или других формальностей, проверка количества и состояния груза, его погрузка и выгрузка, уплата пошлин, сборов и других расходов, возлагаемых на клиента, хранение груза, его получение в пункте назначения), облагается НДС по ставке 0 процентов.

Услуги, связанные с перевозкой

Согласно пп. 2 п. 1 ст. 164 НК РФ услуги по организации и сопровождению перевозок, перевозке и транспортировке облагаются НДС по ставке 0 процентов. Перечень таких услуг является открытым, что порождает споры с налоговыми органами при оказании услуг, прямо не поименованных в Кодексе.

Есть примеры судебных решений, в которых делается вывод о правомерности применения нулевой ставки к услугам, не подпадающим под определение перевозки, однако связанным с перевозочным процессом (обслуживание и ремонт транспортных средств, обеспечение перевозочной тарой и т.п.).

Например, в Постановлении ФАС Московского округа от 28.05.2007, 30.05.2007 N КА-А40/4604-07-П по делу N А40-82615/05-107-627 суд указал, что обратный пробег порожних вагонов (провозная плата) к станции назначения, информационные услуги по сопровождению транспортируемых вагонов, начисленная амортизация, услуги по ремонту и содержанию подвижного состава и прочие услуги, связанные с транспортировкой и сопровождением экспортных грузов на собственном и арендованном подвижном составе, являются частями единого перевозочного процесса и облагаются НДС по ставке 0 процентов.

Аналогичные выводы содержат: Постановление ФАС Московского округа от 24.05.2007 N КА-А40/1746-07 по делу N А40-52422/06-127-234, Постановление ФАС Дальневосточного округа от 01.11.2006, 25.10.2006 N Ф03-А73/06-2/3301 по делу N А73-13048/2005-19.

В другом судебном документе - Постановлении ФАС Московского округа от 29.03.2005, 23.03.2005 N КА-А40/1978-05 - суд признал связанными с экспортом следующие услуги: предоставление цистерны экспортеру, проверку правильности налива цистерн на наливной эстакаде, подготовку железнодорожных цистерн к транспортировке, их техническое обслуживание и ремонт.

Есть еще одно интересное решение суда. В Постановлении ФАС Дальневосточного округа от 10.05.2006, 03.05.2006 N Ф03-А59/06-2/1249 по делу N А59-3687/05-С5 суд указал, что вывоз контейнеров не относится к экспорту товаров, но, поскольку контейнеры использовались при транспортировке экспортируемых и импортируемых товаров как транспортные средства, без которых невозможна перевозка груза, услуги по перевозке контейнеров связаны с экспортом и импортом товаров.

Фрахтование судов

В силу пп. 2 п. 1 ст. 164 НК РФ перевозка экспортных грузов облагается НДС по ставке 0 процентов. Налоговое законодательство не дает ответа на следующие вопросы: относятся ли услуги по фрахтованию судов к перевозке и правомерно ли при их оказании применение данной ставки?

По данному вопросу есть две точки зрения.

Суды исходят из того, что фрахтование судов представляет собой аренду имущества, а не перевозку, поэтому нулевая ставка при оказании таких услуг не применяется. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 04.07.2006 N 2313/06 по делу N А55-7074/2004-43 суд указал на то, что договор фрахтования судна на время (тайм-чартер) представляет собой договор аренды имущества, а не перевозки. Поэтому на данные услуги не распространяются положения п. 1 ст. 164 НК РФ, нулевая ставка НДС при их оказании не применяется. Аналогичные выводы содержат: Постановление Президиума ВАС РФ от 04.07.2006 N 2316/06 по делу N А55-19253/04-34, Постановление ФАС Поволжского округа от 14.06.2007 по делу N А55-18095/2005.

В то же время есть примеры судебных решений, в которых фрахтование отнесено к перевозке грузов (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 14.05.2007 по делу N А56-16353/2004, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 05.03.2007 по делу N А56-

Субаренда инфраструктуры для транспортировки
экспортного товара

Согласно пп. 2 п. 1 ст. 164 НК РФ услуги по организации и сопровождению перевозок, перевозке и транспортировке облагаются НДС по ставке 0 процентов. Однако остается открытым вопрос, можно ли отнести к услугам по перевозке субаренду инфраструктуры для транспортировки экспортных грузов.

Есть примеры судебных решений, из которых следует, что при оказании таких услуг применяется ставка 0 процентов. Например, в Постановлении ФАС Дальневосточного округа от 24.01.2005 N Ф03-А51/04-2/4008 суд указал, что без оказания услуг по предоставлению инфраструктуры и территории порта погрузка нефтепродуктов на морское судно от поставщика к покупателю для их последующей транспортировки морским транспортом невозможна. Следовательно, услуги по предоставлению в субаренду инфраструктуры и территории порта взаимосвязаны непосредственно с осуществлением погрузочно-разгрузочных работ.

В какой сумме подпадает под ставку 0 процентов стоимость услуг по транспортировке экспортируемых и импортируемых товаров? Официальная позиция Минфина России заключается в том, что по ставке 0 процентов облагается полная стоимость перевозки товаров. В Письме от 24.05.2006 N 03-04-08/108 финансовое ведомство разъясняет, что ставка НДС 0 процентов применяется в отношении всей стоимости перевозки. Есть примеры судебных решений и авторских консультаций, подтверждающих такой подход. Например, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 24.12.2002 N 6018/02 суд пришел к выводу, что в налоговую базу включается полная стоимость услуг по перевозке. Аргументировали этот подход судьи тем, что согласно ст. 164 НК РФ работы и услуги, связанные с производством и реализацией товаров, экспортируемых за пределы РФ, облагаются по ставке 0 процентов. И при этом в статье нет никаких уточнений относительно того, что ставка 0 процентов применяется лишь в отношении части услуг по транспортировке товаров до границы РФ.

В то же время есть Письмо УМНС России по Московской области от 31.10.2003 N 06-21/18753/Ц492 "О транспортных расходах при импорте товаров", в котором говорится, что по ставке 0 процентов облагается только стоимость транспортировки товаров лишь в пределах РФ. Есть примеры судебных решений и авторских консультаций, подтверждающих эту позицию. Например, в Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 13.05.2002 N А21-1332/02-С1 суд поддержал вывод о том, что налогоплательщик должен был разделить стоимость перевозки по территории России и стоимость перевозки по территории иностранного государства. По мнению суда, международной перевозкой, облагаемой по ставке 0 процентов, является не весь маршрут от отправителя до получателя, а лишь маршрут от отправителя до границы РФ.

Подпадают ли под действие ставки 0 процентов услуги, для оказания которых привлекались третьи лица? Есть примеры судебных решений, признающих право на применение ставки 0 процентов налогоплательщиками, которые при выполнении работ (услуг), связанных с экспортом, привлекали третьих лиц. Например, в Постановлении ФАС Поволжского округа от 25.01.2007 по делу N А55-8549/06-53 суд пришел к выводу, что пп. 2 п. 1 ст. 164 НК РФ не ставит право налогоплательщика на применение налоговой ставки 0 процентов в зависимость от осуществления услуг собственными силами без привлечения сторонних организаций. Далее суд отметил, что НК РФ прямо предусматривает применение налоговой ставки 0 процентов при экспедировании импортируемых в Российскую Федерацию грузов. А в соответствии со ст. 805 ГК РФ, если из договора транспортной экспедиции не следует, что экспедитор должен исполнить свои обязанности лично, он вправе привлечь к исполнению своих обязанностей других лиц.

Аналогичные выводы содержат: Постановление ФАС Поволжского округа от 10.05.2007 по делу N А55-14268/06, Постановление ФАС Поволжского округа от 14.02.2007 по делу N А55-9936/05-51.

Рассмотрим еще два сходных решения суда. В Постановлении ФАС Поволжского округа от 22.08.2006 по делу N А12-2917/2006 суд указал, что по условиям контракта обязанность по перевозке товара лежала на поставщике, но при этом специфика транспортируемого груза (жидкий азот) требовала специальных условий перевозки, поэтому привлечение третьих лиц, могущих обеспечить безопасную перевозку товара, суд счел правомочным. А в Постановлении ФАС Дальневосточного округа от 01.11.2006, 25.10.2006 N Ф03-А73/06-2/3301 по делу N А73-13048/2005-19 суд указал, что при выполнении определенных договором услуг, связанных с перевозкой леса и лесоматериалов в собственных вагонах или арендованных платформах на экспорт по железной дороге, услуги по транспортировке и сопровождению лесных грузов, оказанные третьим лицом экспортеру, облагаются по ставке 0 процентов.

11.2. Ставка 10 процентов

При продаже некоторых товаров и услуг, указанных в п. 2 ст. 164 Налогового кодекса РФ, применяется ставка 10 процентов.

Продовольственные товары. Общий перечень такой продукции приведен в п. 2 ст. 164 Налогового кодекса РФ. Конкретный же список определен в Постановлении Правительства РФ от 31 декабря 2004 г. N 908. Товары, реализуемые на территории России, указаны в Перечне в соответствии с Общероссийским классификатором продукции ОК 005-93 (утв. Постановлением Госстандарта России от 30 декабря 1993 г. N 301). Для продукции, ввозимой на таможенную территорию России, - из Товарной номенклатуры внешнеэкономической деятельности Российской Федерации, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 27 ноября 2006 г. N 718.

Надо сказать, что указанный Перечень положил конец множеству споров. Так как точно определил, какие конкретно наименования облагаются НДС по пониженной ставке.

В Постановлении РФ приведены коды из Общероссийского классификатора продукции ОК 005-93. Однако далеко не во всех случаях понятно, как определить, к какому именно коду относится реализуемая продукция. Налоговики часто решают этот вопрос на основании надписей на упаковке. Так, инспекторы полагают, что соки и нектары нельзя отнести к товарам для детей, если на упаковке стоит "рекомендуется детям с 3-х лет". Дескать, нужно, чтобы там значилось "продукт детского питания". Судьи считают иначе: руководствоваться надо сертификатами. А согласно Общероссийскому классификатору продукции в сертификате сокам и нектарам присвоен код 91 6363 "Соки детского питания" (пример - Постановление ФАС Северо-Западного округа от 21 июля 2004 г. N А56-34565/03).

Товары для детей. В ст. 164 Налогового кодекса РФ упомянуты трикотажные изделия для новорожденных и детей ясельной, дошкольной, младшей и старшей школьной возрастных групп: верхние трикотажные изделия, бельевые трикотажные изделия, чулочно-носочные изделия, прочие трикотажные изделия: перчатки, варежки, головные уборы. А также швейные изделия, в том числе изделия 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. Кроме того, верхняя одежда (в том числе плательной и костюмной группы), нательное белье, головные уборы, одежда и изделия для новорожденных и детей ясельной группы. Данный порядок 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 и детской и прочая продукция.

Конкретный Перечень товаров, указанных в пп. 2 п. 2 ст. 164 Налогового кодекса РФ, утвержден Постановлением Правительства РФ от 31 декабря 2004 г. N 908.

Периодика и книги. Газеты и журналы, за исключением периодических печатных изданий рекламного или эротического характера, а также книги, связанные с образованием, наукой и культурой, за исключением книжной продукции рекламного и эротического характера, также облагаются по ставке 10 процентов.

В целях налогообложения НДС 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 процентов объема одного номера периодического печатного издания. Постановлением Правительства РФ от 23 января 2003 г. N 41 утвержден Перечень видов периодических печатных изданий и книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, облагаемых при их реализации налогом на добавленную стоимость по пониженной ставке.

Медицинские товары и лекарства. Медицинские товары отечественного и зарубежного производства, лекарственные средства, включая лекарственные субстанции, в том числе внутриаптечного изготовления, и изделия медицинского назначения при реализации облагаются НДС по ставке 10 процентов.

Коды вышеперечисленных видов продукции в соответствии с Общероссийским классификатором продукции, а также Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности определяются Правительством Российской Федерации.

Ставка 10% не распространяется на следующие товары:

- лекарственное сырье, вещества, не относящиеся к лекарственным субстанциям;
- средства энтерального питания (за исключением тех, которые в соответствии с пп. 1 п. 2 ст. 164 Налогового кодекса РФ облагаются налогом по ставке 10 процентов как продовольственные товары);
- лечебно-профилактическое питание (кроме детского и диабетического питания, заменителя женского молока, продуктов прикорма для детей, облагаемых по ставке 10 процентов на основании пп. 1 п. 2 ст. 164 Налогового кодекса РФ как продовольственные товары);

- биологически активные добавки к пище;
 - парафармацевтическая продукция, в том числе зубная лечебно-профилактическая паста, зубные щетки, синтетические волокна для зубных щеток, зубочисток, ершиков, зубных нитей (флоссов), полоскания для полости рта, лак для покрытия зубов, красящие таблетки для окрашивания зубного налета, шампуни, кремы и другие парфюмерно-косметические средства для ухода за кожей лица, тела, рук, ног, волосами, ногтями, декоративная косметика, дезодоранты;
 - другие виды витаминизированной и лечебно-профилактической продукции пищевой, мясной, молочной, рыбной и мукомольно-крупяной промышленности (за исключением той продукции, которая в соответствии с пп. 1 п. 2 ст. 164 Налогового кодекса РФ облагается налогом по ставке 10% как продовольственные товары);
 - профилактические дезинфекционные препараты для санитарной обработки помещений, применения в быту, репелленты;
 - изделия ветеринарного назначения. Об этом сказано в п. 39.5.8 Методических рекомендаций по НДС. И, хотя сами методички уже отменены (Приказ ФНС России от 12 декабря 2005 г. N САЭ-3-03/665@), очевидно, что налоговики будут их придерживаться и в последующем.
- На посреднические услуги, связанные с реализацией товаров, облагаемых налогом по ставке 10 процентов, распространяется налоговая ставка 18 процентов.

11.2.1. Применяется ли ставка НДС 10 процентов при лизинге товаров, облагаемых НДС по ставке 10 процентов

Официальная позиция заключается в том, что лизинг облагается НДС по ставке 18 процентов независимо от того, что является предметом лизинга. Основание: лизинг - самостоятельная услуга, обложение которой по ставке 10 процентов в ст. 164 НК РФ не предусмотрено. В Письме ФНС России от 19.10.2005 N MM-6-03/886@ "О применении законодательства по косвенным налогам за II и III кварталы 2005 года" (вместе с Разъяснениями по отдельным вопросам, связанным с применением законодательства по налогу на добавленную стоимость) разъяснено, что п. 2 ст. 164 НК РФ не предусмотрено налогообложение лизинговых платежей по налоговой ставке 10 процентов. Таким образом, при налогообложении лизинговых платежей применяется налоговая ставка 18 процентов независимо от того, что предметом лизинга является товар, операции по реализации которого подлежат обложению НДС по налоговой ставке 10 процентов.

11.2.2. Применяется ли ставка НДС 10 процентов в отношении агентского вознаграждения, если агент реализует товары, облагаемые НДС по ставке 10 процентов

Официальная позиция заключается в том, что посреднические услуги облагаются по ставке 18 процентов независимо от того, по какой ставке облагаются товары, приобретаемые или реализуемые посредником в рамках посреднического договора. Такого же подхода придерживаются и авторы. В Письме Минфина России от 21.03.2006 N 03-04-07/04 финансовое ведомство разъясняет, что услуги, оказываемые на основе агентских договоров, подлежат обложению НДС по ставке в размере 18 процентов независимо от того, по какой ставке налога облагаются товары, приобретаемые агентом в рамках агентского договора.

11.2.3. Реализация детского питания

Здесь есть ряд интересных моментов. Первый вопрос связан с тем, применяется ли ставка НДС 10 процентов при реализации продукции, рекомендованной для детского питания. Налоговый кодекс РФ не содержит разъяснений по данному вопросу. Официальной позиции нет. Однако есть примеры судебных решений, согласно которым ставка НДС 10 процентов применяется при реализации товаров, как предназначенных для детского питания, так и рекомендованных для этих целей.

Например, в Постановлении ФАС Московского округа от 18.10.2005, 17.10.2005 N КА-А40/9137-05 суд отметил, что ставка НДС 10 процентов может применяться при реализации товаров, которые рекомендованы для детского питания. Основание - налоговым законодательством не установлено безусловное требование о том, что товары должны быть именно предназначены (а не рекомендованы) для детского питания.

Другой немаловажный вопрос: применяется ли ставка НДС 10 процентов при реализации детского питания не в детские учреждения и организации? Есть примеры судебных решений, согласно которым для применения ставки НДС 10 процентов при реализации детского питания имеет значение не статус покупателя, а отнесение самой продукции к категории "детское питание". Так, например, в Постановлении ФАС Центрального округа от 17.10.2005 N А09-18141/04-29 суд

пришел к выводу, что реализация продовольственных товаров в детские учреждения сама по себе не влечет обязательного применения ставки НДС 10 процентов. В данном случае значение имеет тип товара (детское питание), а не покупатель (детское учреждение). В другом решении суда - Постановлении ФАС Московского округа от 27.07.2005 N КА-А40/6877-05 - суд отклонил довод инспекции о том, что применение ставки 10 процентов по НДС для детского питания возможно лишь при реализации продукции в детские учреждения и организации, поскольку налоговое законодательство не содержит указанного условия.

Еще один момент. Зависит ли ставка НДС 10 процентов при реализации детского питания от оформления и объема упаковки? В авторских консультациях сотрудники Минфина России указывают, что НК РФ не содержит каких-либо ограничений по объему упаковки при применении ставки НДС 10 процентов при реализации детского питания.

Есть примеры судебных решений, в которых суд признавал право на применение ставки НДС 10 процентов при реализации детского питания, на этикетке которого не было надписи "продукт детского питания", так как Налоговый кодекс РФ подобных условий не содержит.

Например, в Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 21.07.2004 N А56-34565/03 суд указал, что гл. 21 НК РФ не содержит понятия "продукты детского питания" для целей применения льготы по налогу на добавленную стоимость. Согласно ст. 1 Федерального закона от 02.01.2000 N 29-ФЗ "О качестве и безопасности пищевых продуктов", подлежащей применению в силу ст. 11 НК РФ ввиду отсутствия соответствующего понятия в гл. 21 "Налог на добавленную стоимость" НК РФ, продуктами детского питания признаются пищевые продукты, предназначенные для детей в возрасте до 14 лет и отвечающие физиологическим потребностям детского организма. Поэтому для признания продукта детским питанием наличие на этикетке при указании наименования продукции надписи "продукт детского питания" не обязательно.

11.2.4. Реализация книжной продукции и СМИ

Официальная позиция, выраженная в Письме УМНС России по г. Москве от 23.12.2002 N 24-11/62867 "О налоге на добавленную стоимость", заключается в том, что реализация авторских прав на произведения, связанные с образованием, наукой или культурой, облагается НДС по ставке 10 процентов.

Применяется ли ставка НДС 10 процентов при реализации комплекта из книги и аудио- или видеоносителя либо компакт-диска или дискеты (п. 3 ст. 164 НК РФ)? Официальная позиция Минфина России заключается в том, что при реализации комплекта, состоящего из книжной продукции (или продукции СМИ) и информационного носителя (аудио, видео, CD или магнитного), применяется ставка НДС 18 процентов. Такой вывод Минфин России делает исходя из того, что для комплектов товаров возможность применения ставки НДС 10 процентов не предусмотрена. В Письме Минфина России от 13.04.2005 N 03-04-05/11 "О ставке НДС при реализации комплекта товаров" финансовое ведомство разъясняет, что при реализации комплекта, состоящего из книжной продукции и записи информации на магнитном носителе, должна применяться ставка НДС 18 процентов. Основание - по ставке 10 процентов облагаются только товары, коды которых названы в Постановлении Правительства Российской Федерации от 23.01.2003 N 41. А кода, соответствующего комплекту, состоящему из книжной продукции и магнитного носителя, в Постановлении нет.

Противоположного подхода придерживается Федеральная таможенная служба (Письмо Федеральной таможенной службы от 26.05.2006 N 05-11/18275 "О применении ставки НДС"). Ее мнение таково: к комплекту товаров нужно применять ставку 10 процентов, потому что при ввозе такой комплект проходит под одним кодом ТН ВЭД, соответствующим ставке НДС 10 процентов. Есть примеры судебных решений, подтверждающих такой подход. Так, в Постановлении ФАС Московского округа от 12.08.2003 N КА-А40/4614-03 суд пришел к выводу, что реализация комплекта из журнала и компакт-диска облагается НДС по ставке 10 процентов. Основание - компакт-диск является неотъемлемой частью журнала, поименован в содержании журнала, реализуется в единой индивидуальной упаковке вместе с журналом и отдельно не продается, его содержание неразрывно связано с содержанием журнала, его стоимость отдельно от журнала не установлена.

Другой не менее интересный вопрос связан с реализацией книжной продукции в электронном виде. Правда, по этому вопросу нет не только официальной позиции, но и судебной практики. Позиция авторов данного издания такова. Книжная продукция в электронном виде, в частности распространяемая на магнитных носителях, по сети Интернет или по каналам спутниковой связи, не подпадает под налогообложение по пониженной (10-процентной) ставке налога. Таким образом, при доставке бумажного учебника применяется ставка НДС 10 процентов, при пересылке этого же учебника в форме файла по Интернету НДС уже составит 18 процентов.

Применяется ли ставка НДС 10 процентов при реализации приложений к периодическим печатным изданиям (п. 3 ст. 164 НК РФ)? Есть примеры судебных решений, согласно которым

реализация приложений к СМИ, не являющихся рекламными и не носящих эротического характера, облагается НДС по ставке 10 процентов. Например, в Постановлении ФАС Московского округа от 28.07.2005 N КА-А40/7006-05 суд пришел к выводу, что реализация брошюр, являющихся приложением к газетам с аналогичными названиями, облагается НДС по ставке 10 процентов.

11.2.5. Реализация лекарств и медицинских изделий

До утверждения Правительством кодов лекарственной продукции и изделий медицинского назначения, облагаемых НДС по ставке 10 процентов, нужно руководствоваться правилами, приведенными в Письме Госналогслужбы России N ВЗ-4-03/31н и Минфина России N 04-03-07 от 10.04.1996 "О порядке освобождения от налога на добавленную стоимость медицинской продукции". Это один подход. И есть примеры судебных решений, подтверждающих такой подход. Например, в Письме МНС России от 13.05.2004 N 03-1-08/1191/15@ "Свод писем по применению действующего законодательства по НДС за II полугодие 2003 года - I квартал 2004 года" разъяснено, что до утверждения Правительством соответствующего перечня нужно руководствоваться списком кодов Общероссийского классификатора продукции, приведенным в Письме Госналогслужбы России N ВЗ-4-03/31н и Минфина России N 04-03-07 от 10.04.1996 "О порядке освобождения от налога на добавленную стоимость медицинской продукции", зарегистрированном в Министерстве юстиции Российской Федерации. Аналогичные выводы содержат: Постановление ФАС Московского округа от 04.04.2006, 21.03.2006 N КА-А41/2048-68 по делу N А41-К2/14559/05, Постановление ФАС Московского округа от 20.12.2005 N КА-А40/11683-05.

Сторонники другого подхода отмечают, что по ставке 10 процентов облагаются все лекарства, поименованные в Государственном реестре лекарственных средств. Есть примеры судебных решений, подтверждающих и такой подход (Постановление ФАС Уральского округа от 22.11.2006 N Ф09-10310/06-С2 по делу N А07-13464/06, Постановление ФАС Уральского округа от 21.11.2006 N Ф09-10275/06-С2 по делу N А07-13465/06).

Применяется ли ставка НДС 10 процентов при реализации лекарств лицом, не имеющим регистрационного удостоверения на данный товар (пп. 4 п. 2 ст. 164 НК РФ)? Официальная позиция, выраженная в Письме УМНС России по г. Москве от 18.03.2002 N 24-11/11656, заключается в том, что налогоплательщик, не имеющий регистрационного удостоверения на реализуемые лекарства, не вправе применить 10-процентную ставку НДС.

В то же время есть примеры судебных решений, в которых суды указывают на то, что для применения ставки НДС 10 процентов главное - отнесение товара к лекарственным средствам (Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 24.11.2004 N Ф04-8273/2004(6486-А45-27), Постановление ФАС Поволжского округа от 14.08.2003 N А 65-2687/2003-СА1-29). А факт наличия или отсутствия у налогоплательщика документов, подтверждающих это, значения не имеет.

11.3. Ставка 18 процентов

Налогообложение по налоговой ставке 18 процентов производится в случаях, не указанных в п. п. 1 и 2 ст. 164 Налогового кодекса РФ.

Пунктом 4 ст. 164 Налогового кодекса РФ предусмотрены расчетные ставки. Расчетная ставка - это процентное отношение основной налоговой ставки (10% или 18%) к налоговой базе, принятой за 100 и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки (10% или 18%). Применяются они в строго оговоренных случаях, когда:

- получены денежные средства, связанные с оплатой товаров (работ, услуг), предусмотренных ст. 162 Налогового кодекса РФ;
- перечислен аванс в счет предстоящей поставки товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав;
- налог удерживается налоговыми агентами;
- реализуется имущество, приобретенное на стороне и учитываемое с налогом в соответствии с п. 3 ст. 154 Налогового кодекса РФ;
- продается сельскохозяйственная продукция и продукты ее переработки в соответствии с п. 4 ст. 154 Налогового кодекса РФ;
- передаются имущественные права в соответствии с п. п. 2 - 4 ст. 155 Налогового кодекса РФ.

Глава 12. ОБОСНОВАНИЕ ПРИМЕНЕНИЯ СТАВКИ 0 ПРОЦЕНТОВ

Авторы книги считают, что в ст. 165 НК РФ приведен исчерпывающий перечень документов, которые нужно представить в налоговую инспекцию для подтверждения применения ставки НДС 0 процентов. Есть примеры судебных решений, подтверждающих такой подход (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 23.01.2006 N А56-46644/04, Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 22.11.2006 N Ф08-5928/2006-2472А по делу N А63-12268/2004-С4, А63-12533/2004-С4).

Нужно ли одновременно с экспортной декларацией сдавать в инспекцию документы, подтверждающие вычет по приобретенным экспортным товарам? Налоговый кодекс не содержит нормы, обязывающей одновременно с экспортной налоговой декларацией представлять документы, подтверждающие вычет по приобретенным экспортным товарам.

Судебная практика и авторы исходят из того, что плательщик не обязан одновременно с экспортной декларацией представлять документы, подтверждающие вычет по взаимоотношениям с российскими поставщиками. Например, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 18.07.2006 N 1744/06 по делу N А40-9620/05-98-110 суд указал, что гл. 21 НК РФ не содержит положений, предусматривающих обязанность налогоплательщика одновременно с налоговой декларацией по налоговой ставке 0 процентов представлять в налоговый орган обосновывающие налоговые вычеты первичные документы по взаимоотношениям с российскими поставщиками товаров (работ, услуг). Аналогичные выводы содержат: Постановление Президиума ВАС РФ от 13.03.2007 N 15557/06 по делу N А40-71609/05-108-393, Постановление Президиума ВАС РФ от 13.03.2007 N 15311/06 по делу N А40-12145/06-76-118, Постановление Президиума ВАС РФ от 13.03.2007 N 14385/06 по делу N А45-12574/05-3/487.

В Постановлении ФАС Московского округа от 10.10.2006, 17.10.2006 N КА-А40/9790-06 по делу N А40-66574/05-112-193 суд отклонил как необоснованный довод инспекции о том, что обществом не представлены платежные документы в подтверждение оплаты счетов-фактур. Представление указанных документов одновременно с документами в подтверждение правомерности применения налоговой ставки 0 процентов по НДС не является обязанностью налогоплательщика по правилам ст. 165 НК РФ. При наличии сомнений в достаточности и комплектности представленных документов инспекция была вправе запросить в порядке ст. 88 НК РФ дополнительные документы, в том числе платежные документы, чего ею сделано не было.

В Постановлении ФАС Московского округа от 05.02.2007, 07.02.2007 N КА-А41/100-07 по делу N А40-К2-8977/06 суд указал, что нормы гл. 21 НК РФ, регулирующие порядок и условия получения налоговых вычетов в связи с экспортом товаров, не предусматривают обязанности налогоплательщика одновременно с декларацией по ставке 0 процентов представлять документальное обоснование вычетов. Аналогичные выводы содержат: Постановление ФАС Московского округа от 27.11.2006, 29.11.2006 N КА-А40/11510-06 по делу N А40-20970/06-107-154, Постановление ФАС Московского округа от 26.10.2006, 30.10.2006 N КА-А40/10483-06 по делу N А40-81212/05-140-540.

Какая отметка на ГТД свидетельствует о начале исчисления 180-дневного срока (п. 9 ст. 165 НК РФ)? В соответствии с п. 9 ст. 165 НК РФ для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов документы представляются в срок не позднее 180 календарных дней считая с даты помещения товаров под таможенный режим экспорта. В соответствии с п. 3 ст. 157 ТК РФ днем помещения товаров под таможенный режим считается день выпуска товаров таможенным органом.

Считается ли право на применение ставки НДС 0 процентов подтвержденным, если налогоплательщик устранил нарушения, выявленные при первоначальном представлении документов (п. 9 ст. 165 НК РФ)?

Налогоплательщик имеет право повторно (после устранения нарушений) подать документы, подтверждающие право на применение ставки НДС 0 процентов. В Письме Минфина России от 18.01.2006 N 03-04-08/14 финансовое ведомство разъясняет, что суммы НДС, не возмещенные налогоплательщику из-за нарушений в оформлении документов, могут быть возмещены до истечения трех лет после окончания налогового периода, за который подавалась данная декларация. Для этого в инспекцию нужно представить декларацию и документы, подтверждающие обоснованность применения ставки НДС 0 процентов. В Письме УМНС России по г. Москве от 28.04.2003 N 11-10/22870 "О порядке доначисления НДС и пеней в случае отказа в возмещении налога" разъяснено, что если налогоплательщик до истечения 180 дней считая с даты помещения товаров под таможенный режим экспорта, транзита, перемещения припасов представит в налоговый орган документы, не соответствующие предъявляемым к ним Кодексом требованиям, то налоговый орган в случае вынесения решения по итогам камеральной налоговой проверки до истечения указанного срока принимает решение об отказе в возмещении сумм НДС без начисления налогоплательщику сумм НДС и пеней. При этом, устранив допущенные нарушения, организация вправе повторно представить в налоговый орган документы, предусмотренные ст. 165 НК РФ, в целях подтверждения правомерности применения налоговой

ставки 0 процентов и налоговых вычетов. При этом налоговый орган обязан в порядке, установленном ст. 176 НК РФ, осуществить их проверку и вынести соответствующее решение.

Есть также примеры судебных решений, подтверждающих такой подход (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 12.08.2005 N А56-25149/04).

12.1. Нюансы, связанные с представлением необходимых документов

Вправе ли налоговый орган доначислить НДС по ставке 18 (10) процентов по неподтвержденному экспорту до истечения 180 дней? Согласно п. 9 ст. 165 НК РФ документы, подтверждающие обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов, налогоплательщики, за исключением тех, которые не обязаны представлять таможенную декларацию, должны представить не позднее 180 дней с даты помещения товаров под соответствующий таможенный режим. Если документы не собраны на 181 день считая с указанной даты, налогоплательщик должен применить к операции ставку НДС 10 (18) процентов. Налоговый орган при проведении проверки может доначислить налог по соответствующей ставке.

Вопрос о ставке налога в ситуации, когда документы, представленные в налоговый орган в подтверждение обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов, не соответствуют требованиям ст. 165 НК РФ, Налоговый кодекс не разъясняет.

По данному вопросу есть две точки зрения.

Официальная позиция заключается в том, что доначисление налога по ставке 10 (18) процентов до истечения 180 дней считая с даты помещения товаров под соответствующий таможенный режим при неподтверждении экспорта допускается. В Письме ФНС России от 09.08.2006 N ШТ-6-03/786@ "О направлении Разъяснений за II квартал 2006 года по отдельным вопросам, связанным с применением законодательства по налогу на добавленную стоимость" (вместе с Разъяснениями по отдельным вопросам, связанным с применением законодательства по налогу на добавленную стоимость при осуществлении операций, предусмотренных пунктом 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации) сказано следующее. Если налогоплательщик представляет в налоговый орган декларацию по ставке 0 процентов и документы, подтверждающие ставку 0 процентов, то при их несоответствии ст. 165 НК РФ налоговый орган может произвести доначисление налога по ставке 10 (18) процентов до истечения 180 дней считая с даты помещения товаров под соответствующий таможенный режим. Есть пример судебного решения, подтверждающего данный подход (Постановление ФАС Дальневосточного округа от 07.06.2007, 31.05.2007 N Ф03-А16/07-2/1691 по делу N А16-35/2007-4).

Другая точка зрения, поддержанная примерами судебных решений, заключается в недопустимости доначисления налога на добавленную стоимость до истечения 180 дней. Так, например, в Постановлении ФАС Поволжского округа от 10.10.2006 по делу N А72-1899/2006-13/89 суд пришел к выводу о том, что если право на применение нулевой ставки заявлено раньше, чем собран полный комплект подтверждающих документов, то налоговый орган, отказывая в применении указанной ставки, вправе произвести начисление НДС лишь в том случае, если истек 180-дневный срок с даты оформления ГТД. В Постановлении ФАС Поволжского округа от 14.04.2006 по делу N А65-13146/2005 суд указал, что представление неполного комплекта документов, подтверждающих ставку 0 процентов, до истечения 180 дней считая с даты помещения товаров под соответствующий таможенный режим не могло лишить налогоплательщика права на возмещение налога, поскольку эти документы представлены в налоговый орган до истечения 180 дней, предоставленных законом налогоплательщику для сбора пакета документов.

Другой интересный вопрос: нужно ли для подтверждения ставки НДС 0 процентов представлять документы, которые уже сдавались в инспекцию (п. 10 ст. 165 НК РФ)? Официальная позиция по этому вопросу заключается в том, что при подаче уточненной декларации по ставке НДС 0 процентов к декларации нужно приложить полный комплект документов, подтверждающих право на применение этой ставки налога, независимо от того, что эти же документы сдавались вместе с основной декларацией. В Письме Минфина России от 13.05.2004 N 04-03-08/30 "О подаче уточненной декларации по НДС по ставке 0 процентов" финансовое ведомство разъясняет, что в соответствии с п. 10 ст. 165 НК РФ одновременно с подачей налоговой декларации по НДС по ставке 0 процентов в налоговый орган представляются документы, перечень которых установлен данной статьей НК РФ. Поэтому при представлении в налоговый орган уточненной декларации по НДС по ставке 0 процентов следует повторно подавать копии указанных документов. Есть примеры судебных решений, подтверждающих такой подход (Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 13.04.2005 N Ф04-1493/2005(9468-А75-14)).

Сторонники другой позиции считают, что при подаче уточненной декларации, а также при заявлении вычетов в более позднем периоде (если право на применение ставки 0 процентов уже подтверждено) повторно представлять документы не надо, поскольку такой обязанности НК РФ не

устанавливает. Судебная практика подтверждает данную точку зрения. Так, например, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 21.11.2006 N 9196/06 по делу N А40-32696/05-107-238 суд указал, что общество предъявило к возмещению суммы налога по тем же экспортным операциям и тем же налоговым периодам, по которым применение налоговой ставки 0 процентов уже признано инспекцией правомерным, но в части, относящейся к налоговым вычетам, документальное подтверждение которых обществом получено в более позднем налоговом периоде. Суд пришел к следующему выводу: непредставление обществом документов, установленных ст. 165 НК РФ, само по себе не является основанием для отказа в возмещении НДС по тем экспортным операциям, по которым налоговая инспекция на основании ранее представленных документов уже признала правомерность применения ставки 0 процентов. Аналогичные выводы содержат: Постановление ФАС Северо-Западного округа от 13.03.2007 по делу N А56-32448/2005, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 09.02.2007 по делу N А05-8058/2006, Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 27.02.2007 N А33-8079/06-Ф02-699/07 по делу N А33-8079/06.

Еще один небезынттересный момент. Нужно ли представлять в инспекцию перевод подтверждающих документов, составленных на иностранном языке (ст. 165 НК РФ)? Официальная позиция заключается в том, что налогоплательщик обязан представлять перевод документов, составленных на иностранном языке. При этом отмечается, что перевод может быть представлен как в составе документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ, так и по требованию налогового органа (Письмо ФНС России от 11.10.2006 N ШТ-6-03/996@ "О направлении Разъяснений за III квартал 2006 года по отдельным вопросам, связанным с применением законодательства по налогу на добавленную стоимость" (вместе с Разъяснениями по отдельным вопросам, связанным с применением законодательства по налогу на добавленную стоимость при осуществлении операций, предусмотренных пунктом 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации)). Есть примеры судебных решений, в которых суд указал на необходимость представления перевода (Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 05.07.2007 по делу N А82-18817/2005-99).

Авторы отмечают, что налогоплательщик не обязан представлять перевод документов, составленных на иностранном языке. В то же время у инспекции есть право потребовать такой перевод при камеральной проверке представленных документов. Такой подход поддерживает судебная практика. Так, в Постановлении ФАС Уральского округа от 04.07.2007 N Ф09-5027/07-С2 по делу N А60-33636/06 суд указал, что непредставление переводов документов на русский язык без требования налогового органа их представить не является безусловным основанием для отказа в подтверждении права налогоплательщика на применение ставки 0 процентов и вычетов по НДС. Аналогичные выводы содержат: Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 03.05.2007 N А19-20436/06-20-Ф02-2311/07 по делу N А19-20436/06-20, Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 01.03.2007 N А19-8332/06-Ф02-780/07 по делу N А19-8332/06, Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 14.02.2007 N А19-17090/06-11-Ф02-322/07-С1 по делу N А19-17090/06-11, Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 07.02.2007 N А19-17320/06-11-Ф02-124/07-С1 по делу N А19-17320/06-11.

12.2. Оформление контракта

12.2.1. Нужна ли на экспортном контракте (договоре) отметка банка о принятии на обслуживание

Есть примеры судебных решений, в которых указывается на необязательность такой отметки, поскольку НК РФ такого условия не содержит, а Инструкция не относится к актам законодательства о налогах и сборах.

Например, в Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 11.01.2007 по делу N А56-24741/2006 суд пришел к выводу о том, что отсутствие на контрактах отметки банков о принятии их на расчетное обслуживание не влияет на право налогоплательщика на применение ставки НДС 0 процентов. Кроме того, суд указал, что Инструкция ЦБ РФ N 86-И и ГТК России N 01-23/26541 от 13.10.1999 "О порядке осуществления валютного контроля за поступлением в Российскую Федерацию выручки от экспорта товаров", согласно которой на договоре должна стоять отметка банка, признана утратившей силу Указанием ЦБ РФ N 1461-У и ГТК России N 01-10/11 от 29.06.2004. Аналогичные выводы содержит Постановление ФАС Северо-Западного округа от 12.02.2007 по делу N А56-14102/2006.

В Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 05.08.2005 N А56-52636/04 суд отклонил ссылку налоговой инспекции на положения Инструкции ЦБ РФ N 86-И и ГТК России N 01-23/26541 от 13.10.1999 "О порядке осуществления валютного контроля за поступлением в Российскую Федерацию выручки от экспорта товаров", согласно которой на договоре должна стоять отметка банка. По мнению суда, эта Инструкция не относится согласно ст. ст. 1 и 4 Налогового кодекса Российской Федерации к законодательству о налогах и сборах. В Постановлении ФАС Северо-

Западного округа от 26.02.2006 N А56-14044/2005 суд отметил, что ст. 165 НК РФ не содержит специальных требований к контракту. Следовательно, наличие на экспортном контракте отметки банка о его принятии на обслуживание не имеет правового значения для реализации права налогоплательщика на применение ставки 0 процентов и возмещение сумм НДС, уплаченных при осуществлении экспортных операций. Аналогичные выводы содержат: Постановление ФАС Северо-Западного округа от 28.02.2007 по делу N А56-16830/2005, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 19.08.2005 N А56-33602/04.

12.2.2. Нужно ли указывать в контракте банковские реквизиты покупателя

Есть примеры судебных решений, в которых говорится, что неуказание банковских реквизитов в контракте не является нарушением, поскольку положениями ст. 165 НК РФ требований к содержанию экспортного контракта не предусмотрено, а Письмо ЦБ РФ от 15.07.1996 N 300 "О "Рекомендациях по минимальным требованиям к обязательным реквизитам и форме внешнеторговых контрактов" носит рекомендательный характер.

Так, например, в Постановлении ФАС Московского округа от 21.09.2005 N КА-А40/8839-05 суд отклонил ссылку инспекции на то, что факт отсутствия в договорах банковских реквизитов покупателя является нарушением пп. 1 п. 4 ст. 165 НК РФ и противоречит Письму ЦБ РФ от 15.07.1996 N 300 "О "Рекомендациях по минимальным требованиям к обязательным реквизитам и форме внешнеторговых контрактов", согласно которому во внешнеторговом контракте указываются полные наименования и почтовые адреса банков сторон, номера счетов и платежные реквизиты. По мнению суда, названное Письмо носит рекомендательный характер, что следует из его названия, и отсутствие перечисленных реквизитов не опровергает действительность спорных договоров.

В Постановлении ФАС Московского округа от 26.08.2005, 22.08.2005 N КА-А40/8008-05 суд указал, что отсутствие реквизитов банка на торговом соглашении и места подписания соглашения не влияет на правомерность применения налоговой ставки 0 процентов, поскольку пп. 1 п. 1 ст. 165 НК РФ требований к оформлению контрактов с иностранными покупателями не содержит. Судебными инстанциями обоснованно указано, что Письмо ЦБ РФ от 15.07.1996 N 300, на которое ссылается инспекция, носит рекомендательный характер для банков, осуществляющих расчетное обслуживание. Также справедливо указано на то, что данное соглашение в установленном порядке принято АКБ "Промсвязьбанк" (ЗАО) на расчетное обслуживание для целей валютного контроля.

В Постановлении ФАС Московского округа от 13.10.2006, 19.10.2006 N КА-А40/9988-06 по делу N А40-5656/06-143-56 суд отклонил довод налогового органа, согласно которому из банковской выписки не следует, что денежные средства поступили от иностранного банка, так как в контракте не указаны банковские реквизиты покупателя. Суды установили, что представленные заявителем банковские выписки, свифт-сообщения, уведомления банка в совокупности подтверждают поступление экспортной выручки и позволяют идентифицировать произведенные платежи.

12.2.3. Нужно ли регистрировать в банке дополнительные соглашения к экспортному договору

Есть примеры судебных решений, в которых говорится о необходимости регистрации в банке только тех дополнительных соглашений, которые затрагивают сведения, внесенные в паспорт сделки (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 06.06.2005 по делу N А56-39274/04). Аналогичной позиции придерживаются и авторы.

12.2.4. Можно ли подтвердить факт заключения контракта другими документами

Официальная позиция заключается в том, что в тех случаях, когда заключение договора оформляется без составления контракта, подтвердить факт заключения договора можно и иными документами. В Письме Минфина России от 15.03.2006 N 03-04-08/62 финансовое ведомство разъясняет, что в целях документального подтверждения правомерности применения нулевой ставки налога на добавленную стоимость при реализации журналов иностранным подписчикам в качестве контракта (его копии) с иностранным лицом на поставку товара в налоговые органы может быть представлен документ (его копия), удостоверяющий факт приема подписки и содержащий соответствующие реквизиты. Данную позицию поддерживают авторы.

Есть также судебные решения, подтверждающие этот подход. Так, например, в Постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 25.04.2007 N Ф04-2473/2007(33676-А45-34) по

делу N А45-13446/2006-3/362 суд установил, что контракт между комиссионером и иностранным покупателем был заключен без составления единого документа путем обмена письмами, поэтому налогоплательщик подтвердил право на применение ставки 0 процентов. В Постановлении ФАС Московского округа от 18.12.2006, 20.12.2006 N КА-А40/12297-06 по делу N А40-21841/06-33-169 суд указал, что вывод инспекции о непредставлении контракта является ошибочным, так как представленный налогоплательщиком заказ, на основании которого осуществлялся экспорт товара, содержит существенные условия договора. В Постановлении ФАС Московского округа от 23.01.2007, 24.01.2007 N КА-А40/13659-06 по делу N А40-28142/06-33-202 суд пришел к выводу о правомерности применения нулевой ставки, так как условие о заключении сделки между налогоплательщиком и иностранным контрагентом в письменной форме было соблюдено, а условия сделки содержались в твердом заказе.

12.2.5. Правомерно ли представление экземпляра контракта, полученного по факсу

Есть примеры судебных решений, из которых следует, что в подтверждение права на применение ставки 0 процентов налогоплательщик может представить экземпляр контракта, полученный по факсу (Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 18.10.2006 N Ф04-6812/2006(27469-А27-25) по делу N А27-6481/06-2, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 19.02.2007 по делу N А56-29182/2005).

12.3. Оформление выписки банка

12.3.1. Какие сведения должна содержать выписка банка

В Налоговом кодексе РФ по данному вопросу говорится следующее: выписка банка должна подтверждать поступление выручки от реализации товара иностранному лицу на счет налогоплательщика в российском банке (пп. 2 п. 1 ст. 165 НК РФ).

Есть примеры судебных решений, в которых отмечается, что выписка банка - это документ, содержащий информацию о лицевом счете клиента. Так, например, в Постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 02.08.2004 N Ф04-5267/2004(А67-3330-33) сказано следующее. По мнению суда, банковская выписка должна содержать дату предыдущей операции по счету, входящий остаток на начало дня, обороты по дебету и кредиту, отраженные по каждому документу (вводному документу), остаток после отражения каждой операции (по усмотрению кредитной организации) и на конец дня. В реквизитах лицевых счетов отражаются дата совершения операции, номер документа, вид (шифр) операции, номер корреспондирующего счета, суммы (отдельно по дебету и кредиту), остаток и другие реквизиты. Банковские выписки не могут содержать информацию о назначении платежей и плательщиках денежных средств.

В Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 22.03.2006 по делу N А56-52037/04 суд указал, что, устанавливая обязанность налогоплательщика представить выписку банка, Налоговый кодекс РФ не определяет понятия этого документа - "выписка банка". Поэтому в силу п. 1 ст. 11 НК РФ это понятие должно применяться в том значении, в каком оно используется в других отраслях законодательства. Согласно нормативным актам Центрального банка Российской Федерации выписка банка (кредитной организации) - это второй экземпляр лицевого счета клиента, предназначенный для выдачи ему.

В Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 17.05.2006 по делу N А05-17827/2005-22 суд указал, что под выпиской банка следует понимать документ (или комплект документов) банка, подтверждающий (подтверждающих) следующие обстоятельства:

- поступление денежных средств на счет налогоплательщика;
- поступление денежных средств за товар, отгруженный во исполнение конкретного заключенного с иностранным покупателем контракта;
- поступление денежных средств от иностранного покупателя экспортированного товара.

Аналогичные выводы содержат: Постановление ФАС Северо-Западного округа от 22.02.2007 по делу N А56-11672/2006, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 28.04.2006 по делу N А56-26903/2005.

12.3.2. Должна ли выписка быть заверена печатью банка

Авторы отмечают следующее: выписка банка необязательно должна быть заверена печатью банка, так как в документах Центробанка прямо сказано, что выписки печатями и подписями не заверяются. Есть примеры судебных решений, подтверждающих такой подход (Постановление ФАС Московского округа от 10.04.2007, 17.04.2007 N КА-А40/2560-07 по делу N А40-11389/06-14-

66, Постановление ФАС Московского округа от 15.05.2006 N КА-А40/3844-06 по делу N А40-57338/05-87-501).

12.3.3. Должна ли выписка содержать указание на экспортный контракт

В авторских консультациях сотрудники Минфина России отмечают, что выписка банка должна содержать указание на экспортный контракт. Если же такого указания нет, то вместе с выпиской нужно представить другие документы, подтверждающие, что выручка, указанная в выписке, поступила именно по данному контракту.

Есть примеры судебных решений, свидетельствующих о том, что выписка банка не должна содержать указания на экспортный контракт. А тот факт, что выручка поступила именно по данному контракту, подтверждается иными документами. Есть работы авторов, подтверждающие данный подход.

Например, в Постановлении ФАС Московского округа от 24.01.2007, 31.01.2007 N КА-А40/13791-06 по делу N А40-24675/06-14-113 суд отметил, что Правилами ведения бухгалтерского учета в кредитных организациях, расположенных на территории Российской Федерации, утвержденными Приказом ЦБ РФ от 18.06.1997 N 02-263, не установлена обязательность указания в выписке банка оснований произведенных финансовых операций (договора, контракта). Поэтому при отсутствии в выписках банка сведений о поступлении валютной выручки по соответствующему внешнеэкономическому контракту данное обстоятельство может подтверждаться другими доказательствами.

12.3.4. Нужно ли представлять выписку банка, если расчет происходит наличными

В Налоговом кодексе РФ по данному вопросу говорится следующее: если контрактом предусмотрен расчет наличными денежными средствами, налогоплательщик представляет в налоговые органы выписку банка (ее копию), подтверждающую внесение налогоплательщиком полученных сумм на его счет в российском банке, а также копии приходных кассовых ордеров, подтверждающих фактическое поступление выручки от иностранного лица - покупателя указанных товаров (припасов).

Официальная позиция, выраженная в Письме УМНС России по г. Москве от 12.04.2003 N 24-11/20717 "О налоге на добавленную стоимость", заключается в том, что при наличных расчетах в инспекцию нужно представить выписку банка, подтверждающую внесение полученных наличных средств на счет в банке.

Судебная практика подтверждает такой подход (Постановление Президиума ВАС РФ от 07.12.2004 N 8911/04, Постановление ФАС Центрального округа от 12.04.2006 по делу N А09-4745/05-12).

12.3.5. Нужно ли представлять выписку банка, если расчеты происходят неденежными средствами

В Налоговом кодексе РФ по данному вопросу говорится следующее: в случае осуществления внешнеторговых товарообменных (бартерных) операций налогоплательщик представляет в налоговые органы документы, подтверждающие ввоз товаров (выполнение работ, оказание услуг), полученных по указанным операциям, на территорию Российской Федерации и их оприходование.

В авторских консультациях сотрудники Минфина России отмечают, что при неденежных расчетах выписку банка представлять не надо. Аналогичной позиции придерживаются и авторы. Есть примеры судебных решений, подтверждающих такой подход (Постановление ФАС Поволжского округа от 25.01.2007 по делу N А55-8549/06-53).

12.4. Оформление таможенной декларации

12.4.1. Нужна ли подпись сотрудника таможенного органа на таможенной декларации

Согласно пп. 3 п. 1 ст. 165 НК РФ при реализации товаров в режиме экспорта в налоговые органы представляется таможенная декларация (ее копия) с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товаров. О том, что на таможенной декларации требуется подпись сотрудника таможенного органа, НК РФ ничего не говорит.

Есть судебные решения, согласно которым ст. 165 НК РФ не содержит требований о проставлении сотрудниками таможни личной подписи при оформлении вывоза товаров в режиме

экспорта (Постановление ФАС Московского округа от 18.01.2005, 13.01.2005 N КА-А40/12846, Постановление ФАС Московского округа от 09.11.2006, 10.11.2006 N КА-А40/10942-06 по делу N А40-17330/06-111-71).

12.4.2. Можно ли заменить таможенную декларацию иными документами

Налоговый кодекс РФ не содержит разъяснений по данному вопросу.

Официальная позиция заключается в том, что представлять в качестве документов, подтверждающих право на применение ставки НДС 0 процентов, вместо таможенной декларации иные документы нельзя. В Письме МНС России от 06.03.2003 N ШС-6-14/274 "О Постановлениях Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 14.01.2003 N 9506/02, от 21.01.2003 N 7116/02, от 21.01.2003 N 7870/02, от 21.01.2003 N 9915/02, от 04.02.2003 N 11254/02" (вместе с Постановлениями ВАС РФ от 14.01.2003 N 9506/02, от 21.01.2003 N 7116/02, от 21.01.2003 N 7870/02, от 21.01.2003 N 9915/02, от 04.02.2003 N 11254/02) приводится ссылка на Постановление Президиума ВАС РФ от 21.01.2003 N 7116/02, в котором Суд указал на невозможность замены таможенной декларации иными документами. Суд отметил, что согласно п. 4 ст. 165 НК РФ для подтверждения права на применение ставки 0 процентов в налоговые органы должны быть представлены поименованные в этом пункте документы, в том числе и грузовая таможенная декларация (ее копия) с отметками таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в таможенном режиме экспорта или транзита, и пограничного таможенного органа, через который товар был вывезен за пределы таможенной территории Российской Федерации. Поскольку Кодекс устанавливает необходимость обоснования права на указанную ставку налога и налоговые вычеты строго определенными документами, вывод суда о возможности непредставления таможенных деклараций или их копий и замены их иными документами противоречит закону.

12.4.3. Может ли подтверждать право на применение ставки НДС 0 процентов таможенная декларация, если указанные в ней сведения расходятся со сведениями, имеющимися в других документах

Есть примеры судебных решений и работы авторов, из которых следует, что расхождения в сведениях, содержащихся в таможенной декларации и других документах, не лишают права на применение ставки НДС 0 процентов при условии, что причины таких расхождений обоснованы другими документами (Постановление ФАС Московского округа от 17.05.2007, 21.05.2007 N КА-А40/3211-07 по делу N А40-44531/06-112-223, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 26.02.2006 N А56-14044/2005).

12.4.4. Как оформлять копию декларации

Официальная позиция заключается в том, что копии должны быть заверены руководителем и главным бухгалтером налогоплательщика. В Письме МНС России от 05.04.2002 N 03-3-06/893/32-Н435 "О налогообложении НДС работ (услуг), оказываемых в отношении экспортируемых и импортируемых товаров, вывозимых (ввозимых) морскими судами" разъяснено, что копия грузовой таможенной декларации должна быть заверена руководителем и главным бухгалтером организации-налогоплательщика. Авторы также говорят о том, что копии должны быть заверены налогоплательщиком.

Есть примеры судебных решений, согласно которым при представлении в инспекцию некачественных копий документов инспекция должна запросить оригинал, а не отказывать в праве на применение ставки НДС 0 процентов (Постановление ФАС Дальневосточного округа от 19.01.2005 N Ф03-А73/04-2/3889).

12.4.5. Представление декларации при изменении таможенного режима

Чем подтверждается фактический вывоз товара при изменении таможенного режима временного вывоза на экспорт (пп. 3 п. 1 ст. 165 НК РФ)? В соответствии с пп. 3 п. 1 ст. 165 НК РФ для подтверждения ставки 0 процентов представляется таможенная декларация с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в режиме экспорта, и российского таможенного органа, в регионе деятельности которого находится пункт пропуска, через который товар был вывезен за пределы таможенной территории Российской Федерации.

В соответствии с п. 4 ст. 256 Таможенного кодекса РФ изменение таможенного режима временного вывоза на другой таможенный режим, применимый к вывозимым товарам, допускается без фактического предъявления товаров таможенному органу. Таким образом, при изменении таможенного режима у налогоплательщика отсутствует экспортная таможенная декларация с отметкой пограничного таможенного органа.

Как подтвердить в данном случае фактический вывоз товара, НК РФ не разъясняет.

Есть примеры судебных решений, из которых следует, что фактический вывоз товара подтверждается одновременным представлением ГТД, оформленных в таможенных режимах временного вывоза и экспорта. Например, в Постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 19.03.2007 N А33-10729/06-Ф02-718/07 по делу N А33-10729/06 суд указал, что оформление грузовых таможенных деклараций в таможенных режимах "временный вывоз" и "экспорт", наличие в них идентифицирующих заводских номеров товаров, одновременное представление данных грузовых таможенных деклараций в таможенные органы свидетельствуют о подтверждении налогоплательщиком фактического вывоза товара с таможенной территории РФ. Аналогичные выводы содержат: Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 16.01.2007 N А33-9804/06-Ф02-7213/06-С1 по делу N А33-9804/06, Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 16.11.2006 N А33-4872/06-Ф02-6038/06-С1 по делу N А33-4872/06.

В Постановлении ФАС Московского округа от 27.01.2006, 26.01.2006 N КА-А40/13090-05 по делу N А40-31310/05-107-219 суд указал, что отсутствие отметки таможенного органа "Товар вывезен полностью" не может служить основанием для отказа в применении ставки 0 процентов, поскольку данная отметка не могла быть поставлена на экспортной ГТД таможенным органом. Одновременно налогоплательщиком была представлена ГТД, оформленная в таможенном режиме "временный вывоз", с вышеуказанной отметкой.

12.5. Оформление коносамента

12.5.1. Необходима ли на коносаменте отметка таможенных органов о вывозе товара за пределы таможенной территории РФ

Согласно Приказу ФТС России от 18.12.2006 N 1327 "Об утверждении Порядка действий должностных лиц таможенных органов при подтверждении фактического вывоза товаров с таможенной территории Российской Федерации (ввоза товаров на таможенную территорию Российской Федерации)" на коносаменте не проставляется отметка "Товар вывезен" при перевозках товаров в таможенном режиме экспорта судами через морские порты.

Официальная позиция, выраженная в Письме УМНС России по г. Москве от 29.12.2003 N 11-10/72079 "О возмещении НДС при отсутствии отметки "Товар вывезен" на поручении на отгрузку, коносаменте", заключается в том, что коносамент подтверждает право на применение ставки НДС 0 процентов и без отметки таможенных органов о вывозе товара. Есть пример судебного решения, подтверждающего данный подход (Постановление ФАС Московского округа от 15.03.2007, 22.03.2007 N КА-А40/759-07-П по делу N А40-13415/05-114-91).

12.5.2. Можно ли заменить коносамент другими документами

Официальная позиция, выраженная в Письме УМНС России по г. Москве от 29.12.2003 N 11-10/72079 "О возмещении НДС при отсутствии отметки "Товар вывезен" на поручении на отгрузку, коносаменте", заключается в том, что, если при отдельных видах морских перевозок составление коносамента не предусмотрено, право на применение ставки НДС 0 процентов можно подтвердить тем документом, который составляет вместо коносамента.

Эту позицию высказал Конституционный Суд РФ. В Постановлении Конституционного Суда РФ от 14.07.2003 N 12-П "По делу о проверке конституционности положений статьи 4, пункта 1 статьи 164, пунктов 1 и 4 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации, статьи 11 Таможенного кодекса Российской Федерации и статьи 10 Закона Российской Федерации "О налоге на добавленную стоимость" в связи с запросами Арбитражного суда Липецкой области, жалобами ООО "Папирус", ОАО "Дальневосточное морское пароходство" и ООО "Коммерческая компания "Балис" отмечено, что погрузочный билет, применяемый в практике паромных перевозок в качестве документа, подтверждающего прием груза, - как содержащий ту же информацию, что и коносамент, и допускаемый в качестве доказательства при рассмотрении гражданско-правовых споров, связанных с договорами перевозок грузов, - обладает доказательственным значением и в сфере налоговых отношений. Есть примеры судебных решений, подтверждающих такой подход (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 20.04.2006 по делу N А56-10279/2005, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 31.01.2006 N А56-1846/2005).

12.6. Оформление CMR

Разберем несколько интересных вопросов.

Нужна ли на CMR отметка покупателя о приеме товара (пп. 4 п. 1 ст. 165 НК РФ)? Есть примеры судебных решений, в которых указывается, что НК РФ не требует, чтобы на CMR были отметки о приеме товара грузополучателем (Постановление ФАС Московского округа от 16.01.2006, 13.01.2006 N КА-А40/13570-05).

Нужна ли на CMR отметка таможенных органов о вывозе товаров за пределы таможенной территории РФ (пп. 4 п. 1 ст. 165 НК РФ)? В Налоговом кодексе по данному вопросу говорится следующее: для подтверждения права на применение ставки НДС 0 процентов представляются копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающими вывоз товаров за пределы территории Российской Федерации. Налогоплательщик может представлять любой из перечисленных документов.

Приказ ФТС России от 18.12.2006 N 1327 "Об утверждении Порядка действий должностных лиц таможенных органов при подтверждении фактического вывоза товаров с таможенной территории Российской Федерации (ввоза товаров на таможенную территорию Российской Федерации)" (зарегистрирован в Минюсте России 05.02.2007 N 8903) предусматривает возможность проставления отметки "Товар вывезен" (штампа либо записи) не только на таможенной декларации, но и на товаросопроводительных документах.

По данному вопросу есть две точки зрения.

Официальная позиция заключается в том, что отметку о вывозе нужно ставить и на товаросопроводительных документах. В Письме УМНС России по г. Москве от 10.12.2003 N 24-11/69604 о представлении документов, подтверждающих вывоз товаров за пределы РФ, разъяснено, что для подтверждения права на применение ставки НДС 0 процентов в налоговые органы нужно представить экземпляр транспортного (товаросопроводительного) и (или) иного документа или его копию с отметкой, подтверждающей фактический вывоз (ввоз) товара, заверенной личной печатью сотрудника таможенного органа. Данный подход подтвержден судебной практикой (Постановление ФАС Московского округа от 26.09.2006, 03.10.2006 N КА-А40/9208-06 по делу N А40-64540/05-112-174).

Согласно противоположной позиции для подтверждения экспорта достаточно отметки о вывозе только на таможенной декларации. Есть примеры судебных решений, подтверждающих такой подход (Постановление ФАС Поволжского округа от 25.09.2003 N А 55-1834/03-34).

12.7. Оформление железнодорожной накладной

Нужна ли на железнодорожной накладной отметка таможенных органов о выпуске товара ("Выпуск разрешен") в режиме экспорта (пп. 4 п. 1 ст. 165 НК РФ)? В Налоговом кодексе по данному вопросу говорится следующее: для подтверждения права на применение ставки НДС 0 процентов представляются копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающими вывоз товаров за пределы территории Российской Федерации. Налогоплательщик может представлять любой из перечисленных документов.

По данному вопросу есть две точки зрения.

Официальная позиция заключается в том, что на железнодорожных накладных необходима отметка о выпуске товара "Выпуск разрешен". Во Временной технологии взаимодействия таможенных органов и железных дорог при таможенном оформлении грузов, перевозимых железнодорожным транспортом (утв. МПС России, ГТК России 20.04.1995), разъясняется, что должностные лица таможенного органа при принятии решения о выпуске товара за границу проставляют на международной железнодорожной накладной штамп "Выпуск разрешен". В Письме ГТК России от 30.06.2004 N 01-06/24123 "О проставлении таможенными органами таможенных штампов на железнодорожных накладных" отмечается, что при таможенном оформлении товаров, помещенных под таможенный режим экспорта и вывозимых железнодорожным транспортом с таможенной территории Российской Федерации по международным железнодорожным накладным, решение таможенного органа о выпуске товаров оформляется путем проставления штампа на железнодорожной накладной. Есть примеры судебных решений, подтверждающих такой подход (Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 05.05.2003 N А19-17611/02-5-ф02-1271/03-С1).

Противоположная позиция заключается в том, что для подтверждения экспорта на железнодорожной накладной достаточно отметки только о вывозе товара. Есть примеры судебных решений, поддерживающих данное мнение (Постановление ФАС Московского округа от 15.08.2006, 21.08.2006 N КА-А40/7582-06 по делу N А40-18681/06-111-85, Постановление ФАС Московского округа от 05.02.2007, 07.02.2007 N КА-А40/206-07 по делу N А40-27462/06-141-198).

12.8. Начисление пеней по неподтвержденному экспорту

С какой даты начисляются пени, если право на применение ставки НДС 0 процентов не подтверждено в течение 180 дней с даты экспорта (п. 9 ст. 165 НК РФ)? Налоговый кодекс РФ содержит противоречивые нормы, регулирующие данный вопрос. С одной стороны, согласно ст. 165 НК РФ обязанность заплатить налог возникает только на 181-й день после экспорта при условии, что не собраны документы. С другой - моментом определения налоговой базы в таком случае является день отгрузки или оплаты (п. 9 ст. 165 НК РФ).

По данному вопросу существует две точки зрения.

Официальная позиция заключается в том, что пени по неподтвержденному экспорту начисляются начиная с 21-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором произошел экспорт. В Письме Минфина России от 28.07.2006 N 03-04-15/140 финансовое ведомство разъяснило, что если пакет документов, обосновывающих применение нулевой ставки НДС, не собран в течение 180 дней, то пени начисляются за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога с 21-го числа месяца, следующего за месяцем отгрузки товаров на экспорт, и до того дня, когда налогоплательщик либо уплатит налог по ставке 18 (10) процентов, либо подаст налоговую декларацию по ставке 0 процентов с документами, подтверждающими ее применение. Есть примеры судебных решений, подтверждающих такой подход (Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 06.09.2005 N А33-26909/04-С6-Ф02-4268/05-С1).

В то же время Президиум ВАС РФ придерживается другой позиции - пени начисляются со 181-го дня. В Постановлении от 16.05.2006 N 15326/05 по делу N А73-865/2005-10 Президиум ВАС РФ указал, что из предписаний п. 9 ст. 165 НК РФ следует, что обязанность по уплате налога на добавленную стоимость в определенных этой нормой обстоятельствах возникает на 181-й день считая с даты выпуска товаров региональными таможенными органами в режиме экспорта или транзита. Поэтому предусмотренные ст. 75 НК РФ пени начисляются начиная со 181-го дня и до дня подачи налоговой декларации по налоговой ставке 0 процентов вместе с указанными Кодексом документами. Есть примеры судебных решений, в которых применяется такой же подход (Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 12.07.2007 N А33-20786/06-Ф02-4385/07 по делу N А33-20786/06, Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 10.11.2006 N А78-5984/05-С2-27/392-Ф02-5563/06-С1 по делу N А78-5984/05-С2-27/392).

Возвращаются ли пени, уплаченные за предыдущие 180 дней при неподтверждении права на применение ставки НДС 0 процентов, если это право подтверждено в дальнейшем (п. 9 ст. 165 НК РФ)?

Официальная позиция заключается в том, что пени не возвращаются, поскольку ст. 165 НК РФ говорит лишь о возврате налога. В Письме Минфина России от 24.09.2004 N 03-04-08/73 "Об исчислении НДС при реализации товаров на экспорт" финансовое ведомство разъясняет, что п. 9 ст. 165 НК РФ установлено, что, если налогоплательщик представляет в налоговые органы документы (их копии), обосновывающие применение ставки налога на добавленную стоимость в размере 0 процентов, после истечения вышеуказанных 180 дней, возвращаются только уплаченные суммы НДС. При этом возврат ранее уплаченных сумм пеней не предусмотрен.

12.9. Момент определения налоговой базы по экспорту

В какой момент необходимо определять налоговую базу налогоплательщикам, не представляющим таможенные декларации при реализации работ (услуг), предусмотренных пп. 2 и 3 п. 1 ст. 164 НК РФ? В соответствии с п. 9 ст. 167 НК РФ при реализации экспортных товаров (работ, услуг), предусмотренных пп. 1 - 3, 8 и 9 п. 1 ст. 164 НК РФ, моментом определения налоговой базы является последний день месяца, в котором собран полный пакет документов, подтверждающих налоговую ставку 0 процентов. В п. 9 ст. 165 НК РФ указано, что для подтверждения нулевой ставки НДС налогоплательщики должны представить документы, предусмотренные ст. 165 НК РФ, в срок не позднее 180 дней. Однако данный порядок не распространяется на перевозчиков, указанных в пп. 2 и 3 п. 1 ст. 164 НК РФ, в соответствии с п. 4 ст. 165 НК РФ не представляющих в налоговые органы таможенные декларации.

Официальная позиция заключается в том, что налогоплательщики, не представляющие таможенную декларацию, должны применять общий порядок определения налоговой базы, предусмотренный п. 1 ст. 167 НК РФ (либо день отгрузки товаров (работ, услуг), либо день оплаты, в зависимости от того, какая из дат наступит раньше). В Письме Минфина России от 12.03.2007 N 03-07-08/34 финансовое ведомство разъяснило, что поскольку с 1 января 2006 г. из перечня документов, подтверждающих ставку 0 процентов при оказании услуг по организации и сопровождению перевозок, в том числе услуг по экспедированию, исключены таможенные декларации, то норма п. 9 ст. 165 НК РФ о 180-дневном сроке в отношении указанных организаций

также не применяется, а налоговая база определяется в соответствии с п. 1 ст. 167 НК РФ на момент оказания услуг.

Согласно другой позиции, высказанной в судебных решениях, перевозчики, не представляющие таможенную декларацию, должны определять налоговую базу в последний день месяца, в котором будут собраны документы, предусмотренные п. 4 ст. 165 НК РФ. Поскольку правила п. 9 ст. 165 НК РФ на лиц, не представляющих таможенные декларации, не распространяются, время на сбор документов не ограничено 180 днями (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 20.07.2007 по делу N А05-331/2007, Постановление ФАС Дальневосточного округа от 04.07.2007, 27.06.2007 N Ф03-А51/07-2/1631 по делу N А51-13744/2006-20-306).

В то же время есть судебные решения о том, что налогоплательщики, не представляющие таможенную декларацию, должны определять налоговую базу в последний день месяца, в котором будут собраны документы, предусмотренные п. 4 ст. 165 НК РФ. При этом на данных налогоплательщиков также распространяется 180-дневный срок для сбора документов (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 11.07.2007 по делу N А56-41922/2006, Постановление ФАС Московского округа от 26.06.2007, 03.07.2007 N КА-А40/5912-07 по делу N А40-2003/07-107-16).

Глава 13. ПОРЯДОК ИСЧИСЛЕНИЯ НДС

13.1. Расчет НДС при ставке 0 процентов

13.1.1. Есть ли законодательно установленный способ раздельного учета НДС по экспортным операциям

В Налоговом кодексе указано, что сумма налога по операциям, облагаемым по ставке 0 процентов, исчисляется отдельно по каждой такой операции. Однако способ, с помощью которого это можно сделать, в п. 6 ст. 166 НК РФ не определен.

Официальная позиция заключается в том, что способ ведения раздельного учета сумм НДС по экспортным и внутренним операциям налогоплательщик может самостоятельно определить в учетной политике (Письмо Минфина России от 14.03.2005 N 03-04-08/48, Письмо УМНС России по г. Москве от 04.03.2004 N 24-11/14934). Данный подход подтверждается примерами судебных решений (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 14.06.2007 по делу N А21-4502/2006, Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 30.06.2006 по делу N А82-8327/2004-27).

13.1.2. Какие существуют способы раздельного учета НДС по экспортным операциям

Налоговый кодекс РФ не содержит разъяснений по данному вопросу. Официальной позиции нет.

В судебной практике и авторских консультациях представлены пять способов ведения раздельного учета:

- отражение сумм экспортного НДС на отдельных счетах и субсчетах бухгалтерского учета;
- исходя из фактических затрат на реализованную продукцию;
- исходя из процентного отношения отгруженной на экспорт продукции к общему объему продукции;
- пропорционально отношению стоимости товаров, отгруженных на экспорт, к общей стоимости отгруженных товаров (о применении этого метода см. также раздел "Порядок отнесения сумм НДС на затраты (по статье 170 НК РФ)").

В Постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 30.06.2006 N А82-8327/2004-27 суд признал правомерным следующий порядок ведения раздельного учета экспортного НДС:

- определяется себестоимость отгруженной продукции на экспорт на основе данных по отгрузке в контрактных ценах за отчетный месяц и затрат на рубль товарной продукции за этот же период;
- рассчитываются материальные затраты в себестоимости отгруженной продукции исходя из удельного веса материальных затрат в общей смете затрат по предприятию;
- рассчитывается по ставке 20 (18) процентов сумма налога на добавленную стоимость на материальные затраты по отгруженной продукции и учитывается на отдельном балансовом счете. Аналогичные выводы содержат: Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 28.06.2006 по делу N А82-5205/2004-27, Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 05.06.2006 по делу N А82-10706/2005-37).

В Постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 22.03.2006 N Ф04-2070/2006(20869-А70-33) суд признал правомерным определение суммы экспортного НДС, подлежащей

возмещению, исходя из фактически реализованного количества продукции на экспорт, количества материалов, использованных при производстве этой продукции, и цен на эти материалы.

В Постановлении ФАС Московского округа от 10.05.2006 N КА-А40/3798-06 суд признал правомерным ведение налогоплательщиком раздельного учета экспортного НДС путем прямого расчета затрат при реализации покупной продукции и косвенного расчета затрат исходя из удельного веса себестоимости отгруженной на экспорт продукции в общей себестоимости отгруженной продукции. Аналогичные выводы содержит Постановление ФАС Московского округа от 09.02.2006 N КА-А40/12894-05.

В Постановлении ФАС Московского округа от 20.02.2007, 26.02.2007 N КА-А40/749-07 по делу N А40-33938/06-139-97 суд указал на то, что учетной политикой налогоплательщика определено следующее: сумма НДС, отраженная в книге покупок в период отгрузки продукции на экспорт, распределяется по пропорции на две части: НДС, приходящийся на продукцию, отгруженную на внутренний рынок; НДС, приходящийся на продукцию, отгруженную на экспорт.

13.1.3. Какими документами налогоплательщик может подтвердить ведение им раздельного учета

Суды признают, что налогоплательщик может подтвердить ведение раздельного учета учетной политикой, методикой ведения раздельного учета, оборотно-сальдовыми ведомостями, справкой о расчете НДС, приказом руководителя о ведении раздельного учета, регистрами бухгалтерского учета, книгой покупок, бухгалтерской справкой, отдельными декларациями.

Так, например, в Постановлении ФАС Московского округа от 18.07.2006, 24.07.2006 N КА-А40/5958-06-Б по делу N А40-50592/05-87-430 суд признал, что, поскольку НК РФ не содержит перечня документов, которые могут подтверждать ведение раздельного учета, достаточно представить учетную политику и методику раздельного учета. Аналогичные выводы содержит Постановление ФАС Московского округа от 19.01.2006, 16.01.2006 N КА-А40/13686-05.

В Постановлении ФАС Московского округа от 03.04.2006, 30.03.2006 N КА-А40/2399-06 по делу N А40-43375/05-107-342 содержится вывод суда о том, что ведение раздельного учета могут подтверждать оборотно-сальдовые ведомости и пояснительная записка по ведению раздельного учета НДС по общехозяйственным операциям.

13.2. Когда НДС может исчисляться налоговым органом

Рассмотрим несколько интересных вопросов.

Могут ли налоговые органы применять расчетный метод, если налогоплательщик не представляет необходимые документы?

Есть примеры судебных решений, согласно которым определить сумму налога расчетным путем налоговый орган может только в случае, если документы утеряны и не могут быть восстановлены. Если же документы не представлены по иным причинам, то расчетный метод применить нельзя.

Так, например, в Постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 02.06.2006 N А19-16190/05-5-Ф02-2599/06-С1 по делу N А19-16190/05-5 суд признал (со ссылкой на ст. 31 НК РФ) неправомерным применение расчетного метода при определении суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, поскольку налогоплательщик не представил доказательств уничтожения документов. При непредставлении документов налоговый орган не может применять расчетный метод для определения сумм налога.

В Постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 15.02.2005 N А19-10075/04-43-Ф02-186/05-С1 суд сделал следующий вывод: налоговый орган может определить сумму налога расчетным путем, если документы, подтверждающие вычеты, были похищены и налогоплательщик не имеет возможности их восстановить.

Может ли налоговый орган определять сумму налога расчетным путем, если налогоплательщик не ведет раздельный учет по операциям, облагаемым по разным ставкам? Есть примеры судебных решений, в которых говорится, что при отсутствии раздельного учета операций, облагаемых по разным ставкам, налоговый орган не может определить сумму налога расчетным путем. Например, в Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 23.05.2005 N А05-14437/04-22 суд признал неправомерным применение налоговым органом расчетного метода при определении суммы налога в отсутствие раздельного учета операций, облагаемых по разным ставкам.

На основании каких данных определяется сумма налога при использовании расчетного метода? В п. 7 ст. 166 НК РФ указано, что налоговый орган определяет сумму налога расчетным путем на основании данных об аналогичных налогоплательщиках. Есть примеры судебных решений, согласно которым сумма налога расчетным путем может определяться только на основании данных об аналогичных налогоплательщиках (Постановление ФАС Западно-Сибирского

округа от 09.06.2005 N Ф04-3578/2005(11868-А75-27), Постановление ФАС Северо-Западного округа от 17.10.2005 N А44-11417/04-С10).

В то же время есть примеры судебных решений, в которых говорится о допустимости использования данных самого налогоплательщика (Постановление ФАС Дальневосточного округа от 20.06.2003 N Ф03-А37/03-2/1249).

Глава 14. МОМЕНТ ОПРЕДЕЛЕНИЯ НАЛОГОВОЙ БАЗЫ

14.1. Определение даты отгрузки

Датой отгрузки товаров признается дата первого по времени составления первичного документа, оформленного на их покупателя (заказчика), перевозчика (организацию связи). Данная позиция подтверждается судебной практикой и работами авторов. Например, в Письме Минфина России от 16.03.2006 N 03-04-11/53 разъяснено, что датой отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав признается дата первого по времени составления первичного документа, оформленного на их покупателя (заказчика), перевозчика (организацию связи). Если товар не отгружается и не транспортируется, но происходит передача права собственности на этот товар, такая передача права собственности приравнивается к его отгрузке. Датой отгрузки такого товара признается дата передачи права собственности, указанная в документе, который подтверждает передачу права собственности.

Согласно п. 1 ст. 167 НК РФ по общему правилу моментом определения налоговой базы является наиболее ранняя из следующих дат: день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав либо день предоплаты.

Официальных разъяснений о том, какая дата признается днем отгрузки в отношении работ и услуг, нет.

При оказании услуг по ддящимся договорам моментом отгрузки признается последний день налогового периода, в котором оказываются услуги. В Письме ФНС России от 28.04.2007 N ШТ-6-03/360@ "О направлении Письма Минфина России о порядке применения налога на добавленную стоимость при оказании услуг по сдаче в аренду имущества" разъяснено, что момент определения налоговой базы при оказании услуг по аренде имущества - это самая ранняя из двух дат: либо день оплаты (частичной оплаты) в счет предстоящего оказания услуг, либо последний день налогового периода, в котором оказываются услуги (независимо от последующих сроков поступления арендной платы). То есть арендодатель в любом случае уплатит НДС с услуг по аренде в бюджет за тот месяц, за который услуги фактически были оказаны. Аналогичные выводы содержит Письмо Минфина России от 04.04.2007 N 03-07-15/47.

Авторы считают, что под днем отгрузки услуг следует понимать день их оказания. При этом по услугам, которые оказываются в течение более чем одного налогового периода по НДС, носят ддящийся характер и оказываются фактически каждый день (аренда, охрана имущества и т.п.), составление акта об оказании услуг для целей налогообложения не является обязательным. А сам факт заключения договора подтверждает оказание услуг в течение оговоренного в нем срока. НДС должен исчисляться по завершении каждого месяца или квартала.

14.2. Отгрузка не совпадает с реализацией

НДС необходимо начислять на дату отгрузки товаров, независимо от даты перехода права собственности. Есть пример судебного решения, подтверждающего этот подход. В Постановлении ФАС Дальневосточного округа от 16.01.2003 N Ф03-А51/02-2/2813 суд указал, что датой совершения оборота, облагаемого НДС, для предприятий, которые применяют учетную политику в целях налогообложения "по отгрузке", является дата отгрузки продукции, а не ее оплаты. Причем эта дата не зависит от момента перехода права собственности, определенного договорами на поставку данной продукции.

Согласно другой позиции НДС начисляется на дату перехода права собственности (реализации) независимо от даты отгрузки, так как объектом налогообложения по НДС является именно реализация. В случаях, когда переход права собственности наступает раньше или совпадает с датой отгрузки, продавец должен определять налоговую базу по НДС на дату перехода права собственности, которая установлена в договоре с покупателем. Что касается ситуации, при которой отгрузка наступает раньше, чем переход права собственности, то автор не согласен с мнением налоговиков (для НДС это не имеет значения, налог нужно начислить на дату отгрузки), поскольку получается, что налоговая база по НДС появляется раньше, чем объект обложения. При этом авторы считают, что подобный подход может привести к спорам с налоговыми органами.

В какой момент следует определять налоговую базу при продаже здания, иного объекта недвижимости (п. 3 ст. 167 НК РФ)? В Налоговом кодексе говорится, что если товар не отгружается и не транспортируется, то передача права собственности на него приравнивается к отгрузке.

В отношении прежней редакции ст. 167 НК РФ Минфин России в Письме от 26.10.2004 N 03-03-01-04/1/85 разъяснял, что момент определения налоговой базы определяется как день оформления государственной регистрации права собственности покупателя на данные объекты. Официальных разъяснений, относящихся к новой редакции ст. 167 НК РФ, нет. Авторы разъясняют, что, поскольку отгрузки в данной ситуации не происходит, налоговая база определяется на дату регистрации перехода права собственности. Денежные средства, полученные до этого момента, включаются в налоговую базу в качестве предоплаты.

14.3. Предоплата

Оплатой в счет предстоящих поставок признается получение денежных средств продавцом или прекращение обязательств иным способом, который не противоречит законодательству. В Письме ФНС России от 28.02.2006 N ММ-6-03/202@ "О применении пункта 1 статьи 167 Налогового кодекса Российской Федерации в редакции Федерального закона от 22.07.2005 N 119-ФЗ" налоговая служба разъясняет, что оплатой (частичной оплатой) в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав в целях применения пп. 2 п. 1 ст. 167 НК РФ признается получение денежных средств продавцом или прекращение обязательств иным способом, который не противоречит законодательству.

Конституционный Суд РФ в Определении от 30.09.2004 N 318-О разъяснил, что авансом признаются денежные суммы, полученные до момента фактической отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг) покупателем.

Такие же выводы делают и суды (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 16.03.2006 по делу N А56-13105/2005).

Оплата (частичная оплата) в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), поступившая налогоплательщику в неденежной форме (вексель, иное имущество, работы, услуги), включается в налоговую базу по НДС (Письмо Минфина России от 10.04.2006 N 03-04-08/77).

Подлежит ли налог уплате за счет собственных средств (ст. 167 НК РФ)? Вопрос о правомочности уплаты налога за счет собственных средств возникает в следующих ситуациях:

1) момент определения налоговой базы приходится на дату истечения срока исковой давности или списания задолженности, если оплата от покупателя не получена (п. 5 ст. 167 НК РФ в редакции, действовавшей до 2006 г.);

2) при применении переходных положений, установленных Федеральным законом N 119-ФЗ, согласно которым задолженность, которая не погашена до 2008 г., подлежит включению в налоговую базу в первом налоговом периоде 2008 г.;

3) при определении налоговой базы на дату отгрузки до получения оплаты от покупателя.

Конституционный Суд РФ в Определении от 12.05.2005 N 167-О указал, что налоги должны уплачиваться за счет собственных средств налогоплательщика. Есть примеры судебных решений, подтверждающих такой подход (Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 27.02.2006 N Ф04-9692/2005(18761-А46-26)).

Предоплатой по реализуемым товарам (работам, услугам), передаваемым имущественным правам признается поступление оплаты как в денежной, так и в иной форме, как к самому комитенту, так и к комиссионеру. В Письме ФНС России от 28.02.2006 N ММ-6-03/202@ "О применении пункта 1 статьи 167 Налогового кодекса Российской Федерации в редакции Федерального закона от 22.07.2005 N 119-ФЗ" разъясняется, что оплатой (частичной оплатой) в счет предстоящих поставок комитентом (доверителем, принципалом) товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав признается оплата (частичная оплата), которую получил комитент (доверитель, принципал) либо его комиссионер (поверенный агент) от покупателя. В Письме УМНС России по г. Москве от 16.01.2003 N 24-11/2993 "Об отражении НДС в бухгалтерском учете" разъяснено, что если на расчетный счет (в кассу) агента поступили авансовые платежи от покупателей, то они учитываются в полном объеме при определении принципалом налоговой базы в данном налоговом периоде.

Есть пример судебного решения, которое подтверждает, что не имеет значения, перечислял комиссионер суммы такой предоплаты комитенту или нет (Постановление ФАС Дальневосточного округа от 28.01.2004 N Ф03-А59/03-2/3546).

Вместе с тем согласно выводам другого суда денежные средства, поступившие от покупателя в счет предстоящих поставок продукции, не являются авансом для комитента, если у комитента не было сведений о поступлении аванса на счет комиссионера. В Постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 13.12.2006 N Ф04-8319/2006(29331-А27-42) по делу N А27-9986/2006-6 суд указал, что денежные средства, поступившие от покупателя в счет предстоящих

поставок продукции, не являются авансом для комитента и не включаются в налоговую базу. Налоговый орган не доказал, что у комитента до отгрузки товара были сведения о поступлении на счет комиссионера авансовых платежей в счет предстоящих поставок товара. Комитент не имел реальной возможности определить налогооблагаемую базу с учетом авансовых платежей, поступивших на счет комиссионера.

Глава 15. СЧЕТА-ФАКТУРЫ

На основании счетов-фактур плательщики НДС не только рассчитывают налог, но и принимают его к вычету. После того как оплата в большинстве случаев перестала быть одним из условий для вычета налога, чиновники уделяют особо пристальное внимание тому, как заполнен счет-фактура.

15.1. В каких случаях выставляют счета-фактуры

Счета-фактуры выписывают плательщики налога. Таковыми в соответствии со ст. 143 Налогового кодекса РФ являются организации, индивидуальные предприниматели и лица, определяемые Таможенным кодексом РФ, в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации. Скажем, граждане, ввозящие имущество (за исключением транспортных средств), которое не предназначено для предпринимательской деятельности, стоимость которого превышает 65 000 руб. (ст. 282 Таможенного кодекса РФ).

Продавец при реализации товаров (работ, услуг) обязан выставить покупателю счет-фактуру (п. 3 ст. 168 Налогового кодекса РФ). Делается это не позднее пяти дней считая со дня отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг).

По общему правилу право собственности на товар по договору купли-продажи переходит в момент передачи вещи. Однако иногда договоры предусматривают особый переход права собственности. В частности, покупатель может получить товар в собственность, когда полностью погасит свою задолженность перед продавцом или когда выполнит иные условия, прописанные в договоре. Между тем независимо от того, когда покупатель получает товар в собственность, продавец должен начислить НДС именно в момент отгрузки. Это вытекает из п. 4 ст. 166 Налогового кодекса РФ. Тогда же следует выписать и счет-фактуру.

Также счет-фактура составляется при получении предоплаты. Ведь в соответствии с пп. 2 п. 1 ст. 167 Налогового кодекса РФ поступление предоплаты признается моментом возникновения налоговой базы наряду с днем отгрузки.

Помимо этого, налогоплательщику необходимо составить счет-фактуру в случаях, установленных ст. 162 Налогового кодекса РФ. А именно счет-фактуру необходимо выставить при получении:

- средств за реализованные товары (работы, услуги) в виде финансовой помощи, на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов либо иначе связанных с оплатой реализованных товаров (работ, услуг);

- средств в виде процента (дисконта) по полученным в счет оплаты реализованных товаров (работ, услуг) облигациям и векселям, процента по товарному кредиту в части, превышающей размер процента, рассчитанного в соответствии со ставками рефинансирования Центрального банка РФ, действовавшими в периодах, за которые производится расчет процента;

- страховых выплат по договорам страхования риска неисполнения договорных обязательств контрагентом страхователя-кредитора, если страхуемые договорные обязательства предусматривают поставку страхователем товаров (работ, услуг), реализация которых признается объектом налогообложения в соответствии со ст. 146 Налогового кодекса РФ.

Кроме того, счет-фактура составляется организациями и индивидуальными предпринимателями, признаваемыми налоговыми агентами в соответствии со ст. 161 Налогового кодекса РФ. Причем неважно, что организация или предприниматель освобождены от уплаты НДС или применяют специальный налоговый режим.

Счет-фактура составляется при:

- покупке товаров (работ, услуг), местом реализации которых является территория Российской Федерации, у иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков;

- перечислении в бюджет арендной платы и НДС за аренду федерального имущества, имущества субъектов Российской Федерации и муниципального имущества;

- продаже на территории Российской Федерации конфискованного имущества, бесхозяйных ценностей, кладов и скупленных ценностей, а также ценностей, перешедших по праву наследования к государству.

15.2. В каких случаях можно обойтись без счетов-фактур

Счета-фактуры не составляются при:

- продаже товаров за наличный расчет организациями (предприятиями) и индивидуальными предпринимателями розничной торговли и общественного питания, а также другими организациями, индивидуальными предпринимателями, выполняющими работы и оказывающими платные услуги непосредственно населению (п. 7 ст. 168 Налогового кодекса РФ);
- реализации ценных бумаг, за исключением брокерских и посреднических услуг (п. 4 ст. 169 Налогового кодекса РФ);
- проведении банками, страховыми организациями и негосударственными пенсионными фондами операций, которые не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) в соответствии со ст. 149 Налогового кодекса РФ (п. 4 ст. 169 Налогового кодекса РФ);
- получении предоплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), не облагаемых налогом на добавленную стоимость.

Добавим, что не нужно составлять и счет-фактуру при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, несмотря на то, что налог платить в этом случае нужно. При импорте товаров счет-фактуру будут заменять таможенная декларация и документ корректировки таможенной стоимости.

15.3. Форма счета-фактуры и обязательные реквизиты

Унифицированной или типовой формы счета-фактуры по действующему законодательству просто-напросто не существует. Дело в том, что в гл. 21 Налогового кодекса РФ счет-фактура не утвержден, а полномочия на его разработку и утверждение какому-либо государственному органу не делегированы. В п. 8 ст. 169 Налогового кодекса РФ сказано, что Правительство РФ может лишь устанавливать порядок ведения журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж.

В то же время так называемая типовая форма счета-фактуры приведена в Приложении N 1 к Постановлению Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. N 914 (далее - Постановление Правительства N 914). И чиновники в своих разъяснениях по оформлению счетов-фактур ссылаются именно на Постановление N 914 и называют эту форму типовой. Впервые это было сделано в Письме МНС России от 21 мая 2001 г. N ВГ-6-03/404. Причем часто указывают на то, что налогоплательщик не вправе изменять порядок расположения показателей, которые предусмотрены в типовой форме счета-фактуры.

Однако такой подход противоречит налоговому законодательству. Если форма счета-фактуры отличается от той, что приведена в Постановлении N 914, но содержит все обязательные реквизиты, НДС по нему также можно принять к вычету.

Все обязательные показатели, которые должны содержаться в счете-фактуре, перечислены в п. 5 ст. 169 Налогового кодекса РФ. Этот перечень является исчерпывающим.

Итак, счет-фактура должен содержать следующие реквизиты:

- порядковый номер и дату выписки;
- наименование, адрес и идентификационные номера налогоплательщика и покупателя;
- наименование и адрес грузоотправителя и грузополучателя;
- номер платежно-расчетного документа в случае получения авансовых или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг);
- наименование поставляемых (отгруженных) товаров (описание выполненных работ, оказанных услуг) и единицу измерения (при возможности ее указания);
- количество (объем) поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (работ, услуг) исходя из принятых по нему единиц измерения (при возможности их указания);
- цену (тариф) за единицу измерения (при возможности ее указания) по договору (контракту) без учета налога, а в случае применения государственных регулируемых цен (тарифов), включающих в себя налог, - с учетом суммы налога;
- стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав за все количество поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав без налога;
- сумму акциза по подакцизным товарам;
- налоговую ставку;
- сумму налога, предъявляемую покупателю товаров (работ, услуг), имущественных прав, определяемую исходя из применяемых налоговых ставок;
- стоимость всего количества поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав с учетом суммы налога;
- страну происхождения товара;
- номер таможенной декларации.

Счет-фактура должен быть подписан руководителем и главным бухгалтером организации. Кроме того, завизировать счет-фактуру могут и иные лица, уполномоченные на то приказом (иным распорядительным документом) по организации, и другие лица на основании надлежащим образом оформленной доверенности от имени организации (п. 6 ст. 169 Налогового кодекса РФ).

Перечень обязательных реквизитов является закрытым. То есть требовать того, чего там нет, налоговики не вправе. Скажем, речь идет о КПП и расшифровках подписей. Получается, что отказать в вычете на том основании, что в счете-фактуре нет, например, расшифровок подписей, никто не может. Правда, как показывает практика, такое на местах случается сплошь и рядом.

А может ли налогоплательщик дополнять число показателей? Например, помимо наименования товара указывать его внутреннюю кодировку (артикул), ставить печать либо специальный штамп организации, указывать банковские реквизиты продавца, сведения о договоре и т.д. Ответ на этот вопрос положительный. Ведь разрешено все, что не запрещено, поэтому организация вправе дополнять реквизиты и показатели счета-фактуры. Впрочем, налоговики тут согласны с налогоплательщиками. Пример - Письмо УМНС по г. Москве от 2 июля 2004 г. N 24-11/43857.

Впрочем, даже если в "типовом" счете-фактуре налоговики найдут формальные нарушения, это еще не повод отказать налогоплательщику в праве на вычет. Как совершенно справедливо заметил ФАС Уральского округа в Постановлении от 14 мая 2004 г. по делу N Ф09-1900/2004-АК, "нарушения в оформлении счетов-фактур при наличии возможности устранения этих недостатков иными доказательствами не могут являться безусловным основанием для отказа в возмещении НДС из бюджета".

Причем исправленные счета-фактуры могут быть представлены покупателем непосредственно в суд, который обязан принять и оценить представленные документы. Таково мнение судей, высказанное в п. 29 Постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. N 5.

А также в Постановлениях ФАС Северо-Западного округа от 24 ноября 2006 г. N А56-50383/2005, ФАС Западно-Сибирского округа от 21 февраля 2007 г. N Ф04-426/2007(31395-А46-42).

Если поставщик не выполнит иных требований к счету-фактуре, которые не перечислены в п. 5 и 6 ст. 169 Налогового кодекса РФ, то это не будет препятствием для вычета (п. 2 ст. 169 Налогового кодекса РФ).

Теперь перейдем к конкретным реквизитам.

15.3.1. Номер и дата счета-фактуры

Поскольку счет-фактуру выписывают в течение пяти дней с момента отгрузки, дата счета-фактуры может не совпадать с днем, который указан в товаросопроводительных документах или актах выполненных работ или оказанных услуг. Однако в любом случае счет-фактура не может быть выписан позднее предельно допустимого срока, установленного ст. 168 Налогового кодекса РФ.

Счет-фактура должен иметь порядковый номер. В каком порядке нумеровать счета-фактуры, в Налоговом кодексе не сказано. Чиновники в своих разъяснениях указывают, что делать это нужно в порядке возрастания (Письмо МНС России от 21 мая 2001 г. N ВГ-6-03/404). Причем, по мнению чиновников, целесообразно ежегодно начинать нумерацию счетов-фактур с первого номера (Письмо Минфина России от 10 февраля 1998 г. N 04-07-03).

Однако поскольку специальных правил нумерации в гл. 21 Налогового кодекса РФ нет, то налогоплательщик может начинать нумерацию счетов-фактур с первого номера каждый налоговый период. Напомним: в соответствии со ст. 163 Налогового кодекса РФ налоговый период может быть равен календарному месяцу или кварталу. Правда, с 2008 г. все налогоплательщики будут рассчитывать НДС раз в квартал. Соответствующие изменения были внесены в ст. 163 Налогового кодекса Федеральным законом от 27 июля 2006 г. N 137-ФЗ.

А вообще, порядок нумерации счетов-фактур лучше закрепить в приказе об учетной политике для целей налогообложения. Особенно если организация реализует товары (выполняет работы, оказывает услуги) через обособленные подразделения. Дело в том, что обособленные подразделения всегда выписывают счета-фактуры от имени головной организации, поскольку само по себе такое подразделение не может быть налогоплательщиком (ст. 9 Налогового кодекса РФ). Проще, если, соблюдая порядок возрастания номеров в целом по организации, обособленные подразделения будут присваивать счетам-фактурам составные номера. То есть обособленное подразделение ведет нумерацию счетов-фактур с первого номера, но добавляет к нему свой код. Так же советуют поступать и чиновники в уже упоминавшемся Письме N ВГ-6-03/404.

И еще: для удобства обособленные подразделения могут оформлять счета-фактуры, выставляемые покупателям, в трех экземплярах. Первый экземпляр передается покупателю, второй непосредственно организации, а третий хранится в обособленном подразделении.

Обратите внимание: налоговики часто отказывают в вычете на том основании, что даты счетов-фактур не соответствуют хронологической последовательности, или из-за ошибки в номере счета-фактуры, или несоответствия даты и номера счетов-фактур покупателя и поставщика. Рассмотрим арбитражную практику подробнее. Во всех случаях налогоплательщикам удавалось доказать, что отказ в вычете неправомерен.

15.3.2. Сведения о покупателе и продавце

Сведения о продавце и покупателе нередко вызывают нарекания у налоговых инспекторов. Поэтому, получив счет-фактуру от поставщика, нужно проверить, все ли реквизиты заполнены правильно. Скажем, правильно ли вбито название организации, соответствует ли оно учредительным документам. В противном случае у налоговиков будут веские основания отказать покупателю в вычете НДС. И возможно, что право на вычет придется отстаивать в суде.

Юридический или фактический адрес

Скажем, очень много споров связано с вопросом указания адресов как покупателя, так и продавца. Дело в том, что Налоговый кодекс РФ не уточняет, какой адрес - фактический или юридический - должен быть указан в счете-фактуре. Это дает повод налоговикам придираться. Причем порой в своих требованиях они доходят до абсурда - если указан юридический адрес, настаивают, что нужно вписывать фактический, и наоборот.

Например, столичные налоговики в Письме УМНС по г. Москве от 1 июля 2004 г. N 24-11/43467 настаивают на том, что в графе "6а" должен быть указан адрес покупателя, соответствующий учредительным документам. То есть если адрес, указанный в счете-фактуре, не соответствует адресу, по которому зарегистрирована организация, то, по мнению проверяющих, организация не может воспользоваться правом на налоговый вычет.

Но в п. 5 ст. 169 Налогового кодекса РФ не содержится требования об обязательном указании в счетах-фактурах только адреса, по которому зарегистрирована организация. Из чего можно сделать вывод, что в счете-фактуре может быть указан и любой другой адрес организации. Арбитражные суды в большинстве случаев по таким спорам принимают сторону налогоплательщика. Так, сторону налогоплательщика принял ФАС Московского округа в Постановлении от 15 мая 2003 г. по делу N КА-А40/3054-03.

А вот ФАС Северо-Западного округа пришлось рассматривать обратную ситуацию и признавать правомерность налогового вычета по НДС при указании в счетах-фактурах юридического адреса вместо фактического. Суд отменил решение налоговиков. Ведь в данном случае требования п. п. 5 и 6 ст. 169 Налогового кодекса РФ не нарушены (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 6 мая 2004 г. по делу N А56-31766/03).

ИНН покупателя

Помимо этого, необходимо проверить правильность указания ИНН организации-покупателя, так как неправильное указание идентификационного номера может также послужить отказом в возмещении НДС. Подтверждает это арбитражная практика. Причем имеются как положительные решения по данному вопросу, так и отрицательные.

Так, ФАС Московского округа в Постановлении от 22 июля 2005 г. по делу N КА-А40/6690-05 указал, что неправильное указание ИНН не может служить основанием для отказа в применении налоговых вычетов. В другом деле представители этого же суда пришли к выводу, что неправильный ИНН покупателя вообще не является существенным реквизитом, поскольку все остальные сведения о сторонах по сделке в счетах-фактурах правильные (Постановление от 13 октября 2006 г., 20 октября 2006 г. N КА-А40/9993-06 по делу N А40-12351/06-151-75). К аналогичным выводам приходили судьи ФАС Западно-Сибирского округа в Постановлении от 2 февраля 2006 г. по делу N Ф04-9938/2005(19052-А70-23).

Впрочем, есть и противоположные мнения. Скажем, ФАС Восточно-Сибирского округа в Постановлении от 7 сентября 2005 г. N А19-2827/05-44-Ф02-4310/05-С1 указал, что несоответствие ИНН покупателя в свидетельстве о регистрации и счете-фактуре - веское основание для отказа в вычете. Вторят ему и судьи ФАС Дальневосточного округа в Постановлении от 20 декабря 2006 г., 13 декабря 2006 г. N Ф03-А73/06-2/4728 по делу N А73-972/2006-10. Суд указал, что счета-фактуры, в которых не указаны адрес и ИНН покупателя, составлены с нарушением п. 5 ст. 169 Налогового кодекса РФ.

Сведения о поставщике

Еще одно нелепое требование - проверять счета-фактуры, полученные от поставщиков, на достоверность. По мнению чиновников Минфина России, если ИНН, КПП или какой-либо другой реквизит продавца в счете-фактуре недостоверен, покупатель лишается права принимать налог к вычету (Письмо от 29 июля 2004 г. N 03-04-14/24). Фактически это означает, что перед регистрацией счета-фактуры в журнале учета полученных счетов-фактур, помимо проверки собственных реквизитов, налогоплательщику необходимо удостовериться в том, что реквизиты продавца соответствуют действительности.

Подтвердить, правильно ли заполнены реквизиты организации, выставившей счет-фактуру, можно, лишь запросив сведения из Единых государственных реестров юридических лиц. Но эта процедура небыстрая, да и к тому же дорогостоящая. Бесплатно сведения о контрагенте можно получить и на сайте налогового ведомства. Но для этого необходим выход в Интернет - что тоже стоит денег. Нужно ли покупателям начинать "пробивать" своих продавцов?

Налоговое законодательство не требует проверки таких сведений. Более того, Налоговый кодекс РФ не связывает право налогоплательщика на вычет с постановкой поставщиков на налоговый учет, их наличием по юридическому адресу, фактом представления ими бухгалтерской и налоговой отчетности.

Кроме того, доводы налоговиков совершенно абсурдны, когда средства перечисляются на банковский счет продавца. Банки вряд ли будут открывать счета несуществующим фирмам без предъявления целого пакета документов, среди которых свидетельства о государственной регистрации и о постановке на учет в налоговом органе. К тому же без свидетельства о государственной регистрации не заверить карточку у нотариуса.

Арбитражные суды в данном вопросе также поддерживают налогоплательщиков. Пример - Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 29 марта 2004 г. N Ф04/1499-138/А67-2004, ФАС Северо-Западного округа от 12 июля 2004 г. N А05-14326/03-29. Так, например, в последнем приведенном Постановлении судьи пришли к следующему выводу: "Действующее законодательство о налогах и сборах не предусматривает обязанности заявителя при заключении гражданско-правовых договоров проводить какие-либо действия, направленные на установление достоверности сообщенных другой стороной по сделке ИНН или фактов включения этих организаций, в данном случае поставщиков услуг, в Единый государственный реестр юридических лиц".

И наконец, Конституционный Суд РФ в Определении от 16 октября 2003 г. N 329-О указал на то обстоятельство, что организация-покупатель не может нести ответственность за третьих лиц.

15.4. Грузополучатель и грузоотправитель

В строках 3 и 4 счета-фактуры указывается полное или сокращенное наименование грузоотправителя (грузополучателя) в соответствии с учредительными документами. При этом допускается указывать в этих строках "он же", если продавец и грузоотправитель (покупатель и грузополучатель) - одно и то же лицо. Подтверждают правомерность такого подхода и налоговики. В качестве примера можно привести Письмо МНС России от 26 февраля 2004 г. N 03-1-08/525/18.

Подтверждает правомерность такой позиции и арбитражная практика. В качестве примеров можно привести Постановления ФАС Московского округа от 3 августа 2006 г. N КА-А41/7230-06-п по делу N А41-К2-5430/05, ФАС Восточно-Сибирского округа от 2 ноября 2006 г. по делу N А19-10623/06-24-Ф02-5757/06-С1 по делу N А19-10623/06-24.

Впрочем, есть положительные судебные решения, подтверждающие, что, если грузоотправитель и поставщик, грузополучатель и покупатель - одни и те же лица и в счете-фактуре есть сведения о продавце и покупателе, повторно адрес грузоотправителя и грузополучателя вообще указывать не нужно. Причем к такому выводу суды приходили практически во всех федеральных арбитражных округах.

В том же случае, если продавец и грузоотправитель не являются одним и тем же лицом, в строке 3 необходимо указать название и почтовый адрес грузоотправителя.

Если организация выполняет работы или оказывает услуги, строки "Грузополучатель" и "Грузоотправитель" можно не заполнять - в них ставится прочерк (Письмо Минфина России от 24 апреля 2006 г. N 03-04-09/07).

15.5. КПП в счете-фактуре

В форме счета-фактуры, которая приведена в Постановлении N 914, несколько больше реквизитов и показателей, чем установлено п. 5 ст. 169 Налогового кодекса РФ. В частности, в "типовой" форме счета-фактуры присутствуют КПП продавца и покупателя.

Отметим, что чиновники в один голос высказывают такую точку зрения: заполнение этих реквизитов в счетах-фактурах обязательно. В частности, столичные налоговики в Письме УМНС по г. Москве от 30 марта 2004 г. N 24-11/21675 указали на то, что, если в счете-фактуре не указан КПП, покупатель лишается права на налоговый вычет.

Конечно, доводы чиновников несостоятельны.

Во-первых, счет-фактура не является первичным документом. Ведь в ст. 9 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" сказано: первичные документы - это те, на основании которых в учете отражают хозяйственные операции. Счет-фактура же служит лишь для того, чтобы принять НДС к вычету.

Во-вторых, в п. 2 ст. 169 Налогового кодекса РФ четко указано, что "невыполнение требований к счету-фактуре, не предусмотренных пунктами 5 и 6 статьи 169 Налогового кодекса РФ, не может являться основанием для отказа принять к вычету суммы налога, предъявленные продавцом". Указание КПП в счете-фактуре ст. 169 Налогового кодекса РФ не предусмотрено. Более того, в соответствии с п. 5 ст. 3 Налогового кодекса РФ "ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы... в ином порядке, чем это определено настоящим Кодексом".

Подавляющее большинство судов поддерживают налогоплательщиков. Пример - Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 22 июля 2004 г. по делу N А19-13112/03-33-32-Ф02-2744/04-С1, ФАС Западно-Сибирского округа от 28 июня 2004 г. по делу N Ф04/3559-112/45-2004.

15.6. Номер платежно-расчетного документа

В пп. 4 п. 5 ст. 169 Налогового кодекса РФ сказано, что номер платежно-расчетного документа надо указывать только при получении аванса или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров. В других случаях эта строка не заполняется.

Несмотря на прямое указание в Кодексе, некоторые чиновники на местах все же умудряются требовать указывать реквизиты платежки в строке "Номер платежно-расчетного документа" при отсутствии предоплаты. Такой подход, конечно, в корне неверен. Подтверждает это и арбитражная практика.

В качестве примера можно привести Постановления ФАС Московского округа от 15 сентября 2006 г., 19 сентября 2006 г. N КА-А40/8683-06 по делу N А40-4992/06-80-30, от 15 августа 2006 г., 17 августа 2006 г. N КА-А40/7572-06 по делу N А40-71834/05-33-587, от 26 мая 2006 г. N КА-А40/4623-06 по делу N А40-69117/05-33-564, от 23 мая 2006 г. N КА-А40/3411-06 по делу N А40-53028/05-108-256.

К аналогичным выводам приходили и судьи в других федеральных арбитражных судах.

Скажем, ФАС Западно-Сибирского округа в Постановлении от 16 августа 2005 г. N Ф04-5207/2005(13801-А46-27), ФАС Северо-Западного округа от 15 января 2007 г. по делу N А56-20445/2006, ФАС Восточно-Сибирского округа от 10 октября 2006 г. N А19-10352/06-50-Ф02-5243/06-С1 по делу N А19-10352/06-50.

Добавим, что чиновники требуют заполнения этой строки, даже если оплата произошла в том же налоговом периоде, в котором произошла отгрузка (Письмо Минфина России от 20 января 2004 г. N 04-03-11/07). А при отсутствии заполненного поля отказывают в возмещении НДС покупателю.

Однако арбитражные суды такой подход не одобряют, указывая, что если платежное поручение на оплату принято банком к исполнению в том же налоговом периоде, что и выписан счет-фактура, то такая оплата не является авансовым платежом. Следовательно, налогоплательщик не обязан заполнять строку "К платежно-расчетному документу N" счета-фактуры. Поэтому имеет полное право на вычет НДС.

В качестве примера можно привести Постановления ФАС Московского округа от 9 ноября 2006 г. N КА-А40/10960-06 по делу N А40-84616/05-107-646, от 23 октября 2006 г., 27 октября 2006 г. N КА-А40/10320-06 по делу N А40-10930/06-115-108, ФАС Уральского округа от 20 ноября 2006 г. N Ф09-10308/06-С2 по делу N А07-9804/06.

Добавим, что некоторые налогоплательщики указывают по строке 5 только номер платежки. И суды подтверждают, что такие счета-фактуры считаются составленными правильно, поскольку Налоговый кодекс не содержит разъяснений относительно того, как заполнять строку "К платежно-расчетному документу". В качестве примера можно привести Постановление ФАС Северо-Западного округа от 24.10.2006 по делу N А56-34430/2005.

К аналогичным выводам приходили и судьи других федеральных арбитражных судов. В частности, ФАС Московского округа в Постановлении от 8 ноября 2006 г. N КА-А40/10921-06 по делу N А40-29611/06-112-185.

Если покупки были оплачены наличными, то в строке 5 счета-фактуры нужно указать номер кассового чека и дату покупки. Так считают чиновники (Письмо МНС России от 10 октября 2003 г. N 03-1-08/2963/11-АП268). Однако в Налоговом кодексе ничего подобного нет.

15.7. Товары, работы, услуги и их количественное измерение

Наименование поставляемых (отгруженных) товаров или описание выполненных работ, оказанных услуг является одним из обязательных реквизитов счета-фактуры и заполняется всегда. Помимо наименования товара можно указать его внутреннюю кодировку (артикул) и другие показатели. Это не запрещается.

Некоторые налогоплательщики в счете-фактуре не расшифровывают наименование поставляемых товаров (не описывают выполненные работы или оказанные услуги). Чиновники придерживаются мнения, что наименование должно позволять четко определить, какие товары отгружены, работы выполнены, услуги оказаны. Следовательно, обобщение недопустимо. Скажем, если отгружается несколько видов товара (выполняются разные работы или оказываются разные услуги), наименование каждого вида товаров (работ, услуг) записывается в счете-фактуре отдельной строкой. В противном случае о вычете по такому счете-фактуре можно забыть.

Однако арбитражная практика знает прецеденты, когда суды приходили к выводу, что в счете-фактуре можно указывать наименование товаров (услуг) в общих чертах без указания их конкретного перечня и расшифровки качественного состава. И отказать в вычете в данном случае инспекторы не вправе. В качестве примера можно привести Постановление ФАС Северо-Западного округа от 1 июня 2006 г. по делу N А56-10950/2005, ФАС Западно-Сибирского округа от 11 мая 2006 г. N Ф04-2611/2006(22305-А81-14) по делу N А81-3428/05.

Еще одна спорная ситуация связана с использованием в наименовании товаров (описании выполненных работ, оказанных услуг) аббревиатур. По этой проблеме также нет единства мнений. Чиновники, конечно, настаивают, что никаких сокращений быть не должно. Однако такой подход не находит отклика в арбитражных судах (см., например, Постановление ФАС Поволжского округа от 20 апреля 2006 г. по делу N А55-15666/2005-31). Суд подтвердил, что употребление аббревиатуры вместо полного наименования товара правомерно и не запрещено ст. 169 Налогового кодекса РФ.

Иногда измеритель объема и количества указать просто невозможно. Скажем, когда речь идет об услугах и отдельных видах работ, по которым отсутствует какой-либо измеритель.

Тогда эти строки не заполняются. И, хотя так позволяет поступать Постановление N 914, иногда налогоплательщикам приходилось отстаивать свою правоту в суде (Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 11 марта 2003 г. N Ф08-602/2003-225А). Справедливости ради стоит отметить, что столичные налоговики согласны с тем, что в подобной ситуации отдельные графы счета-фактуры можно не заполнять (Письмо УМНС России по г. Москве от 9 января 2004 г. N 24-11/1046). То есть к вычету НДС можно принять и по счету-фактуре с пустыми графами.

Подтверждает правоту такого подхода и Постановление ФАС Московского округа от 16 ноября 2006 г., 17 ноября 2006 г. N КА-А40/11227-06 по делу N А40-3411/06-128-36.

В деле суд пришел к выводу, что отсутствие в счете-фактуре единицы измерения выполненных работ, цены (тарифа) за единицу измерения при невозможности их определения никак не влияет на вычет НДС по этой бумаге.

К аналогичным выводам приходили суды и других округов. В частности, ФАС Восточно-Сибирского округа в Постановлении от 11 января 2006 г. N А10-4653/05-Ф02-6684/05-С1, ФАС Уральского округа в Постановлении от 28 ноября 2006 г. N Ф09-10682/06-С2 по делу N А47-4133/06.

Добавим, что особо внимательно стоит заполнять эти графы тем организациям, которые отправляют товары на экспорт. Дело в том, что налоговики достаточно часто отказывают в возмещении НДС только на том лишь основании, что наименование товара в счете-фактуре не совпадает с наименованием в грузовой таможенной декларации.

Однако арбитражные суды, к счастью, в подобных ситуациях решают дела в пользу налогоплательщиков. В качестве примера можно привести Постановление ФАС Московского округа от 24 января 2003 г. по делу N КА-А40/9026-02.

15.8. Цена и стоимость

Заполнить графы "Цена" и "Стоимость", в принципе, несложно. Статья 421 Гражданского кодекса РФ определяет принцип свободы договора. Цена за единицу товарно-материальных ценностей или стоимость выполняемых работ, оказанных услуг является существенным условием договора.

Однако налоговики вправе контролировать, соответствует ли цена товаров, работ или услуг, указанная сторонами сделки, уровню рыночных цен (ст. 40 Налогового кодекса РФ).

Правда, делается это, если:

- сделки заключаются между взаимозависимыми лицами;
- заключены товарообменные (бартерные) сделки;
- совершаются внешнеторговые сделки, в том числе связанные с экспортом и импортом товаров;

- цены отклоняются более чем на 20 процентов в сторону повышения или в сторону понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода времени.

Добавим, что если цены отклоняются в ту или другую сторону больше чем на 20 процентов, то налоговый орган вправе доначислить сумму налога и пени за несвоевременную уплату налога. При этом он обязан учитывать следующие факторы, которые могут повлиять на цену:

- сезонные и иные колебания потребительского спроса на товары (работы, услуги);
- потеря товаром качества или каких-либо иных потребительских свойств;
- истечение или приближение даты истечения сроков годности или реализации товаров;
- маркетинговая политика, в том числе при продвижении на рынки новых товаров, не имеющих аналогов, а также при продвижении товаров (работ, услуг) на новые рынки;
- реализация опытных моделей и образцов товаров в целях ознакомления с ними потребителей.

И еще: определяя рыночные цены, нужно учитывать информацию о заключенных на момент реализации товара сделках с идентичными (однородными) товарами в сопоставимых условиях. При этом условия сделок признаются сопоставимыми, если различие между такими условиями либо существенно не влияет на цену таких товаров, работ или услуг, либо может быть учтено с помощью поправок (ст. 40 Налогового кодекса РФ). Добавим, что бремя доказывания того факта, что сделка заключена не по рыночной стоимости, лежит на налоговой инспекции.

Обратите внимание: графы 4 и 5 счета-фактуры, составленного при получении авансовых платежей под предстоящую поставку товаров (работ, услуг), могут не заполняться (см., например, Письмо Минфина России от 25 августа 2004 г. N 03-04-11/135).

15.9. Ставка и сумма налога

Соответствующие суммы НДС в счетах-фактурах выделяются отдельной строкой (п. 4 ст. 168 Налогового кодекса РФ).

Согласно ст. 166 Налогового кодекса РФ сумма налога при определении налоговой базы исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. При раздельном учете сумма НДС - это результат сложения сумм налогов, исчисляемых отдельно, - как соответствующие налоговым ставкам процентные доли соответствующих налоговых баз.

Ставки НДС зависят от того, какой товар продает организация или индивидуальный предприниматель, происходит или нет реализация за пределы таможенной территории РФ. В настоящее время действуют следующие ставки налога на добавленную стоимость (ст. 164 Налогового кодекса РФ):

- 0 процентов - применяется в отношении операций, перечисленных в п. 1 ст. 164 Налогового кодекса РФ. В частности, при экспорте товаров (за исключением нефти, включая стабильный газовый конденсат, природный газ, которые экспортируются на территории государств - участников СНГ). Конечно, при условии подтверждения факта экспорта в соответствии с гл. 21 Налогового кодекса РФ, а также работ (услуг) по сопровождению, транспортировке, погрузке и перегрузке экспортируемых товаров за пределы таможенной территории РФ и в других случаях;

- 10 процентов - применяется при реализации отдельных видов продовольственных товаров (скот и птица в живом весе, мясо и мясопродукты, молоко и молокопродукты, яйца, сахар, соль, хлеб и др.), товаров для детей. А также периодических печатных изданий, если таковые не носят рекламного или эротического характера, книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, за исключением книжной продукции рекламного и эротического характера, и др., отдельных видов медицинских товаров отечественного и зарубежного производства;

- 18 процентов - применяется по всем остальным товарам, а также работам и услугам, не перечисленным в п. п. 1, 2 и 4 ст. 164 Налогового кодекса РФ.

При получении предоплаты, а также в случае, когда организация или предприниматель выступают налоговыми агентами, применяются так называемые расчетные ставки НДС. При этом налоговая ставка определяется как процентное отношение налоговой ставки к налоговой базе, принятой за 100 и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки (п. 4 ст. 164 Налогового кодекса РФ). То есть, если предоплата получена за товары, которые облагаются по ставке 18 процентов, расчетная ставка НДС составит 18%/118%.

В декларации по НДС при отражении налога с сумм предоплат указывается налоговая ставка 18/118 или 10/110 процентов. В счетах-фактурах, оформляемых при получении предоплат, следует указывать ту же ставку.

При реализации льготированных по НДС товаров (работ, услуг), а также при освобождении организаций и индивидуальных предпринимателей согласно ст. 145 Налогового кодекса РФ от исполнения обязанностей налогоплательщика счета-фактуры выставляются без выделения в них соответствующих сумм НДС. При этом в счетах-фактурах делается надпись или ставится штамп "Без налога (НДС)" (п. 5 ст. 168 Налогового кодекса РФ).

15.10. Страна происхождения и таможенная декларация

15.10.1. Импортные товары

В соответствии с п. 5 ст. 169 Налогового кодекса РФ сведения о стране происхождения товара и номере таможенной декларации указываются в отношении товаров, страной происхождения которых Российская Федерация не является.

Организации или предприниматели указанные сведения могут получить из грузовой таможенной декларации (ГТД). Этот документ оформляется в соответствии с Приказом ГТК России от 17 февраля 2003 г. N 169.

Номер ГТД указывается в графе 7 грузовой таможенной декларации (ТД1) и на всех добавочных листах (ТД2). Номер ГТД имеет строго определенную структуру. В нем зашифрованы таможенный пост, в котором товар был выпущен в свободное обращение (первые восемь цифр), дата оформления ГТД (день, месяц, год) (это еще шесть цифр через слэш) и собственно номер ГТД, присвоенный таможенным органом, производящим выпуск товара в свободное обращение (последние семь цифр).

Обратите внимание: налогоплательщик, который импортировал товар, в особом порядке должен сформировать номер ГТД, указываемый в счете-фактуре при его реализации.

Помимо собственно номера ГТД, через дробь необходимо указать порядковый номер товара, указываемый в графе 32 ГТД основного или добавочного листа. Этот порядок установлен совместным Приказом ГТК России и МНС России от 23 июня 2000 г. N 543/БГ-3-11/240.

Страна происхождения каждого конкретного товара указывается в виде кода в графе 34 ГТД. Этот код соответствует Общероссийскому классификатору стран мира. Добавим, что, по мнению чиновников, если в графе 11 указан номер таможенной декларации, но отсутствует порядковый номер товара из графы 32 основного или добавочного листа таможенной декларации либо из списка товаров, то такой счет-фактура не может быть использован для вычета. Такое мнение высказано в Письме ФНС России от 18 июля 2006 г. N 03-1-03/1334@.

Добавим, что заполнять графы "Страна происхождения" и "Номер таможенной декларации" необходимо даже в том случае, если организация не импортировала продаваемые ей товары, а приобрела их на внутреннем рынке. Поэтому при реализации импортных товаров, приобретенных у российских поставщиков, информацию о стране происхождения и номере грузовой таможенной декларации нужно проставить из выставленного счета-фактуры. В этом случае продавец несет ответственность за соответствие указанных сведений о ГТД и стране происхождения в предъявляемых им счетах-фактурах сведениям в ранее полученных счетах-фактурах и других товаросопроводительных документах.

А если сведения, указанные в графах 10 и 11 счета-фактуры, содержат ошибочные данные или отсутствуют вовсе, является ли это нарушением? Чиновники, конечно, настаивают, что это нарушение.

Однако есть примеры судебных решений, подтверждающих, что организация или предприниматель, реализующие указанные товары, не могут нести ответственность за отсутствие или неверное указание соответствующих данных в полученных счетах-фактурах. Скажем, к такому выводу пришел ФАС Восточно-Сибирского округа в Постановлении от 18 сентября 2006 г. N A19-1650/06-50-Ф02-4782/06-С1 по делу N A19-1650/06-50. В данном решении служители Фемиды указали, что организация приобрела товар, импортный товар, предназначенный для дальнейшей реализации. Поставщик выставил фирме счет-фактуру, не содержащую сведений о стране происхождения товара и номере грузовой таможенной декларации. Поэтому отсутствие соответствующих сведений в счете-фактуре, выставленном поставщиком в адрес плательщика, не является основанием для отказа в вычете НДС, уплаченного данному поставщику.

Аналогичные выводы содержат Постановления ФАС Центрального округа от 28 августа 2006 г. по делу N A09-17128/05-13, ФАС Поволжского округа от 19 июля 2006 г. по делу N A65-14052/05-CA2-8.

15.10.2. Российские товары

Если организация или индивидуальный предприниматель продают товары отечественного производства, графы "Страна происхождения" и "Номер грузовой таможенной декларации" заполнять необходимости нет. Тут ставят прочерки. Дело в том, что Налоговый кодекс обязывает вносить в указанные графы сведения только в отношении реализации импортных товаров (п. 5 ст. 169 Налогового кодекса РФ).

Впрочем, если поставщик все же укажет в графе 10 счета-фактуры "Российская Федерация", то нарушением это не будет. Налогоплательщик вправе будет принять НДС к вычету по этому счету-фактуре. Подтверждают это как чиновники (Письмо УМНС России по г. Москве от 23 декабря 2003 г. N 24-11/71015 "О заполнении счетов-фактур"), так и арбитражные суды (Постановления ФАС Северо-Западного округа от 17 марта 2003 г. по делу N A52/2652/2002/2, от 18 декабря 2003 г. N A56-14258/03).

15.10.3. Работы и услуги

Если организация или предприниматель реализуют работы и услуги, то графы "Страна происхождения" и "Номер ГТД" заполнять не надо. Как и в случае продажи российских товаров, в счете-фактуре стоит проставить прочерки, так как ГТД на работы и услуги просто-напросто не составляется.

15.11. Подписи

Пункт 6 ст. 169 Налогового кодекса РФ определяет, что счет-фактура должен быть подписан руководителем и главным бухгалтером организации либо иными лицами, уполномоченными на то приказом (иным распорядительным документом) по организации или доверенностью от имени организации. Выглядеть этот приказ может так:

ООО "Продэкспорт"

Приказ N 1
от 1 января 2008 г.

"О назначении лиц, имеющих право подписывать счета-фактуры"

Разрешить подписывать счета-фактуры за:

1. Руководителя ООО "Продэкспорт" заместителю генерального директора Сливенко Татьяне Александровне.
2. Главного бухгалтера бухгалтеру Рожковой Валентине Ивановне.

Генеральный директор

Кошкарев М.Д.

При выставлении счета-фактуры индивидуальным предпринимателем счет-фактура подписывается индивидуальным предпринимателем с указанием реквизитов свидетельства о государственной регистрации этого индивидуального предпринимателя.

Обратите внимание, на счете-фактуре должна быть проставлена подпись должностного лица. Использование факсимильного воспроизведения подписи с помощью механического или иного копирования на счете-фактуре не допускается (Письмо ФНС России от 7 апреля 2005 г. N 03-1-03/557/11).

Судебная практика в данном случае противоречива. По мнению одних судей, факсимильное воспроизведение подписей руководителя и главного бухгалтера организации-поставщика на счете-фактуре не препятствует вычету НДС. К такому выводу не раз приходили судьи - в Постановлениях ФАС Московского округа от 15 мая 2006 г., 11 мая 2006 г. по делу N КА-А40/2894-06, ФАС Западно-Сибирского округа от 1 июня 2005 г. по делу N Ф04-3163/2005(11544-А46-3).

Другие же суды поддерживают чиновников в их требованиях. В качестве примера можно привести Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 20 июля 2005 г. N A19-2073/05-5-Ф02-3384/05-С1, ФАС Дальневосточного округа от 2 ноября 2005 г. N Ф03-А51/05-2/3488.

Добавим, что в Постановлении N 914 приведена "типовая" форма счета-фактуры, в которой присутствует расшифровка подписей лица, его подписавшего. Однако подобного требования не содержится в ст. 169 Налогового кодекса РФ. Несмотря на это, чиновники отказывают в вычете по

тем счетам-фактурам, которые подобных расшифровок не содержат. Скажем, по мнению Минфина России, высказанному в Письме от 5 апреля 2004 г. N 04-03-1/54, подпись подразумевает не только наличие росчерка должностного лица, но и указание его фамилии и инициалов.

Надо сказать, что арбитражная практика по данной спорной проблеме достаточно противоречивая. Так, ФАС Северо-Кавказского округа в Постановлении от 26 мая 2004 г. по делу N Ф08-2202/2004-858А указывал, что "расшифровка подписей на счете-фактуре вытекает из требований нормы права, направленной на установление того обстоятельства, что счет-фактура должен быть подписан надлежащим лицом".

А в Постановлении ФАС Дальневосточного округа от 14 августа 2003 г. N Ф03-А59/03-2/1841 суд привел такие аргументы: согласно ст. 9 Федерального закона "О бухгалтерском учете" все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться первичными учетными документами. Эти бумаги должны содержать все обязательные реквизиты, в том числе и подписи руководителя и главного бухгалтера. Требование о расшифровке личных подписей содержится в п. 13 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности (утв. Приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. N 34н).

Аналогичные выводы содержатся также в Постановлениях ФАС Московского округа от 3 августа 2006 г. по делу N КА-А41/7230-06-п, ФАС Уральского округа от 12 февраля 2007 г. по делу N Ф09-11778/06-С2.

Доводы чиновников и некоторых судей несостоятельны. Во-первых, счет-фактура не является первичным документом. Ведь в ст. 9 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" сказано: первичные документы - это те, на основании которых в учете отражают хозяйственные операции. Счет-фактура же служит лишь для того, чтобы принять НДС к вычету. Во-вторых, как мы уже не раз подчеркивали, в п. 2 ст. 169 Налогового кодекса РФ четко указано, что "невыполнение требований к счету-фактуре, не предусмотренных пунктами 5 и 6 статьи 169 Налогового кодекса РФ, не может являться основанием для отказа принять к вычету суммы налога, предъявленные продавцом". Расшифровки подписи ст. 169 Налогового кодекса РФ не предусмотрено. Более того, в соответствии с п. 5 ст. 3 Налогового кодекса РФ "ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы... в ином порядке, чем это определено настоящим Кодексом".

К счастью, арбитражная практика знает много примеров, когда налогоплательщикам удавалось доказать абсурдность требований инспекторов. В качестве примера можно привести Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 7 февраля 2007 г. N А19-11894/06-9-30-Ф02-229/07-С1. Суд принял сторону налогоплательщика, указав, что расшифровка подписи прямо не установлена в числе обязательных реквизитов, перечисленных в ст. 169 Налогового кодекса РФ. Поэтому отсутствие расшифровки подписей руководителя и главного бухгалтера не может служить основанием отказа в вычете НДС. Такая же позиция изложена в Постановлениях ФАС Московского округа от 3 июня 2003 г. по делу N КА-А40/2899-03, Северо-Западного округа от 17 марта 2003 г. по делу N А42-6317/02-С3, Западно-Сибирского округа от 14 июля 2003 г. по делу N Ф04/3275-868/А46-2003.

Для тех, кто не хочет спорить с проверяющими инспекторами, можно посоветовать приводить расшифровку подписей лиц, завизировавших счет-фактуру. Но если такой расшифровки у вас не будет, помните, что и по такому документу организация или предприниматель вправе зачесть сумму НДС.

Глава 16. ЖУРНАЛЫ УЧЕТА СЧЕТОВ-ФАКТУР

Согласно п. 3 ст. 169 Налогового кодекса РФ налогоплательщик обязан вести журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур. Правила ведения журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж утверждены Постановлением Правительства РФ N 914 (далее - Правила).

16.1. Журнал учета полученных счетов-фактур

В журнале учета полученных счетов-фактур покупатель обязан хранить счета-фактуры, полученные от поставщиков и прочих контрагентов. Типовой формы журнала учета полученных счетов-фактур ни в Постановлении Правительства РФ N 914, ни в каком-либо другом нормативном документе нет.

Журнал предназначен для учета счетов-фактур по мере их поступления от продавцов. Поэтому налогоплательщик в журнале должен зафиксировать дату поступления счета-фактуры, что позволит избежать разногласий и вопросов, почему налог по тому или иному счету-фактуре был предъявлен к вычету позднее периода, в котором он выписан и оплачен. Именно такого мнения придерживается Минфин России.

Если счет-фактура поступает в следующем налоговом периоде (например, если счет-фактура пересылается почтой), то и к вычету НДС можно принять только в том периоде, когда счет-фактура получен организацией.

В журнале учета полученных счетов-фактур могут храниться счета-фактуры по товарам (работам, услугам), приобретенным как собственно для самой организации, так и в целях выполнения ею комиссионного или агентского поручения.

Кроме того, в этом же журнале хранятся счета-фактуры, полученные от продавцов по товарам (выполненным работам, оказанным услугам), приобретенным для выполнения строительно-монтажных работ для собственного потребления. В журнале учета счетов-фактур полученных подлежат регистрации и хранятся наравне со счетами-фактурами грузовые таможенные декларации или их копии, заверенные в установленном порядке, по ввезенным на территорию РФ товарам в режиме импорта.

Правилами предусмотрено хранение в журнале полученных счетов-фактур и платежных документов по приобретенным услугам по найму жилых помещений, проездных документов, включая услуги по предоставлению в поездах постельных принадлежностей в период служебной командировки работников организации. При этом в перечисленных документах сумма налога на добавленную стоимость должна быть выделена отдельной строкой.

Организация вправе самостоятельно разработать регистр учета полученных счетов-фактур. Этот документ, по нашему мнению, можно утвердить в приложении к приказу об учетной политике организации. Во многих программных продуктах журнал учета полученных счетов-фактур формируется автоматически.

Если организация ведет журналы учета полученных счетов-фактур с помощью компьютерной программы, указанные регистры необходимо вывести на бумажный носитель, пронумеровать и прошнуровать. При этом налогоплательщик вправе сам решить, за какой период будет формироваться журнал учета счетов-фактур. Это может быть как месяц, так и квартал, и год.

А можно ли игнорировать требования Правил и не вести журнал учета счетов-фактур полученных? Можно. Дело в том, что ответственности за неведение этого регистра не установлено. Во всяком случае, именно к такому выводу приходят арбитражные суды. В качестве примера можно привести Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 3 августа 2005 г. по делу N Ф04-4932/2005(13558-А46-6). Судьи в упомянутом деле пришли к выводу: т.к. Правила ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок, книг продаж при расчетах по НДС согласно п. 1 ст. 1 Налогового кодекса РФ не относятся к актам законодательства о налогах и сборах, то они не могут дополнять и подменять соответствующие нормы Налогового кодекса РФ.

Между тем Налоговым кодексом РФ не предусмотрена ответственность за отсутствие журналов учета счетов-фактур и книг продаж (покупок). В связи с чем их отсутствие или непредставление налоговому органу не может служить основанием для начисления сумм НДС и привлечения налогоплательщика к ответственности в виде штрафа за неполную уплату указанного налога по ст. 122 Налогового кодекса РФ.

Аналогичные выводы содержатся и в Постановлении ФАС Поволжского округа от 12 августа 2004 г. N А 72-1310/04-8/182.

16.2. Журнал учета выставленных счетов-фактур

В соответствии с п. 1 Правил продавца обязаны вести журнал учета выставленных счетов-фактур, в котором хранятся выставленные счета-фактуры. Типовая форма журнала учета выданных счетов-фактур, так же как и полученных счетов-фактур, отсутствует.

Во избежание разногласий с налоговыми инспекторами при проверках мы рекомендуем самостоятельно разработать и утвердить в учетной политике форму журнала. Во многих программных продуктах предусмотрено автоматическое формирование журнала учета выставленных счетов-фактур.

Основных требований к порядку ведения журнала учета выданных счетов-фактур Правилами установлено не так много. Во-первых, страницы журнала регистрации счетов-фактур выданных должны быть пронумерованы. Во-вторых, журнал регистрации должен быть прошнурован.

Если организация ведет журналы учета выданных счетов-фактур с помощью компьютерной программы, указанные регистры необходимо вывести на бумажный носитель, пронумеровать и прошнуровать.

При этом налогоплательщик вправе сам решить, за какой период будет формироваться журнал учета счетов-фактур. Это может быть как месяц, так и квартал, и год.

За неведение журнала учета выставленных счетов-фактур ответственность также не предусмотрена (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 8 января 2003 г. N А21-5687/02-

С1). Ведь эти документы не являются ни первичными, ни регистрами бухгалтерского учета. Штраф в данном случае грозит по ст. 126 Налогового кодекса РФ - это 50 руб. за каждый документ.

16.3. Книги покупок и продаж

16.3.1. Как заполнить книгу покупок

В книге покупок регистрируются счета-фактуры, выставленные продавцами. На основании книги покупок бухгалтер определяет сумму НДС, которую можно поставить к вычету в соответствующем налоговом периоде (месяце или квартале). Форма книги покупок приведена в Приложении N 2 к Правилам. Книга покупок может вестись в электронном виде или на бумаге.

Сразу предупредим: наказать за несоответствие формы книги покупок налоговики не могут. За такое нарушение просто нет ответственности. Впрочем, за отсутствие книг покупок также нельзя наказать по ст. 120 (Постановления ФАС Северо-Западного округа от 6 августа 2004 г. N А56-37983/03, ФАС Поволжского округа от 3 июля 2001 г. N А55-2319/01-1).

Ведение книги покупок во многом облегчает формирование налоговой декларации по НДС за конкретный налоговый период, ведь суммы НДС, указанные в книге покупок, должны совпадать с суммами НДС, предъявляемыми к вычету по данным налоговой декларации.

Регистрация счетов-фактур в книге покупок производится налогоплательщиком при одновременном выполнении следующих условий:

- приобретаемые товары (работы, услуги) предназначены для осуществления операций, облагаемых НДС, или для перепродажи;
- товары (работы, услуги) приняты налогоплательщиком на учет;
- счет-фактура, полученный от поставщика товаров, работ, услуг, оформлен в соответствии с требованиями ст. 169 Налогового кодекса РФ.

Счета-фактуры, полученные от продавцов, подлежат регистрации в книге покупок в хронологическом порядке по мере принятия на учет приобретаемых товаров (выполненных работ, оказанных услуг). В отдельных случаях еще одним условием является факт оплаты. Перечислим их:

- 1) импорт товаров (п. 1 ст. 172 Налогового кодекса РФ);
- 2) применение вычета налоговым агентом по удержанному и уплаченному в качестве налогового агента НДС (п. 1 ст. 172 Налогового кодекса РФ);
- 3) возврат аванса при изменении условий или расторжении договора, а также вычет НДС, уплаченного по товарам, возвращенным покупателями (п. 5 ст. 172 Налогового кодекса РФ);
- 4) выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления (п. 6 ст. 171, п. 5 ст. 172 Налогового кодекса РФ);
- 5) вычет НДС по командировкам и представительским расходам (п. 7 ст. 171 Налогового кодекса РФ);
- 6) вычет НДС правопреемником при реорганизации (ст. 162.1 Налогового кодекса РФ).

Не всегда у организации-покупателя имеется возможность произвести оплату в этих случаях полностью. Погашать задолженность перед поставщиком покупатель может в несколько этапов. Глава 21 Налогового кодекса РФ не содержит требований о том, чтобы оплата производилась сразу в размере 100 процентов. Поэтому при частичной оплате товаров и при выполнении других обязательных условий налогоплательщик вправе зачесть сумму налога в размере, фактически перечисленном продавцу.

При частичной оплате принятых на учет товаров (выполненных работ, оказанных услуг) регистрация счета-фактуры в книге покупок производится по каждой сумме, перечисленной продавцу в порядке частичной оплаты. В этом случае в книге покупок у каждой суммы необходимо сделать пометку "частичная оплата". Следовательно, регистрировать такой счет-фактуру в книге покупок необходимо столько раз, сколько раз по нему была произведена оплата до его полной оплаты. Отметим, что регистрация в книге покупок счетов-фактур с одинаковыми реквизитами допускается только в случаях перечисления средств в порядке частичной оплаты и только в случаях, когда для применения налогового вычета необходимо выполнить условие фактической оплаты товаров (работ, услуг) (п. 9 Правил).

Для того чтобы организация могла зарегистрировать счет-фактуру в книге покупок, необходимо проверить правильность заполнения счета-фактуры в соответствии со ст. 169 Налогового кодекса РФ, так как именно в этой статье предусмотрены все необходимые сведения, позволяющие налогоплательщику воспользоваться правом на применение налогового вычета по НДС. Кроме того, не подлежат регистрации в книге покупок счета-фактуры, имеющие подчистки и помарки. Любые исправления, внесенные в счета-фактуры, должны быть заверены подписью руководителя и печатью продавца с указанием даты внесения исправления.

Также в книге покупок при отгрузке товаров (выполнении работ, оказании услуг) будут зарегистрированы счета-фактуры, выписанные и зарегистрированные продавцами в книге продаж

при получении предоплаты, относящейся к указанным товарам (работам, услугам), и счета-фактуры, составленные налогоплательщиком, исполняющим обязанность налогового агента в соответствии со ст. 161 Налогового кодекса РФ.

Помимо счетов-фактур в книге покупок регистрируются грузовые таможенные декларации на ввозимые товары и платежные документы, подтверждающие фактическую уплату таможенному органу налога на добавленную стоимость. Достаточно часто таможенная стоимость подлежит корректировке, что влечет за собой увеличение таможенной стоимости товара, которая и положена в основу исчисления пошлин и налогов, взимаемых таможенными органами. А это означает, что увеличивается и сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая уплате в бюджет.

При ввозе товаров из Республики Беларусь в книгу покупок надо регистрировать заявление о ввозе товаров с отметкой налоговых органов об уплате НДС и реквизитами документов, подтверждающих фактическую уплату налога на добавленную стоимость (п. 10 Правил).

Нередки случаи, когда происходят изменения условий или полное расторжение договора. Как следствие, возникает возврат соответствующих сумм, полученных в счет предстоящих поставок товаров. В этом случае счета-фактуры, выписанные и зарегистрированные продавцами в книге продаж, регистрируются ими в книге покупок после отражения в учете соответствующих операций по корректировке в связи с отказом от товаров. Однако сделать это нужно не позднее одного года с момента отказа (п. 13 Правил).

В книге покупок не регистрируются счета-фактуры:

- с одинаковыми реквизитами;
- полученные при безвозмездной передаче товаров (выполнении работ, оказании услуг), включая основные средства и нематериальные активы;
- полученные участником биржи (брокером) при осуществлении операций купли-продажи иностранной валюты, ценных бумаг;
- полученные комиссионером (агентом) от комитента (принципала) по переданным для реализации товарам либо от продавца товаров, выписанные на имя комиссионера (агента);
- по денежным средствам, перечисленным продавцу в виде оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав;
- не соответствующие установленным нормам их заполнения (п. п. 9, 11, 13, 14 Правил).

Допускается ведение книги покупок в электронном виде. В этом случае по истечении налогового периода - календарного месяца или квартала - книга покупок (вместе с дополнительными листами) распечатывается, страницы пронумеровываются, прошнуровываются и скрепляются печатью. Причем оформить книгу покупок налогоплательщику рекомендуется не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Контроль над правильностью ведения книги покупок осуществляет руководитель организации или уполномоченное им лицо. Книга покупок хранится пять лет считая с момента последней записи (п. 15 Правил).

16.3.2. Внесение исправлений в книгу покупок

При необходимости внесения изменений в книгу покупок запись об аннулировании счета-фактуры производится в дополнительном листе книги покупок за налоговый период, в котором был зарегистрирован счет-фактура до внесения в него исправлений. Дополнительные листы книги покупок, составленные покупателем, являются неотъемлемой частью. Получается, что теперь любое исправление влечет за собой обязанность заполнения дополнительного листа.

Пункт 28 позволяет вести дополнительные листы в электронном виде. В этом случае они распечатываются и прикладываются соответственно к книге покупок или книге продаж за налоговый период, в котором был зарегистрирован счет-фактура до внесения в него исправлений. И затем приложенные дополнительные листы пронумеровываются с продолжением сквозной нумерации страниц книги покупок или книги продаж, прошнуровываются и скрепляются печатью.

Форма дополнительного листа к книге покупок приведена в Приложении 4 к Постановлению Правительства N 914.

Итак, если обнаружена ошибка в счете-фактуре, нужно заполнить дополнительный лист к книге покупок. По мнению чиновников Минфина России, высказанному в Письме от 27 июля 2006 г. N 03-04-09/14, при этом неважно, какой реквизит счета-фактуры заполнен неверно или отсутствует.

Обратите внимание: в дополнительном листе книги покупок делается только одна запись: аннулируется счет-фактура, который содержит неточные или неправильные сведения. Делается это в том периоде, когда документ с ошибкой был зарегистрирован в книге покупок.

В каком же периоде тогда регистрировать исправленный счет-фактуру? В самой книге покупок в том месяце или квартале, когда он получен от продавца. Так считают чиновники (Письмо

ФНС России от 6 сентября 2006 г. N ММ-6-03/896@). Получается, что право на вычет появляется только в том периоде, когда внесены исправления в счет-фактуру. То есть, скажем, вычет НДС по неправильному счету-фактуре произвели в июне, а исправили ошибку только в сентябре. По логике фискалов, неправильный счет-фактура аннулирован в дополнительном листе за июнь, а новый счет-фактура зарегистрирован только в книге покупок за сентябрь. Получается, что в июне покупатель занизил НДС, подлежащий уплате в бюджет. А раз так, то фирме придется платить пени за период с июня по сентябрь.

Такая позиция чиновников представляется достаточно спорной. Во-первых, Налоговый кодекс РФ не запрещает принимать к вычету НДС по исправленному счету-фактуре в том периоде, в котором он был выписан изначально. Во-вторых, согласно п. 8 ст. 169 Налогового кодекса РФ Правительство РФ может только разрабатывать порядок ведения журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж. Определять, когда организация может принимать налог к вычету, не в его компетенции.

То есть покупатель, так же как и продавец, вправе исправить ошибку в том периоде, к которому относится исправленный счет-фактура. Для этого в дополнительный лист к книге покупок сначала вносятся данные о счете-фактуре, подлежащем аннулированию, а следом - показатели правильного счета-фактуры. Однако не исключено, что отстаивать такую точку зрения придется в арбитражном суде.

Итак, при заполнении дополнительных листов книги покупок необходимо сначала внести итоговые данные по графам 7, 8а, 8б, 9а, 9б, 10, 11а, 11б и 12 из книги покупок за соответствующий налоговый период (месяц, квартал), в котором был зарегистрирован счет-фактура до внесения в него исправлений, в строку "Итого". В случае последующих внесений исправлений, в книгу покупок за один и тот же налоговый период в строку "Итого" переносятся итоговые данные по графам 7, 8а, 8б, 9а, 9б, 10, 11а, 11б и 12 из предыдущего дополнительного листа книги покупок.

Затем в графах с 7 по 12 производятся записи по счетам-фактурам, подлежащие аннулированию. А графы с 1 по 6 заполняются аналогично оформлению книги покупок.

В строке "Всего" подводятся итоги по графам 7, 8а, 8б, 9а, 9б, 10, 11а, 11б и 12. Из показателей по строке "Итого" вычитают показатели подлежащих аннулированию записей по счетам-фактурам. Показатели по строке "Всего" используют для внесения изменений в налоговую декларацию по налогу на добавленную стоимость при обнаружении в текущем налоговом периоде ошибок, допущенных в истекшем налоговом периоде.

Пример. ЗАО "Полиграф" отчитывается по НДС ежемесячно. В июне 2008 г. организация обнаружила, что неправомерно приняла к вычету НДС по счету-фактуре, который был выставлен ей продавцом ООО "Буквица" и датирован 13 марта 2008 г. N 153. Чтобы исправить ситуацию, бухгалтер фирмы заполнил дополнительный лист к книге покупок за март 2008 г. Кроме того, подал уточненную декларацию по НДС за этот месяц.

Всего сумма покупок за март 2008 г. равна 1 054 920 руб., в том числе сумма, заявленная к вычету, составляет 160 920 руб. В счете-фактуре ООО "Буквица" сумма покупок равна 105 020 руб., а сумма НДС равна 16 020 руб.

ДОПОЛНИТЕЛЬНЫЙ ЛИСТ КНИГИ ПОКУПОК N 1

ЗАО "Полиграф"

Покупатель -----

Идентификационный номер и код причины постановки на учет
7715232385/771501001

налогоплательщика-покупателя -----

Налоговый период (месяц, квартал), год, в котором зарегистрирован
март 2008 г.

счет-фактура до внесения в него исправления, -----
5 июня 2008 г.

Дополнительный лист оформлен -----

Орлова

В.С. Орлова

Главный бухгалтер -----

(подпись)

(ф.и.о.)

Индивидуальный предприниматель _____

(подпись)

(ф.и.о.)

Реквизиты свидетельства о государственной

Может случиться, что организация или предприниматель обнаружат незарегистрированный счет-фактуру за прошедший налоговый период. В этом случае возникает вопрос: как же заполнять дополнительный лист книги покупок? Ведь, по сути, аннулировать ничего не нужно. Чиновники предлагают решить проблему так: оформить дополнительный лист книги покупок нужно за тот налоговый период, в котором такой счет-фактура был получен (Письмо ФНС России N ММ-6-03/896@). Также необходимо будет подать уточненную налоговую декларацию.

16.3.3. Порядок заполнения книги продаж

Обязанность по ведению книги продаж возложена на продавцов товаров (работ, услуг). Форма книги продаж приведена в Приложении N 3 к Постановлению Правительства РФ N 914, где и определены порядок и правила ее оформления.

Книге продаж соответствует журнал учета выставленных счетов-фактур. Книга продаж предназначена для регистрации счетов-фактур, а также лент контрольно-кассовой техники, бланков строгой отчетности, составляемых продавцом при совершении операций, признаваемых объектом обложения НДС. Регистрации в книге продаж подлежат также счета-фактуры, выставленные по операциям, не подлежащим налогообложению или освобождаемым от налогообложения.

Книга продаж служит основанием для заполнения налоговой декларации по НДС за соответствующий налоговый период, ведь суммы, указанные в книге продаж, должны соответствовать суммам, отраженным в налоговой декларации.

Записи в книге продаж отражаются в момент возникновения обязательств у налогоплательщика исчислить и уплатить сумму налога на добавленную стоимость в бюджет.

В одном экземпляре в книге продаж регистрируются счета-фактуры, составляемые продавцами на сумму процентов по векселям, товарному кредиту в части, превышающей размер процента, рассчитанного в соответствии со ставкой рефинансирования Банка России, штрафных санкций и т.д.; счет-фактура на указанные суммы выписывается в одном экземпляре, так как у покупателя отсутствует необходимость в получении счета-фактуры (ведь зачет НДС с этих сумм он не сможет).

Кроме того, в книге продаж подлежат регистрации счета-фактуры, выписанные получателем финансовой помощи, денежных средств на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов либо иначе связанных с оплатой товаров (выполнения работ, оказания услуг), а также страховых выплат по договорам страхования риска неисполнения договорных обязательств.

Продавцы, выполняющие работы и оказывающие платные услуги непосредственно населению без применения контрольно-кассовой техники, но с выдачей документов строгой отчетности, в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, регистрируют в книге продаж вместо счетов-фактур документы строгой отчетности. Правилами ведения книги продаж предусмотрена регистрация суммарных данных документов строгой отчетности на основании описи, составленной по итогам продаж за календарный месяц.

При реализации товаров (работ, услуг) в книге продаж регистрируются ленты контрольно-кассовой техники. Если реализуются товары (работы, услуги) населению за наличный расчет, то ленты ККТ служат основанием для исчисления сумм НДС. Если реализуются товары (работы, услуги) за наличный расчет организациям или индивидуальным предпринимателям, то в книге продаж регистрируются и счет-фактура, и чек ККТ, причем НДС дважды не выделяется.

Организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие посреднические операции в интересах другого лица по договорам поручения, комиссии либо агентским договорам, регистрируют в книге продаж счета-фактуры только на сумму своего вознаграждения. Счета-фактуры, выставляемые покупателям при реализации товаров в рамках посреднических договоров, в книге продаж не регистрируются. В то же время собственники товара (комитент, принципал), реализующие товары через посредников, регистрируют в книге продаж выданные комиссионеру (агенту) счета-фактуры, в которых отражены показатели счетов-фактур, выставленных комиссионером (агентом) покупателю. Доверители (принципалы), реализующие товары по договору поручения (агентскому договору), предусматривающему продажу товаров от имени доверителя (принципала), регистрируют в книге продаж счета-фактуры, выставленные покупателю.

Счета-фактуры по строительно-монтажным работам, выполненным организацией для собственного потребления, составляются в момент определения налоговой базы в соответствии с правилами п. 10 ст. 167 Налогового кодекса РФ. Эти счета-фактуры следует регистрировать в книге продаж в последний день месяца каждого налогового периода (п. 25 Правил).

При необходимости восстановить сумму НДС по построенному объекту недвижимости (напомним, что ее согласно п. 6 ст. 171 Налогового кодекса РФ восстанавливают в течение десяти лет ежегодно в размере 1/10) в книге продаж НДС нужно указать в декабре, собрав суммы налога за весь календарный год (п. 16 Правил).

Отметим, что счета-фактуры, имеющие подчистки и помарки, не регистрируются в книге продаж. Все внесенные изменения и исправления в счетах-фактурах должны быть заверены подписью руководителя и печатью продавца с указанием даты внесения исправления.

16.3.4. Порядок внесения изменений в книгу продаж

Так же как и в случае с книгой покупок, любые исправления в книге продаж оформляются на отдельном листе. Формы таких листов приведены соответственно в Приложениях 4 и 5 к Правилам.

В дополнительном листе книги продаж за тот месяц или квартал, когда был выписан счет-фактура с ошибкой, делаются две записи. Сначала аннулируют неправильный счет-фактуру, а следом регистрируют исправленный вариант. Тем более что так же написано и в Составе показателей дополнительного листа книги продаж. Если неправильно подсчитан НДС, нужно будет подать уточненную декларацию. А если сумма налога увеличилась, то заплатить в бюджет недоимку и пени.

Пример. ЗАО "Полиграф" отгрузило ООО "Компакт" партию на сумму 141 600 руб. (в том числе НДС - 21 600 руб.). Поставщик выписал счет-фактуру за N 54, датированный 11 апреля 2008 г. Согласно условиям договора покупатель может рассчитывать на 15-процентную скидку, если оплатит товар в течение двух месяцев с момента отгрузки. Что и было сделано 23 мая 2008 г. В этом случае ЗАО "Полиграф" должно переделать отгрузочные документы, где указать новую цену с учетом скидки на товар.

Также в мае надо заполнить дополнительный лист книги продаж за апрель 2008 г.

Добавим, что всего в книге продаж за апрель 2008 г. было зарегистрировано счетов-фактур на общую сумму 1 463 200 руб. (в том числе НДС - 223 200 руб.)

Дополнительный лист книги продаж выглядит так:

ДОПОЛНИТЕЛЬНЫЙ ЛИСТ КНИГИ ПРОДАЖ N 1

ЗАО "Полиграф"

Продавец -----
Идентификационный номер и код причины постановки на учет
7715232385/771501001
налогоплательщика-покупателя -----
Налоговый период (месяц, квартал), год, в котором зарегистрирован
апрель 2008 г.
счет-фактура до внесения в него исправления, -----
23 мая 2008 г.
Дополнительный лист оформлен -----

Орлова В.С. Орлова
Главный бухгалтер -----
(подпись) (ф.и.о.)
Индивидуальный предприниматель -----
(подпись) (ф.и.о.)

Реквизиты свидетельства о государственной
регистрации индивидуального предпринимателя -----

16.4. Порядок регистрации счетов-фактур в различных ситуациях

16.4.1. Покупка основных средств

Счета-фактуры по приобретенным основным средствам и нематериальным активам подлежат регистрации в книге покупок после принятия на учет основных средств и нематериальных активов (п. 1 ст. 172 Налогового кодекса РФ).

Обратите внимание: "входной" НДС по основным средствам, которые требуют монтажа, принимается к вычету в тот момент, когда их отражают на счете 07. То есть в этот момент счет-фактуру можно зарегистрировать в книге покупок.

Что касается "входного" НДС по основным средствам, не требующим монтажа, то по-прежнему не совсем ясно, можно ли принять к вычету налог, если объект учтен на счет 08 "Вложения во внеоборотные активы". Да, можно. Ведь то же оборудование к установке при передаче в монтаж переводится со счета 07 на счет 08. А НДС по такому оборудованию к моменту его перевода на счет 08 уже принят к вычету. Поэтому логично предположить, что при постановке на счет 08 вычет НДС возможен. Если же налоговики будут упорствовать, всегда можно обратиться в суд. Как показывает арбитражная практика, в данном вопросе судьи на стороне налогоплательщиков (см., например, Постановление ФАС Уральского округа от 17 февраля 2005 г. по делу N Ф09-317/05-АК).

16.4.2. Составление счетов-фактур налоговыми агентами

На налогового агента возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов (п. 1 ст. 24 Налогового кодекса РФ).

В соответствии со ст. 161 Налогового кодекса РФ организации и индивидуальные предприниматели признаются налоговыми агентами по НДС в следующих случаях:

- при приобретении на территории РФ товаров (работ, услуг) у иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков (налоговым агентом признается покупатель указанных товаров (работ, услуг));

- при аренде федерального имущества, имущества субъектов РФ и муниципального имущества (налоговым агентом признается арендатор указанного имущества);

- при реализации конфискованного имущества, бесхозных ценностей, а также ценностей, перешедших по праву наследования к государству (налоговым агентом признается лицо, уполномоченное осуществлять реализацию указанного имущества);

- при реализации на территории РФ товаров иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков (при осуществлении предпринимательской деятельности с участием в расчетах на основе договоров поручения, договоров комиссии или агентских договоров с указанными иностранными лицами).

Рассмотрим каждый из вышеперечисленных случаев подробно.

Приобретение товаров (работ, услуг) у иностранного лица

В соответствии с п. 1 ст. 161 Налогового кодекса РФ при продаже товаров (работ, услуг), местом реализации которых является территория Российской Федерации, налогоплательщиками - иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, налоговая база определяется как сумма дохода от реализации этих товаров (работ, услуг) с учетом НДС. То есть организация или предприниматель, которые приобретают на территории РФ товары (работы, услуги) у иностранного юридического лица, не имеющего постоянного представительства, обязаны рассчитать и перечислить в бюджет суммы НДС.

При этом налоговые агенты обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить в бюджет соответствующую сумму налога вне зависимости от того, исполняют ли они обязанности налогоплательщика, связанные с исчислением и уплатой налога, и иные обязанности, установленные гл. 21 Налогового кодекса РФ. Таким образом, организации и предприниматели, применяющие специальные налоговые режимы в соответствии с гл. 26.1, 26.2 и 26.3 Налогового кодекса РФ или получившие освобождение от обязанности по исчислению и уплате НДС в силу ст. 145 Налогового кодекса РФ, выполняют точно такие же функции налогового агента, как и остальные.

Налоговый агент должен определять налоговую базу отдельно при совершении каждой операции по приобретению товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации с учетом настоящей главы. Сумму налога необходимо удержать из доходов, выплачиваемых иностранному юридическому лицу. Налог рассчитывается по ставкам, определенным как процентное отношение соответствующей налоговой ставки, установленной п. п. 2 и 3 ст. 164 Налогового кодекса РФ (10 или 18%), к налоговой базе, принятой за 100 процентов и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки.

Банк, обслуживающий налогового агента, не вправе принимать от него поручение на перевод денежных средств в пользу иностранных юридических лиц, не состоящих на налоговом учете в РФ, если налоговый агент не представил в банк также поручение на уплату налога с открытого в этом банке счета при достаточности денежных средств для уплаты всей суммы налога (п. 4 ст. 174 Налогового кодекса РФ).

Отметим, что налоговый агент не вправе уплатить сумму налога за счет собственных средств.

В том случае, если расчеты между налоговым агентом и иностранной организацией осуществляются в иностранной валюте, налоговая база определяется путем пересчета расходов налогового агента в иностранной валюте в рубли по курсу Банка России на дату перечисления денежных средств. Такой порядок расчета налога не зависит от того, признаются или нет плательщиками НДС организация или предприниматель.

Если организация одновременно является и налоговым агентом, и плательщиком НДС, то она имеет право предъявить к вычету те суммы НДС, которые она как налоговый агент удержала из доходов иностранного продавца (из суммы арендной платы) и уплатила в бюджет. В том случае, если налоговый агент авансом перечисляет средства на приобретение ценностей, к вычету удержанная и уплаченная в бюджет сумма налога на добавленную стоимость будет принята только после получения материальных ценностей (работ, услуг), используемых в деятельности, облагаемой налогом на добавленную стоимость, или предназначенных для дальнейшей перепродажи. Если же расчеты производятся уже после того, как товары получены, то налоговый агент, перечисливший НДС в бюджет в этом же периоде, вправе предъявить его к вычету (Письмо Минфина России от 15 июля 2004 г. N 03-04-08/43).

Налоговый кодекс РФ не обязывает налогового агента выписывать счета-фактуры и регистрировать их в книгах покупок и продаж. Однако, во-первых, нельзя не принимать во внимание тот факт, что эти книги являются основанием для заполнения декларации по НДС, а также для применения налоговых вычетов. Во-вторых, обязанность регистрировать выписанные счета-фактуры в книге продаж при исполнении обязанностей налоговых агентов не так давно закреплена в п. 16 Правил.

Счет-фактуру нужно составлять в двух экземплярах на полную сумму выручки, подлежащую перечислению иностранному лицу, с выделением суммы налога. При этом на счете-фактуре делается пометка "Уплата за иностранное лицо".

Второй экземпляр составленного счета-фактуры хранится у налогового агента как у поставщика в журнале учета выставленных счетов-фактур (как основание для начисления НДС) и подлежит регистрации в книге продаж с пометкой "Уплата налога налоговым агентом" в момент фактического перечисления средств иностранному поставщику.

Первый экземпляр счета-фактуры хранится у налогового агента как у покупателя в журнале учета полученных счетов-фактур и является основанием для применения налоговых вычетов в порядке, установленном налоговым законодательством (он регистрируется в книге покупок в том периоде, когда вы получаете право на вычет НДС).

Рассмотрим вышеописанный порядок на примере.

Пример. Иностранная компания "Gerr" (Великобритания), не состоящая на учете в налоговых органах РФ, оказала юридические услуги российской фирме ООО "Альфа" на сумму 200 000 руб. Российская компания перечислила иностранной организации 169 492 руб., а сумму 30 508 руб. одновременно уплатила в бюджет в качестве НДС. Счет-фактура выглядит так:

234 2 февраля 2008 г.

СЧЕТ-ФАКТУРА N --- от "---" ----- (1)
компания "Gerr"

Продавец ----- (2)
UK London Kamer st. 123

Адрес ----- (2а)

ИНН/КПП продавца ----- (2б)

Грузоотправитель и его адрес ----- (3)

Грузополучатель и его адрес ----- (4)

К платежно-расчетному документу N _____ от _____ (5)
ООО "Альфа"

Покупатель ----- (6)

113280, г. Москва, ул. Сухонская, д. 40

Адрес ----- (6а)

7719372584/771901001

ИНН/КПП покупателя ----- (6б)

Руководитель организации	Петров	Петров В.А.	Главный бухгалтер	Калиниченко	Калиниченко С.А.
	-----	-----	-----	-----	-----
	(подпись)	(ф.и.о.)		(подпись)	(ф.и.о.)

Аренда государственного и муниципального имущества

В п. 3 ст. 161 Налогового кодекса РФ установлено, что при предоставлении на территории Российской Федерации органами государственной власти и управления и органами местного самоуправления в аренду федерального имущества, имущества субъектов Российской Федерации и муниципального имущества налоговый агент обязан исчислить и заплатить в бюджет сумму НДС. При этом налоговая база определяется как сумма арендной платы с учетом НДС. Сумма налога, подлежащая исчислению и уплате в бюджет, определяется как и в предыдущем случае.

Налоговая база определяется налоговым агентом отдельно по каждому арендованному объекту имущества. В этом случае налоговыми агентами признаются арендаторы указанного имущества. В то же время обращаем ваше внимание, что сам факт аренды государственного или муниципального имущества еще не означает, что налогоплательщик признается налоговым агентом. Из смысла п. 3 ст. 161 Налогового кодекса РФ следует, что налогоплательщик будет налоговым агентом лишь в том случае, если федеральное имущество, имущество субъектов РФ и муниципальное имущество предоставляется ему в аренду непосредственно органами государственной власти и управления, местного самоуправления или уполномоченными ими на то лицами. Например, если арендодателем будет комитет по управлению имуществом, департамент недвижимости и т.д.

Кроме того, организация может также признаваться налоговым агентом по НДС в случае, если заключается трехсторонний договор аренды между арендодателем, балансодержателем и органами государственной власти (местного самоуправления).

В том случае, если государственное имущество сдается по договорам субаренды или аренды, заключенным непосредственно самим балансодержателем, в чьем оперативном ведении и управлении находится государственное имущество (без участия органов государственной власти и местного самоуправления), обязанности исчислять и уплачивать в бюджет НДС в качестве налогового агента у налогоплательщика не возникает (см., например, Письма ФНС России от 14 февраля 2005 г. N 03-1-03/208/13 и от 2 июня 2005 г. N 03-1-03/926/11).

Несмотря на отсутствие требования составлять счет-фактуру при аренде государственного имущества, это стоит сделать. Хотя бы во избежание ненужных споров с представителями налоговых органов.

Счет-фактура должен быть зарегистрирован в книге продаж, а затем в книге покупок. При этом в нем должна быть сделана отметка "Аренда государственного (муниципального) имущества". Логичнее, как и в ранее рассмотренном случае с налоговым агентом по приобретению имущества у иностранного юридического лица, выписывать счет-фактуру в двух экземплярах. Один из них будет зарегистрирован в журнале счетов-фактур выданных и книге продаж, а второй будет храниться в журнале регистрации счетов-фактур полученных и книге покупок по мере принятия расходов.

Отметим, что Конституционный Суд РФ в Определении от 2 октября 2003 г. N 384-О указал, что при аренде государственного и муниципального имущества вычеты могут предоставляться на основании документов, подтверждающих уплату налога. Но, на наш взгляд, организации не составит труда выставить счет-фактуру. Тем более что на его основании производятся записи в книге покупок и книге продаж, которые, в свою очередь, служат своего рода регистрами по НДС.

Порядок заполнения счета-фактуры лицами, арендующими федеральное имущество, имущество субъектов Российской Федерации или муниципальное имущество у органов государственной власти и управления и органов местного самоуправления, аналогичен приведенному выше.

16.4.3. Составление счета-фактуры комиссионером (поверенным, агентом)

В соответствии с п. 1 ст. 156 Налогового кодекса РФ налогоплательщики при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договора комиссии определяют налоговую базу по НДС как сумму дохода, полученную ими в виде вознаграждений (любых иных доходов) при исполнении любого из посреднических договоров.

Таким образом, комиссионер не включает в налогооблагаемый оборот по НДС сумму полученных от покупателя денежных средств, подлежащую перечислению комитенту. Ответственность за перечисление НДС в бюджет с денежных средств, поступивших от покупателя, возлагается на комитента.

Согласно ст. 999 части второй Гражданского кодекса РФ по исполнению поручения комиссионер обязан представить комитенту отчет и передать ему все полученное по договору комиссии. Однако в Гражданском кодексе РФ не установлено специальных требований к форме и срокам представления отчета комиссионера, поэтому стороны договора могут их согласовать на

свое усмотрение (ст. 421 Гражданского кодекса РФ). Для того чтобы комитент мог своевременно исполнить свои обязательства перед бюджетом по НДС, комиссионеру необходимо представлять отчет не реже чем 1 раз в месяц. В данном случае лучше всего воспользоваться нормой ст. 316 Налогового кодекса РФ, в соответствии с которой комитент обязан в течение трех дней с момента окончания отчетного периода, в котором произошла такая реализация, известить комитента о дате реализации принадлежавшего ему имущества.

При исполнении договоров поручения, комиссии или агентского договора, выставляя счета-фактуры, необходимо учитывать, что посредник (комиссионер, поверенный, агент) действует во взаимоотношениях с третьим лицом от своего имени или от имени доверителя, принципала. В этой связи при предъявлении счетов-фактур следует принимать во внимание общий порядок их оформления.

При реализации товаров (работ, услуг) по договору поручения счет-фактура от имени доверителя выставляется на имя покупателя.

При реализации посредником, выступающим от своего имени, товаров (работ, услуг) комитента, принципала счет-фактура выставляется посредником в двух экземплярах от своего имени. Один экземпляр передается покупателю, второй подшивается в журнал учета выставленных счетов-фактур без регистрации его в книге продаж. Комитент (принципал), в свою очередь, выставляет счет-фактуру на имя посредника. В книге покупок посредника этот счет-фактура не регистрируется.

Показатели счета-фактуры, выставленного посредником покупателю, отражаются в счете-фактуре, выставляемом комитентом (принципалом) посреднику и регистрируемом в книге продаж у комитента (принципала).

Посредник выставляет доверителю, комитенту, принципалу отдельный счет-фактуру на сумму своего вознаграждения по договору поручения, комиссии, агентскому договору. Этот счет-фактура регистрируется в установленном порядке у поверенного, комиссионера, агента в книге продаж, а у доверителя, комитента, принципала - в книге покупок.

При приобретении товаров (работ, услуг) через поверенного (агента) основанием у доверителя (принципала) для вычета налога на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам) является счет-фактура, выставляемый продавцом на имя доверителя (принципала). Если счет-фактура выставлен продавцом на имя комиссионера (агента), то основанием у комитента (принципала) для принятия НДС к вычету является счет-фактура, полученный от посредника. Счет-фактура выставляется посредником комитенту, принципалу с отражением показателей из счета-фактуры, выставленного продавцом посреднику. Оба счета-фактуры у посредника в книге покупок и книге продаж не регистрируются.

Пример. ООО "Бета" по договору комиссии с ООО "Альфа" реализует от своего имени партию товара (линолеум). Покупателем является ЗАО "Дельта". Счет-фактура будет иметь следующий вид:

200 2 февраля 2008 г.

СЧЕТ-ФАКТУРА N --- от "---" ----- (1)
ООО "Бета"

Продавец ----- (2)

118225, г. Москва, ул. Земляной вал, 54

Адрес ----- (2а)

7713001535/771301001

ИНН/КПП продавца ----- (2б)

он же

Грузоотправитель и его адрес ----- (3)

ЗАО "Дельта", 113789, г. Москва,

Грузополучатель и его адрес ----- (4)

ул. Бакунинская, 53

К платежно-расчетному документу N _____ от _____ (5)

ЗАО "Дельта"

Покупатель ----- (6)

113789, г. Москва, ул. Бакунинская, 53

Адрес ----- (6а)

7733372584/773301001

ИНН/КПП покупателя ----- (6б)

Руководитель организации	Петров	Петров В.А.	Главный бухгалтер	Калиниченко	Калиниченко С.А.
	-----	-----	-----	-----	-----
	(подпись)	(ф.и.о.)		(подпись)	(ф.и.о.)

16.4.4. Составление счета-фактуры при реализации предприятия в целом как имущественного комплекса

При продаже предприятия в целом как имущественного комплекса возникает объект налогообложения НДС. Поскольку право собственности на предприятие переходит от продавца к покупателю только в момент государственной регистрации права собственности на предприятие, то, соответственно, обязанность исчислить и заплатить НДС у продавца возникнет в том отчетном (налоговом) периоде, когда будет произведена государственная регистрация.

В соответствии с п. 4 ст. 158 Налогового кодекса РФ продавцом предприятия составляется сводный счет-фактура с указанием в графе "Всего с НДС" цены, по которой предприятие продано. При этом в сводном счете-фактуре выделяются в самостоятельные позиции основные средства, нематериальные активы, прочие виды имущества производственного и непроизводственного назначения, сумма дебиторской задолженности, стоимость ценных бумаг и другие позиции активов баланса. К сводному счету-фактуре прилагается акт инвентаризации.

Согласно п. 2 ст. 158 Налогового кодекса РФ в случае, если цена, по которой предприятие продано, ниже балансовой стоимости реализованного имущества, для целей налогообложения применяется поправочный коэффициент, рассчитанный как отношение цены реализации предприятия к балансовой стоимости указанного имущества.

$$K = Ц / Сб,$$

где К - поправочный коэффициент;

Ц - цена реализации предприятия;

Сб - балансовая стоимость имущества.

В случае если цена, по которой предприятие продано, выше балансовой стоимости реализованного имущества, для целей налогообложения применяется поправочный коэффициент. Он рассчитывается как отношение цены реализации предприятия, уменьшенной на балансовую стоимость дебиторской задолженности (и на стоимость ценных бумаг, если не принято решение об их переоценке), к балансовой стоимости реализованного имущества, уменьшенной на балансовую стоимость дебиторской задолженности (и на стоимость ценных бумаг, если не принято решение об их переоценке). В этом случае поправочный коэффициент к сумме дебиторской задолженности (и стоимости ценных бумаг) не применяется.

В этом случае поправочный коэффициент будет рассчитан следующим образом:

$$K = (Ц - Дз) / (Сб - Дз),$$

где Ц - цена реализации предприятия;

Дз - дебиторская задолженность;

Сб - балансовая стоимость имущества.

В сводном счете-фактуре цена каждого вида имущества принимается равной произведению его балансовой стоимости и поправочного коэффициента.

По каждому виду имущества, реализация которого облагается налогом, в графах "Ставка НДС" и "Сумма НДС" указываются соответственно расчетная налоговая ставка в размере 15,25% и сумма налога, определенная как соответствующая расчетной налоговой ставке в размере 15,25% процентная доля налоговой базы.

Выставленный продавцом счет-фактура подлежит регистрации в журнале учета счетов-фактур выданных и в книге продаж в зависимости от принятой учетной политики.

Покупатель не может учесть приобретенное предприятие как единый объект, поскольку в его состав включается не только разнородное имущество, но и имущественные права. Поэтому учет этого предприятия как объекта недвижимости организацией-покупателем невозможен. Каждый актив, приобретаемый в составе единого имущественного комплекса - предприятия, покупатель должен учесть в своем балансе строго в соответствии с его принадлежностью и классификацией (основные средства, нематериальные активы, запасы и т.д.).

На величину приобретенной с предприятием дебиторской задолженности и взятых на себя обязательств по погашению кредиторской задолженности увеличиваются соответствующие балансовые показатели организации-покупателя. Оприходование приобретенных в составе имущественного комплекса ценностей и имущественных прав производится по стоимости их оценки, отраженной в передаточном акте, а также с учетом сопутствующих расходов, увеличивающих себестоимость их приобретения.

Пример. На балансе ООО "Альфа" числится имущество на сумму 1 000 000 руб., в том числе:

- основные средства остаточной стоимостью 300 000 руб.;
- продукция, облагаемая НДС по ставке 18%, стоимостью 500 000 руб.;
- товары, облагаемые НДС по ставке 10%, стоимостью 100 000 руб.;
- ценные бумаги стоимостью 40 000 руб.;
- дебиторская задолженность на сумму 60 000 руб.

Предприятие было продано за 1 200 000 руб. Ценные бумаги, которые находятся на балансе предприятия, не переоценивались.

Поправочный коэффициент в этом случае рассчитывается без учета стоимости дебиторской задолженности и ценных бумаг.

$(1\ 200\ 000\ \text{руб.} - 40\ 000\ \text{руб.} - 60\ 000\ \text{руб.}) / (1\ 000\ 000\ \text{руб.} - 40\ 000\ \text{руб.} - 60\ 000\ \text{руб.}) = 1,2222$.

Сумма НДС, которую необходимо исчислить при продаже каждого вида имущества:

- по основным средствам - 55 915 руб. (300 000 руб. x 1,2222 x 15,25%);
- по продукции, облагаемой НДС по ставке 18%, - 93 192 руб. (500 000 руб. x 1,2222 x 15,25%);
- по товарам, облагаемым НДС по ставке 10%, - 11 109 руб. (100 000 руб. x 1,2222 x 9,09%);
- по ценным бумагам НДС не начисляется;
- по дебиторской задолженности (поправочный коэффициент не применяется) - 9150 руб. (60 000 руб. x 15,25%).

Общая сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, составляет 169 366 руб. (55 915 + 93 192 + 11 109 + 9150).

При реализации имущественного комплекса ООО "Альфа" составляет сводный счет-фактуру. В нем нужно указать цену каждого вида имущества с учетом поправочного коэффициента и соответствующую сумму налога. К сводному счету-фактуре прилагается акт инвентаризации.

16.4.5. Составление счетов-фактур при получении оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг)

Согласно п. 1 ст. 154 Налогового кодекса РФ при получении налогоплательщиком оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг) налоговая база определяется исходя из суммы полученной оплаты с учетом налога. Единственное исключение сделано лишь для авансов, полученных в счет предстоящих поставок товаров, длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше шести месяцев. Согласно п. 13 ст. 167 Налогового кодекса РФ претендовать на право не исчислять НДС с авансов могут лишь те экспортеры, которые производят товары, перечисленные в Перечнях, утвержденных Постановлениями Правительства РФ от 21 августа 2001 г. N 602 и от 16 июля 2003 г. N 432.

В соответствии с п. 18 Правил продавец при получении денежных средств в виде оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав составляет счет-фактуру, который регистрирует в книге продаж.

Счет-фактура на аванс выписывается в одном экземпляре и подлежит регистрации у продавца в журнале регистрации счетов-фактур выданных и книге продаж. Покупателю, перечислившему аванс, такой счет-фактура не передается. При этом обратите внимание, что получатель аванса в обязательном порядке должен заполнить графу "К расчетно-платежному документу", указав дату и номер платежного поручения или иного документа, подтверждающего поступление денежных средств.

При этом сумма НДС должна определяться расчетным методом. А налоговая ставка в этом случае будет равна процентному отношению налоговой ставки 10 или 18% к налоговой базе, принятой за 100 и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки (п. 4 ст. 164 Налогового кодекса РФ).

На основании п. 4 ст. 164 Налогового кодекса РФ при получении денежных средств в виде авансовых или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) сумма налога на добавленную стоимость определяется расчетным методом. Поэтому при составлении счета-фактуры по полученным авансам данная сумма налога отражается в графе 9 "Стоимость товаров (работ, услуг), всего с учетом налога", а графа 5 "Стоимость товаров (работ, услуг), всего без налога" не заполняется.

При отгрузке товаров (работ, услуг) продавец в соответствии с требованиями ст. 168 Налогового кодекса РФ выставляет в двух экземплярах счет-фактуру, один из которых передает покупателю, а второй регистрирует в журнале учета счетов-фактур выданных. Одновременно ранее выставленный счет-фактуру на аванс необходимо зарегистрировать в книге покупок.

Пример. ООО "Альфа" 2 февраля 2008 г. заключило с ООО "Бета" договор поставки товара стоимостью 118 000 руб., в том числе НДС - 18 000 руб. Договором предусмотрена предварительная оплата продукции в размере 100%. Аванс поступил на счет ООО "Альфа" 5 февраля. Товар отгружен 15 февраля. Налоговый период для ООО "Альфа" - календарный месяц.

В бухгалтерском учете ООО "Альфа" будут сформированы следующие проводки:

5 февраля 2008 г.:

Дебет 51 Кредит 62, субсчет "Авансы полученные"

- 118 000 руб. - отражено поступление аванса от ООО "Бета";

Дебет 62, субсчет "Авансы полученные", Кредит 68, субсчет "НДС"

- 18 000 руб. (118 000 руб. x 18/118) - отражено начисление НДС с суммы полученного аванса.

15 февраля 2008 г.:

Дебет 62 Кредит 90-1

- 118 000 руб. - отражена выручка от реализации товара;

Дебет 90-3 Кредит 68, субсчет "НДС"

- 18 000 руб. - отражено начисление НДС с реализованного товара;

Дебет 62, субсчет "Авансы полученные", Кредит 62

- 118 000 руб. - отражен зачет полученного аванса;

Дебет 68, субсчет "НДС", Кредит 62, субсчет "Авансы полученные"

- 18 000 руб. - отражено принятие к вычету НДС с полученного аванса.

При получении аванса в счет предстоящей поставки ООО "Альфа" оформит счет-фактуру следующим образом:

В отличие от организаций и индивидуальных предпринимателей, освобожденных от уплаты НДС по ст. 145 или пользующихся льготами по ст. 149 Налогового кодекса РФ, спецрежимники своим покупателям счета-фактуры не выставляют, так как данного требования не содержит Налоговый кодекс РФ.

Пример. ООО "Альфа" реализует медицинскую технику, подпадающую под Перечень Правительства РФ. Стоимость отгруженных товаров составляет 100 000 руб.

Счет-фактура будет оформлен следующим образом:

35 5 февраля 2008 г.
СЧЕТ-ФАКТУРА N --- от "---" ----- (1)
ООО "Альфа"
Продавец ----- (2)
113280, г. Москва, ул. Сухонская, д. 40
Адрес ----- (2а)
7719372584/771901001
ИНН/КПП продавца ----- (2б)
он же
Грузоотправитель и его адрес ----- (3)
ООО "Бета" 118225, г. Москва,
Грузополучатель и его адрес ----- (4)
ул. Земляной вал, 54

К платежно-расчетному документу N _____ от _____ (5)
ООО "Бета"
Покупатель ----- (6)
118225, г. Москва, ул. Земляной вал, 54
Адрес ----- (6а)
7713001535/771301001
ИНН/КПП покупателя ----- (6б)

Руководитель организации Петров Петров В.А. Калининченко Калининченко С.А.

(подпись) (ф.и.о.) Главный бухгалтер -----
(подпись) (ф.и.о.)

В соответствии с п. 5 ст. 173 Налогового кодекса РФ сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется следующими лицами в случае выставления ими покупателю счета-фактуры с выделением суммы налога:

1) лицами, не являющимися налогоплательщиками, или налогоплательщиками, освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога;

2) налогоплательщиками при реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению.

При этом сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, определяется как сумма налога, указанная в соответствующем счете-фактуре, переданном покупателю товаров (работ, услуг).

16.4.7. Составление счетов-фактур организациями,
выполняющими строительно-монтажные работы
для собственного потребления

При выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления налогоплательщик, производящий застройку, обязан уплатить НДС со стоимости выполненных работ. Налогооблагаемая база определяется как стоимость выполненных работ, исчисленная из всех фактических расходов налогоплательщика на их выполнение, включая расходы реорганизованной (реорганизуемой) организации (п. 2 ст. 159 Налогового кодекса РФ).

В соответствии с п. 10 ст. 167 Налогового кодекса РФ налогооблагаемая база определяется на последний день месяца каждого налогового периода. Именно на эту дату налогоплательщик должен будет составить счет-фактуру и зарегистрировать его в книге продаж (п. 25 Постановления Правительства РФ N 914).

Счет-фактуру необходимо выписать в двух экземплярах. Один из них будет храниться в журнале учета счетов-фактур выданных, а второй нужно будет подшить в журнал учета счетов-фактур полученных.

Пример. ООО "Альфа" построило собственными силами склад. Строительство было завершено в феврале (подписан акт приемки законченного строительством объекта - форма КС-11 и акт приемки законченного строительством объекта приемочной комиссией - форма КС-14). Величина расходов на строительство составила 3 000 000 руб., из них:

- материальные затраты - 1 800 000 руб., в том числе НДС - 274 576 руб. (материалы оплачены полностью);
- расходы на оплату труда рабочих, участвующих в процессе строительства, а также суммы единого социального налога, начисленного на оплату труда, - 1 000 000 руб.;
- суммы начисленной амортизации по основным средствам, использованным при строительстве объекта, - 200 000 руб.

Счет-фактура будет оформлен следующим образом:

35 5 февраля 2008 г.
СЧЕТ-ФАКТУРА N --- от "---" ----- (1)
ООО "Альфа"
Продавец ----- (2)
113280, г. Москва, ул. Сухонская, д. 40
Адрес ----- (2а)
7719372584/771901001
ИНН/КПП продавца ----- (2б)
 он же
Грузоотправитель и его адрес ----- (3)
 он же
Грузополучатель и его адрес ----- (4)
К платежно-расчетному документу N _____ от _____ (5)
 ООО "Альфа"
Покупатель ----- (6)
113280, г. Москва, ул. Сухонская, д. 40
Адрес ----- (6а)

7719372584/771901001

ИНН/КПП покупателя ----- (6б)

Руководитель организации	Петров	Петров В.А.	Главный бухгалтер	Калиниченко	Калиниченко С.А.
	-----	-----		-----	-----
	(подпись)	(ф.и.о.)		(подпись)	(ф.и.о.)

16.4.8. Если ведется торговля за наличный расчет

Согласно Федеральному закону от 22 мая 2003 г. N 54-ФЗ организации и индивидуальные предприниматели обязаны использовать ККТ, если продают товары, выполняют работы, оказывают услуги за наличные или с использованием платежных карт. Причем Закон не делает различий, кому продаются товары - физическим лицам, ПБОЮЛ или компаниям.

В п. 16 Правил написано: счета-фактуры, выданные продавцами при реализации товаров (выполнении работ, оказании услуг), передаче имущественных прав организациям и индивидуальным предпринимателям за наличный расчет, подлежат регистрации в книге продаж. При этом показания контрольных лент контрольно-кассовой техники регистрируются в книге продаж без учета сумм, указанных в соответствующих счетах-фактурах.

Хотя если организации и индивидуальные предприниматели продают товары, оказывают услуги или выполняют работы населению за наличный расчет, обязанности по оформлению расчетных документов и выставлению счетов-фактур считаются выполненными, если продавец выдал покупателю кассовый чек или иной документ установленной формы (п. 7 ст. 168 Налогового кодекса РФ).

В то же время одним из обязательных условий применения вычетов по НДС является наличие у покупателя надлежащим образом оформленного счета-фактуры (п. 3 ст. 168 Налогового кодекса РФ). Поэтому от того, кто покупает товар, и будет зависеть, должен ли будет продавец оформить счет-фактуру или ограничиться только выдачей покупателю кассового чека.

Товары (работы, услуги) продаются населению

По общему правилу любая хозяйственная операция должна быть оформлена первичными документами. При продаже товара за наличные населению налогоплательщик выдает кассовый чек, который и должен быть передан покупателю.

При расчетах с применением ККТ допускается составление сводного первичного учетного документа не реже одного раза в день. На основании этого допущения при расчетах с населением следует приходовать кассовую выручку в главную кассу предприятия один раз в день с оформлением одного приходного ордера на основании Z-отчета в соответствии с контрольно-кассовыми лентами, которые, в свою очередь, служат документом, подлежащим регистрации в книге продаж. Данная реализация является обезличенной и признается объектом обложения НДС и налогом с продаж в полном объеме для всех лиц, являющихся плательщиками этих налогов.

Помимо всего прочего, Z-отчет необходимо зарегистрировать в книге продаж. Обратите внимание, что регистрировать ленты контрольно-кассовой техники в журнале регистрации счетов-фактур выданных не нужно. В книге продаж итоговые показатели за день должны быть распределены по соответствующим налоговым ставкам.

В том случае, если налогоплательщик реализует одновременно закупленные собственные товары и товары, полученные по договору комиссии (агентскому договору), действуют несколько иные правила. Как мы уже говорили выше, полученные денежные средства за реализованный товар, не принадлежащий организации на праве собственности, не являются объектом исчисления налога на добавленную стоимость, поэтому с них организация не должна исчислять и уплачивать налог. Следовательно, в этой ситуации организация должна будет зарегистрировать в книге продаж сумму по Z-отчету лишь в части, приходящейся на собственный товар (работы, услуги). В этом случае налогоплательщику лучше всего вести отдельный учет поступлений наличной выручки. Этого можно достичь путем отдельного учета наличности по секциям. Современная ККТ позволяет пробивать кассовые чеки по секциям. А подтверждение того, что сумма по Z-отчету регистрируется не полностью, - это отчет комиссионера.

Товары (работы, услуги) реализуются юридическим лицам

При продаже товаров (работ, услуг) юридическим лицам за наличный расчет организации и индивидуальные предприниматели обязаны применять ККТ. Но в отличие от продажи товаров населению продажа товаров, выполнение работ или оказание услуг юридическим лицам не являются обезличенной реализацией и сопровождаются выписыванием накладной или акта, а в подтверждение поступления расчетов продавец помимо кассового чека должен выдать покупателю квитанцию к приходному кассовому ордеру. Для того чтобы покупатель мог принять уплаченный продавцу НДС к вычету, у него должен быть надлежащим образом оформленный счет-фактура. Поэтому обязанность продавца при продаже товара юридическому лицу или предпринимателю не может ограничиваться только выдачей кассового чека, как того требует п. 7 ст. 168 Налогового кодекса РФ. Заметим, что положения указанного пункта распространяются на продажу населению. Поэтому в соответствии с п. 3 ст. 168 Налогового кодекса РФ продавец

обязан выставить покупателю - юридическому лицу счет-фактуру. В этом случае в книге продаж регистрируется счет-фактура, а не контрольно-кассовая лента.

Налоговики предъявляют к покупкам за наличный расчет, по которым организация собирается применить налоговый вычет, еще ряд дополнительных требований. Скажем, требуют в графе "К платежно-расчетному документу" в счете-фактуре обязательно указывать реквизиты кассового чека (Письмо УМНС по г. Москве от 12 мая 2004 г. N 24-11/31529). Однако, как мы уже говорили, их требования в данном случае абсурдны.

Глава 17. ВОССТАНОВЛЕНИЕ НДС

Пункт 3 ст. 170 Налогового кодекса РФ гласит, что суммы НДС, принятые к вычету по товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, подлежат восстановлению в следующих случаях.

17.1. Передача имущества в уставный капитал

При передаче имущества, нематериальных активов и имущественных прав в качестве вклада в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ или паевых взносов в паевые фонды кооперативов нужно восстановить НДС.

При этом по основным средствам и нематериальным активам восстанавливать следует суммы налога в размере, пропорциональном их остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки. Восстановленный НДС вправе принять к вычету принимающая организация. Сумма восстановленного налога указывается в документах, которыми оформляется передача указанных имущества, нематериальных активов и имущественных прав.

Добавим, что в случаях, установленных п. 3 ст. 170 Налогового кодекса РФ (то есть в том числе и при передаче в уставный капитал), передающая сторона должна зарегистрировать в книге продаж тот счет-фактуру, на основании которого НДС ранее был принят к вычету. Счет-фактура регистрируется на сумму восстановленного НДС (п. 16 Правил). При этом вносить изменения в книгу покупок не нужно (Письмо Минфина России от 16 ноября 2006 г. N 03-04-09/22).

Однако получающая сторона должна зарегистрировать в книге покупок документы, на основании которых производится передача имущества (имущественного права), и хранить их (либо их копии) в журнале учета полученных счетов-фактур. Регистрация этих документов в книге покупок производится в момент возникновения права на налоговый вычет (п. п. 5, 8 Правил).

Пример. ООО "Альфа" является одним из учредителей ООО "Сигма". В качестве вклада в уставный капитал новой фирмы ООО "Альфа" внесло основное средство. Его балансовая стоимость составляет 800 000 руб. А сумма начисленной к моменту передачи в уставный капитал амортизации - 200 000 руб. Денежная оценка вклада составила 900 000 руб.

На счетах бухгалтерского учета ООО "Альфа" сделаны следующие записи:

Дебет 01, субсчет "Выбытие основных средств", Кредит 01, субсчет "Основные средства в эксплуатации"

- 800 000 руб. - списана первоначальная стоимость основного средства;

Дебет 02 Кредит 01, субсчет "Выбытие основных средств"

- 200 000 руб. - списана начисленная амортизация;

Дебет 76 Кредит 01, субсчет "Выбытие основных средств"

- 600 000 руб. (800 000 - 200 000) - списана остаточная стоимость основного средства;

Дебет 58 Кредит 76

- 900 000 руб. - отражен вклад в уставный капитал;

Дебет 76 Кредит 91, субсчет "Прочие доходы"

- 300 000 руб. (900 000 - 600 000) - отражено превышение договорной стоимости имущества над его остаточной стоимостью;

Дебет 91, субсчет "Прочие расходы", Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 108 000 руб. (600 000 руб. x 18%) - восстановлен НДС по основному средству, переданному в уставный капитал.

На счетах бухгалтерского учета ООО "Сигма" сделаны следующие записи:

Дебет 75 Кредит 80

- 900 000 руб. - отражена задолженность ООО "Альфа" по вкладу в уставный капитал;

Дебет 08 Кредит 75

- 792 000 руб. (900 000 - 108 000) - отражено основное средство по стоимости, согласованной учредителями, за вычетом НДС, который принимается к вычету;

Дебет 01 Кредит 08

- 792 000 руб. - принято к учету основное средство;

Дебет 19 Кредит 75

- 108 000 руб. - отражен НДС, восстановленный учредителем;
Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС", Кредит 19
- 108 000 руб. - принят к вычету НДС, восстановленный учредителем.

17.2. Использование товаров (работ, услуг) в операциях, которые не облагаются НДС

При использовании товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, и имущественных прав в операциях, которые не облагаются НДС, налог также подлежит восстановлению.

Исключение составляет только передача имущества и имущественных прав правопреемникам при реорганизации юридических лиц. Восстановить надо ту сумму НДС, которая ранее была принята к вычету. Однако в отношении основных средств и нематериальных активов восстанавливается налог, пропорциональный их остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки. Восстановленный НДС учитывается в составе прочих расходов, которые уменьшают доход при расчете налога на прибыль. Налог восстанавливают в том налоговом периоде, в котором товары (работы, услуги) и имущественные права были переданы или начинают использоваться налогоплательщиком для осуществления операций, не облагаемых НДС.

Пример. Организация с 1 января 2007 г. начала производить продукцию, которая не облагается НДС. По состоянию на 1 января 2007 г. остаточная стоимость основных средств организации составляет 4 500 000 руб. А стоимость материалов на складе - 200 000 руб. При приобретении этих ценностей НДС по ставке 18 процентов был принят к вычету.

В январе 2007 г. бухгалтер сделал в учете такие проводки:

Дебет 19 Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 846 000 руб. ((4 500 000 руб. + 200 000 руб.) x 18%) - восстановлен НДС по основным средствам и материалам;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС", Кредит 51

- 846 000 руб. - перечислен восстановленный НДС в бюджет;

Дебет 91, субсчет "Прочие расходы", Кредит 19

- 846 000 руб. - списан восстановленный НДС.

17.3. Переход на спецрежимы

При переходе налогоплательщика на упрощенную систему налогообложения или на уплату единого налога на вмененный доход суммы НДС, принятые к вычету, подлежат восстановлению в налоговом периоде, предшествующем переходу на указанные режимы.

Отметим, что при переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога НДС не восстанавливается.

Пример. Организация с 1 января 2008 г. уплачивает единый налог на вмененный доход. В 2007 г. организация не восстанавливала НДС по основным средствам и материальным запасам. По состоянию на 1 января 2008 г. остаточная стоимость основных средств организации составляет 5 000 000 руб. А стоимость материалов на складе - 800 000 руб. При приобретении этих ценностей НДС по ставке 18 процентов был принят к вычету.

В январе 2008 г. бухгалтер сделал в учете такие проводки:

Дебет 19 Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 1 044 000 руб. ((5 000 000 руб. + 800 000 руб.) x 18%) - восстановлен НДС по основным средствам и материалам;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС", Кредит 51

- 1 044 000 руб. - перечислен восстановленный НДС в бюджет;

Дебет 91, субсчет "Прочие расходы", Кредит 19

- 1 044 000 руб. - списан восстановленный НДС.

17.4. Когда НДС можно не восстанавливать

Добавим, что восстанавливать НДС нужно только в оговоренных законом случаях. То есть если обязанность по внесению в бюджет ранее принятых к зачету сумм НДС не предусмотрена Налоговым кодексом, то чиновники не вправе этого требовать. Во всяком случае, к такому выводу пришел ВАС РФ в Решении от 23 октября 2006 г. N 10652/06.

Суть дела в следующем. Организация оспаривала абз. 13 раздела "В целях применения статьи 171 НК РФ" Приложения к Письму Федеральной налоговой службы России от 19 октября 2005 г. N ММ-6-03/886@ (далее - Письмо ФНС России от 19.10.2005). Там разъяснялось, что

суммы налога, принятые налогоплательщиком к вычету в соответствии со ст. ст. 171, 172 Налогового кодекса РФ по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, приобретенным для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с гл. 21 Налогового кодекса РФ, но не использованным для указанных операций, должны быть восстановлены и уплачены в бюджет. Стоимость похищенного имущества должна возмещаться за счет виновных лиц с учетом налога на добавленную стоимость.

Организация полагает, что текст оспариваемого ей абзаца Приложения к Письму ФНС России от 19 октября 2005 г. содержит не соответствующее Налоговому кодексу РФ правило, незаконно возлагающее на налогоплательщика обязанность восстанавливать и уплачивать в бюджет суммы НДС, ранее принятые к зачету.

Судьи рассуждали так. В судебном заседании ФНС России заявила ходатайство о прекращении производства по делу, поскольку Письмо от 19 октября 2005 г. является сопроводительным Письмом ФНС России, которым до территориальных налоговых органов доведены Разъяснения по вопросам практики применения налогового законодательства, содержащиеся в Приложении к этому сопроводительному Письму. Такое Письмо не может рассматриваться в качестве нормативного правового акта, подлежащего оспариванию в судебном порядке. Данное Письмо не зарегистрировано в порядке, установленном для государственной регистрации нормативных правовых актов.

Минфин России поддержал ходатайство ФНС России, считая, что по своей сути Письмо ФНС от 19 октября 2005 г. носит информационный характер, уведомляющий налоговые органы о возникающих вопросах по применению налогового законодательства.

Однако, рассматривая дела об оспаривании нормативных правовых актов в области налогов и сборов, затрагивающих права и законные интересы лиц в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, суд не вправе ограничиваться формальным установлением соблюдения порядка принятия обжалуемого акта. Суд должен выяснить, рассчитан ли оспариваемый акт на многократное применение налоговыми органами при осуществлении функций налогового контроля, затрагивает ли он права налогоплательщиков, соответствует ли актам законодательства о налогах и сборах. При этом разрешение вопроса о том, носит ли тот или иной акт органа государственной власти, органа местного самоуправления, должностного лица нормативный характер, должно производиться независимо от его формы и других условий, например государственной регистрации, опубликования в официальном издании.

Само доведение до налоговых органов содержащихся в Приложении к Письму ФНС России от 19 октября 2005 г. Разъяснений с указанием учитывать их в работе свидетельствует об ориентировке налоговых органов на руководство содержащимися в Письме Разъяснениями ФНС России при применении положений гл. 21 Налогового кодекса РФ. Следовательно, такое Письмо рассчитано на многократное применение налоговыми органами, в том числе и при осуществлении функций налогового контроля, в процессе которого затрагиваются непосредственные права налогоплательщиков. При этом не имеет существенного значения форма изложения таких указаний налоговым органам, а также факт отсутствия их государственной регистрации и опубликования в официальном издании.

Таким образом, усматриваются основания рассматривать оспариваемое Письмо в качестве акта, имеющего нормативный характер.

Вместе с тем согласно п. 1 Положения о ФНС России (утв. Постановлением Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. N 506) ФНС России является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов.

ФНС России не наделена правами по изданию нормативных правовых актов по вопросам налогов и сборов.

Таким органом является Минфин России, которому в соответствии с Указом Президента РФ от 9 марта 2004 г. N 314 "О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти" переданы функции МНС России по принятию нормативных правовых актов в сфере налогов и сборов и ведению разъяснительной работы по законодательству о налогах и сборах, что предусмотрено и п. 1 ст. 4, п. 1 ст. 34.2 Налогового кодекса РФ.

В силу ст. 6 Налогового кодекса РФ нормативный правовой акт о налогах и сборах признается не соответствующим Налоговому кодексу РФ, если такой акт издан органом, не имеющим в соответствии с НК РФ права издавать подобного рода акты, либо издан с нарушением установленного порядка издания таких актов.

Таким образом, письмо ФНС России, имеющее характер нормативного правового акта, не соответствует Налоговому кодексу РФ, поскольку издано органом, не имеющим в соответствии с Налоговым кодексом РФ права издавать подобного рода акты.

Вместе с тем организация считает, что содержащееся в оспариваемом абзаце Приложения к Письму ФНС России от 19 октября 2005 г. указание о необходимости восстановления и уплаты в бюджет сумм НДС, ранее принятых к вычету по товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам и нематериальным активам, приобретенным для осуществления операций, признаваемых объектами НДС, но не использованным для указанных целей, не соответствует положениям гл. 21 Налогового кодекса РФ.

ФНС России, возражая против довода заявителя, ссылается на то, что оспариваемый абзац Приложения к Письму ФНС России от 19 октября 2005 г. касается случаев выявления при инвентаризации имущества недостач товаров.

При этом, как полагает ФНС России, обязанность налогоплательщика в этом случае восстанавливать сумму НДС, принятую к вычету при приобретении товаров, вытекает из ст. 171 Налогового кодекса РФ. Исходя из п. п. 1 и 2 этой статьи Налогового кодекса РФ суммы налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров, подлежат вычету из суммы налога, исчисленной к уплате в соответствии со ст. 166 Налогового кодекса РФ, при условии приобретения таких товаров для осуществления операций, признаваемых объектами обложения НДС, либо приобретения таких товаров для перепродажи.

Следовательно, по мнению ФНС России, в случае неиспользования таких товаров в указанных выше целях, в том числе и при выявлении недостачи товаров при инвентаризации, ранее принятые к вычету суммы НДС должны быть восстановлены и уплачены в бюджет.

Однако согласно ст. 23 Налогового кодекса РФ на налогоплательщике лежит обязанность уплачивать законно установленные налоги. Следовательно, обязанность по уплате в бюджет ранее правомерно принятой к зачету суммы НДС должна быть предусмотрена законом.

Пункт 3 ст. 170 Налогового кодекса РФ предусматривает случаи, при которых суммы налога, принятые к вычету налогоплательщиком по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, подлежат восстановлению.

Недостача товара, обнаруженная в процессе инвентаризации имущества, или имевшее место хищение товара к числу случаев, перечисленных в п. 3 ст. 170 НК РФ, не относятся.

Таким образом, оспариваемый абзац Приложения к Письму ФНС от 19 октября 2005 г. содержит правило, возлагающее на налогоплательщиков обязанность по внесению в бюджет ранее принятых к зачету сумм НДС, не предусмотренную Налоговым кодексом РФ.

С учетом изложенного суд пришел к выводу о наличии оснований для признания положения, содержащегося в абз. 13 раздела "В целях применения статьи 171 НК РФ" Приложения к Письму ФНС от 19 октября 2005 г. N ММ-6-03/886, недействующим.

Таким образом, получение вычетов по НДС, как мы уже отмечали, не поставлено в зависимость от самого факта реализации, а зависит от намерения налогоплательщика использовать приобретенные товары либо результаты работ (услуг) в деятельности, облагаемой НДС.

К примеру, если налогоплательщик занимается одним видом деятельности - производством и реализацией какого-либо продукта и его реализация облагается НДС, то очевидно, что сырье, приобретенное для производства этого продукта, приобретено для операций, облагаемых НДС, и в случае утраты этого продукта данная организация не обязана восстанавливать НДС по сырию.

17.5. Раздельный учет

Пункт 4 ст. 149 определяет: если организация одновременно осуществляет операции, как подлежащие налогообложению, так и те, которые льготированы, она обязана вести раздельный учет. В том числе и "входного" НДС по товарам, работам, услугам, которые используются в облагаемых и не облагаемых налогом операциях (п. 4 ст. 170 Налогового кодекса РФ).

Добавим, что конкретный порядок ведения раздельного учета налоговым законодательством не установлен. Поэтому организация вправе сама разработать принципы ведения такого учета и закрепить их в своей учетной политике.

Распределять нужно "входной" НДС только в том случае, если приобретенные товары (работы, услуги), имущественные права одновременно используются в деятельности, как облагаемой, так и не облагаемой НДС. И еще - когда невозможно однозначно определить, какая часть приобретенных товаров (работ, услуг) будет использована в деятельности, облагаемой НДС, а какая - в деятельности, не облагаемой этим налогом. Следовательно, нельзя считать, в каком размере "входной" НДС может быть предъявлен к вычету, а в каком - учтен в стоимости товаров (работ, услуг).

В этом случае Налоговый кодекс предписывает определять пропорцию исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), в общей стоимости товаров (работ, услуг), отгруженных за налоговый период. Исходя из этой пропорции часть "входного" налога принимается к вычету, а часть учитывается в стоимости приобретенных товаров (работ, услуг).

Обратите внимание: чиновники настаивают, что, рассчитывая пропорцию, стоимость товаров нужно брать без учета НДС. В частности, такое мнение было высказано в Письме МНС России от 13 мая 2004 г. N 03-1-08/1191/15@. Однако арбитражные суды с таким подходом не согласны. В качестве примера можно привести Постановления ФАС Московского округа от 15 июля 2003 г. N КА-А40/4710-03, ФАС Западно-Сибирского округа от 13 января 2005 г. по делу N Ф04-9499/2004(7826-А70-18), от 2 августа 2004 г. N Ф04-5288/2004(А45-3291-25).

Заметим, что при отсутствии отдельного учета сумма НДС по приобретенным товарам (работам, услугам) вычету не подлежит и в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций (налога на доходы физических лиц - если речь идет о предпринимателях), не включается. Сумма "входного" списывается за счет собственных средств (абз. 8 п. 4 ст. 170 Налогового кодекса РФ).

Впрочем, отдельный учет "входного" НДС можно не вести в те налоговые периоды, в которых доля совокупных производственных расходов на операции, не облагаемые НДС, меньше или равна 5 процентам от общей величины совокупных расходов на производство.

Но учтите, что при решении вопроса о необходимости ведения вами отдельного учета такие показатели, как стоимость отгруженных товаров (работ, услуг) или объемы выручки от не облагаемой НДС деятельности, не принимаются во внимание. В данном случае следует учитывать объем ваших затрат на осуществление не облагаемых НДС операций.

Следовательно, даже если доля выручки от не облагаемых НДС операций составляет меньше 3 процентов от общей выручки, но при этом расходы на осуществление этих операций превышают 5 процентов, вы не можете быть освобождены от ведения отдельного учета.

Глава 18. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ПОСРЕДНИКОВ И ЗАЛОГОДЕРЖАТЕЛЕЙ

В соответствии с п. 1 ст. 156 Налогового кодекса РФ налогоплательщики при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров поручения, договоров комиссии либо агентских договоров определяют налоговую базу по НДС как сумму дохода, полученную ими в виде вознаграждений (любых иных доходов) при исполнении любого из указанных договоров. Такой же порядок применяется при расчете налоговой базы при реализации залогодержателем в установленном законодательством Российской Федерации порядке предмета неустраиваемого залога, принадлежащего залогодателю.

Рассмотрим правила расчета НДС у посредников и залогодержателей.

18.1. Правовые основы посреднической деятельности и залога

Гражданское законодательство предусматривает четыре вида посреднических договоров: договор поручения, договор комиссии, агентский договор и договор транспортной экспедиции (при определенных условиях).

18.1.1. Договор поручения

По договору поручения поверенный принимает на себя обязательство совершить определенные юридические действия для доверителя от его имени и за его счет. Соответственно, и все права и обязанности по сделке возникают у доверителя (ст. 971 Гражданского кодекса РФ).

Согласно ст. 972 Гражданского кодекса РФ доверитель обязан уплатить поверенному вознаграждение, если это предусмотрено законодательством или договором поручения. Иными словами, договор поручения может вознаграждать и не предусматривать.

Статья 973 Гражданского кодекса РФ предписывает поверенному исполнять данное ему поручение в соответствии с указаниями доверителя. Указания доверителя должны быть правомерными, осуществимыми и конкретными. При этом поверенный вправе отступить от указаний доверителя, если по обстоятельствам дела это необходимо в интересах доверителя и поверенный не мог предварительно запросить доверителя либо не получил в разумный срок ответа на свой запрос. Однако поверенный обязан уведомить доверителя о допущенных отступлениях, как только уведомление станет возможным.

В обязанности поверенного входит:

- лично исполнять данное ему поручение или передоверить это другому лицу с согласия доверителя;
- сообщать доверителю по его требованию все сведения о ходе исполнения поручения;
- передавать доверителю без промедления все полученное по сделкам, совершенным во исполнение поручения;
- по исполнении поручения или при прекращении договора поручения до его исполнения без промедления вернуть доверителю доверенность, срок действия которой не истек, и

представить отчет с приложением оправдательных документов, если это требуется по условиям договора или характеру поручения.

В свою очередь, доверитель обязан:

- выдать поверенному доверенность (доверенности) на совершение юридических действий, предусмотренных договором поручения, за исключением случаев, когда полномочие поверенного явствует из обстановки, в которой он действует;

- возмещать поверенному понесенные издержки;

- обеспечивать поверенного средствами, необходимыми для исполнения поручения;

- без промедления принять от поверенного все исполненное им в соответствии с договором поручения;

- уплатить поверенному вознаграждение, если договор поручения является возмездным.

Согласно ст. 977 Гражданского кодекса РФ договор поручения прекращается вследствие:

- отмены поручения доверителем;

- отказа поверенного;

- смерти доверителя или поверенного, признания кого-либо из них недееспособным, ограниченно дееспособным или безвестно отсутствующим.

Если договор поручения прекращен до того, как поверенный полностью исполнил поручение, доверитель обязан возместить поверенному понесенные при исполнении поручения издержки, а также уплатить ему вознаграждение соразмерно выполненной им работе. Это правило не применяется к исполнению поверенным поручения после того, как он узнал или должен был узнать о прекращении поручения.

18.1.2. Договор комиссии

Теперь перейдем к договору комиссии. В соответствии со ст. 990 Гражданского кодекса РФ по договору комиссии одна сторона (комиссионер) обязуется по поручению другой стороны (комитента) за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента. По сделке, совершенной комиссионером с третьим лицом, приобретает права и становится обязанным комиссионер, хотя бы комитент и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по исполнению сделки. В этом основное отличие договора комиссии от договора поручения.

Договор комиссии заключают на определенный срок или без указания срока его действия, с указанием или без указания территории его исполнения, с обязательством комитента не предоставлять третьим лицам право совершать в его интересах и за его счет сделки, совершение которых поручено комиссионеру, или без такого обязательства, с условиями или без условий относительно ассортимента товаров, являющихся предметом комиссии.

Комитент обязан уплатить комиссионеру вознаграждение, а в случае, когда комиссионер принял на себя ручательство за исполнение сделки третьим лицом (делькредере), - также дополнительное вознаграждение в размере и в порядке, установленных в договоре комиссии. В этом еще одно отличие договора комиссии от договора поручения: договор комиссии безвозмездным быть не может.

Если комиссионер не исполнил договор по причинам, зависящим от комитента, у комиссионера сохраняется право на комиссионное вознаграждение, а также на возмещение понесенных расходов.

Поручение, которое принял на себя комиссионер, он обязан исполнить на наиболее выгодных для комитента условиях в соответствии с указаниями комитента, а при отсутствии в договоре комиссии таких указаний - в соответствии с обычаями делового оборота или иными обычно предъявляемыми требованиями. Если комиссионер совершил сделку на условиях, более выгодных, чем те, которые были указаны комитентом, дополнительная выгода делится между комитентом и комиссионером поровну, если иное не предусмотрено соглашением сторон.

Комиссионер не отвечает перед комитентом за неисполнение третьим лицом сделки, заключенной с ним за счет комитента. Исключение составляют случаи, когда комиссионер не проявил необходимой осмотрительности в выборе этого лица либо принял на себя ручательство за исполнение сделки (так называемое делькредере).

Комиссионер вправе в целях исполнения договора заключить договор субкомиссии с другим лицом, оставаясь ответственным за действия субкомиссионера перед комитентом. По договору субкомиссии комиссионер приобретает в отношении субкомиссионера права и обязанности комитента. Однако договором субкомиссия может быть запрещена.

Комиссионер может отступить от указаний комитента, если по обстоятельствам дела это необходимо в интересах комитента и комиссионер не мог предварительно запросить комитента либо не получил в разумный срок ответа на свой запрос. Но при этом комиссионер обязан уведомить комитента о допущенных отступлениях.

Если комиссионер продал имущество по цене ниже согласованной с комитентом, ему придется возместить комитенту разницу. Однако этого не нужно делать, если комиссионер докажет, что у него не было возможности продать имущество по согласованной цене и продажа по более низкой цене предупредила еще большие убытки. В случае, когда комиссионер был обязан предварительно запросить комитента, комиссионер должен также доказать, что он не имел возможности получить предварительно согласие комитента на отступление от его указаний.

А если комиссионер купил имущество по цене выше согласованной с комитентом, комитент, не желающий принять такую покупку, обязан заявить об этом комиссионеру в разумный срок по получении от него извещения о заключении сделки с третьим лицом. В противном случае покупка признается принятой комитентом. Если же комиссионер сообщил, что принимает разницу в цене на свой счет, комитент не вправе отказаться от заключенной для него сделки.

Важный нюанс для целей исчисления НДС: вещи, поступившие к комиссионеру от комитента либо приобретенные комиссионером за счет комитента, являются собственностью последнего (ст. 996 Гражданского кодекса РФ).

Комиссионер вправе удержать причитающиеся ему по договору комиссии суммы из всех сумм, поступивших к нему за счет комитента. Однако кредиторы комитента, пользующиеся в отношении очередности удовлетворения их требований преимуществом перед залогодержателями, не лишаются права на удовлетворение этих требований из удержанных комиссионером сумм.

Комиссионер отвечает перед комитентом за утрату, недостачу или повреждение находящегося у него имущества комитента.

Исполнив поручение, комиссионер обязан представить комитенту отчет и передать ему все полученное по договору комиссии. Комитент, имеющий возражения по отчету, должен сообщить о них комиссионеру в течение 30 дней со дня получения отчета, если соглашением сторон не установлен иной срок. В противном случае отчет при отсутствии иного соглашения считается принятым.

В свою очередь, комитент обязан:

- принять от комиссионера все исполненное по договору комиссии;
- осмотреть имущество, приобретенное для него комиссионером, и известить его об обнаруженных в этом имуществе недостатках;
- освободить комиссионера от обязательств, принятых им на себя перед третьим лицом, по исполнению комиссионного поручения;
- возместить комиссионеру израсходованные им на исполнение комиссионного поручения суммы.

Договор комиссии прекращается вследствие:

- отказа комитента от исполнения договора;
- отказа комиссионера от исполнения договора в случаях, предусмотренных законом или договором;
- смерти комиссионера, признания его недееспособным, ограниченно дееспособным или безвестно отсутствующим;
- признания индивидуального предпринимателя, являющегося комиссионером, несостоятельным (банкротом).

Согласно ст. 1003 Гражданского кодекса РФ комитент вправе в любое время отказаться от исполнения договора комиссии, отменив данное комиссионеру поручение. Но при этом комиссионер вправе требовать возмещения убытков, вызванных отменой поручения.

Комитент обязан выплатить комиссионеру вознаграждение за сделки, совершенные им до прекращения договора, а также возместить комиссионеру понесенные им до прекращения договора расходы.

Комиссионер же по ст. 1004 Гражданского кодекса РФ не имеет права, если иное не предусмотрено договором комиссии, отказаться от его исполнения, за исключением случая, когда договор заключен без указания срока его действия. В этом случае комиссионер должен уведомить комитента о прекращении договора не позднее чем за 30 дней, если более продолжительный срок уведомления не предусмотрен договором.

Комиссионер обязан принять меры, необходимые для обеспечения сохранности имущества комитента.

Комиссионер, отказавшийся от исполнения поручения, сохраняет право на комиссионное вознаграждение за сделки, совершенные им до прекращения договора, а также на возмещение понесенных до этого момента расходов. Однако в договоре может быть прописан иной порядок.

18.1.3. Агентский договор

Согласно ст. 1005 Гражданского кодекса РФ по агентскому договору одна сторона (агент) обязуется за вознаграждение совершать по поручению другой стороны (принципала) юридические

и иные действия от своего имени, но за счет принципала либо от имени и за счет принципала. Иными словами, агентский договор может быть подобен как договору поручения (если агент действует от имени принципала), так и договору комиссии (если агент действует от своего имени). Поэтому к отношениям, вытекающим из агентского договора, соответственно применяются правила, предусмотренные для договоров поручения и договоров комиссии, в зависимости от того, действует агент по условиям этого договора от имени принципала или от своего имени, если эти правила не противоречат положениям Гражданского кодекса РФ, посвященным агентскому договору, или существу такого договора.

По сделке, совершенной агентом с третьим лицом от своего имени и за счет принципала, приобретает права и становится обязанным агент, хотя бы принципал и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по исполнению сделки.

По сделке, совершенной агентом с третьим лицом от имени и за счет принципала, права и обязанности возникают непосредственно у принципала.

Агентский договор может быть заключен на определенный срок или без указания срока его действия.

Статья 1006 Гражданского кодекса РФ обязывает принципала уплатить агенту вознаграждение в размере и в порядке, установленных в агентском договоре.

При отсутствии в договоре условий о порядке уплаты агентского вознаграждения принципал обязан уплачивать вознаграждение в течение недели с момента представления ему агентом отчета за прошедший период, если из существа договора или обычаев делового оборота не вытекает иной порядок уплаты вознаграждения.

Отметим, что агентским договором может быть предусмотрено обязательство принципала не заключать аналогичных агентских договоров с другими агентами, действующими на определенной в договоре территории, либо воздерживаться от осуществления на этой территории самостоятельной деятельности, аналогичной деятельности, составляющей предмет агентского договора. Вместе с тем договором может быть предусмотрено обязательство агента не заключать с другими принципалами аналогичных агентских договоров, которые должны исполняться на территории, полностью или частично совпадающей с территорией, указанной в договоре.

В договоре нельзя прописать условия агентского договора, в силу которых агент вправе продавать товары, выполнять работы или оказывать услуги исключительно определенной категории покупателей (заказчиков) либо исключительно покупателям (заказчикам), имеющим место нахождения или место жительства на определенной территории.

В процессе исполнения агентского договора агент обязан представлять принципалу отчеты в порядке и в сроки, которые предусмотрены договором. При отсутствии в договоре соответствующих условий отчеты представляются агентом по мере исполнения им договора либо по окончании действия договора. К отчету агента должны быть приложены необходимые доказательства расходов, произведенных агентом за счет принципала, если иное не указано в договоре.

Если у принципала есть возражения по отчету агента, он должен сообщить о них агенту в течение 30 дней со дня получения отчета, если соглашением сторон не установлен иной срок. В противном случае отчет считается принятым принципалом.

Если это не запрещено договором, агент вправе в целях исполнения договора заключить субагентский договор с другим лицом, оставаясь ответственным за действия субагента перед принципалом. В агентском договоре может быть предусмотрена обязанность агента заключить субагентский договор с указанием или без указания конкретных условий такого договора.

Агентский договор прекращается вследствие:

- отказа одной из сторон от исполнения договора, заключенного без определения срока окончания его действия;
- смерти агента, признания его недееспособным, ограниченно дееспособным или безвестно отсутствующим;
- признания индивидуального предпринимателя, являющегося агентом, несостоятельным (банкротом).

18.1.4. Транспортная экспедиция

Согласно ст. 801 Гражданского кодекса РФ по договору транспортной экспедиции одна сторона (экспедитор) обязуется за вознаграждение и за счет другой стороны (клиента - грузоотправителя или грузополучателя) выполнить или организовать выполнение определенных договором экспедиции услуг, связанных с перевозкой груза. Договором транспортной экспедиции могут быть предусмотрены обязанности экспедитора организовать перевозку груза транспортом и по маршруту, которые избраны экспедитором или клиентом, обязанность экспедитора заключить от имени клиента или от своего имени договор (договоры) перевозки груза, обеспечить отправку и получение груза, а также другие обязанности, связанные с перевозкой. Минфин России в Письме

от 16 октября 2000 г. N 04-02-05/2 указал, что когда экспедитор организует перевозку, то оказывает посредническую услугу.

В качестве дополнительных услуг договором транспортной экспедиции может быть предусмотрено осуществление таких необходимых для доставки груза операций, как получение требующихся для экспорта или импорта документов, выполнение таможенных и иных формальностей, проверка количества и состояния груза, его погрузка и выгрузка, уплата пошлин, сборов и других расходов, возлагаемых на клиента, хранение груза, его получение в пункте назначения, а также выполнение иных операций и услуг, предусмотренных договором.

Договор транспортной экспедиции заключается в письменной форме. При этом клиент должен выдать экспедитору доверенность, если она необходима для выполнения его обязанностей.

Клиент обязан представить экспедитору документы и другую информацию о свойствах груза, об условиях его перевозки, а также иную информацию, необходимую для исполнения экспедитором обязанности, предусмотренной договором транспортной экспедиции. В свою очередь, экспедитор обязан сообщить клиенту об обнаруженных недостатках полученной информации, а в случае неполноты информации запросить у клиента необходимые дополнительные данные.

Пока клиент не предоставил необходимой информации, экспедитор вправе не приступать к исполнению соответствующих обязанностей. Клиент несет ответственность за убытки, причиненные экспедитору в связи с нарушением обязанности по предоставлению информации.

Если из договора транспортной экспедиции не следует, что экспедитор должен исполнить свои обязанности лично, экспедитор вправе привлечь к исполнению своих обязанностей других лиц. Однако возложение исполнения обязательства на третье лицо не освобождает экспедитора от ответственности перед клиентом за исполнение договора.

Любая из сторон вправе отказаться от исполнения договора транспортной экспедиции, предупредив об этом другую сторону в разумный срок. При одностороннем отказе от исполнения договора сторона, заявившая об отказе, возмещает другой стороне убытки, вызванные расторжением договора.

18.1.5. Залог

Согласно ст. 334 Гражданского кодекса РФ в силу залога кредитор по обеспеченному залогом обязательству (залогодержатель) имеет право в случае неисполнения должником этого обязательства получить удовлетворение из стоимости заложенного имущества преимущественно перед другими кредиторами лица, которому принадлежит это имущество (залогодателя), за изъятиями, установленными законом.

Залог возникает в силу договора. Залог возникает также на основании закона при наступлении указанных в нем обстоятельств, если в законе предусмотрено, какое имущество и для обеспечения исполнения какого обязательства признается находящимся в залоге.

Залогодателем может быть как сам должник, так и третье лицо. При этом он может быть собственником вещи, переданной в залог, либо лицом, имеющим на нее право хозяйственного ведения.

Согласно ст. 337 Гражданского кодекса РФ, если иное не предусмотрено договором, залог обеспечивает требование в том объеме, какой оно имеет к моменту удовлетворения, в частности, проценты, неустойку, возмещение убытков, причиненных просрочкой исполнения, а также возмещение необходимых расходов залогодержателя на содержание заложенной вещи и расходов по взысканию.

По общему правилу, закрепленному в ст. 338 Гражданского кодекса РФ, заложенное имущество остается у залогодателя. Однако договором может быть предусмотрено, что предмет залога передается залогодержателю. Также предмет залога может быть оставлен у залогодателя под замком и печатью залогодержателя или же с наложением знаков, свидетельствующих о залоге (твердый залог).

При этом предмет залога, переданный залогодателем на время во владение или пользование третьему лицу, считается оставленным у залогодателя.

Договор о залоге заключают в письменной форме. В договоре о залоге должны быть указаны предмет залога и его оценка, существо, размер и срок исполнения обязательства, обеспечиваемого залогом. В нем должно также содержаться указание на то, у какой из сторон находится заложенное имущество.

Обратите внимание, что договор о залоге движимого имущества или прав на имущество в обеспечение обязательств по договору, который должен быть нотариально удостоверен, подлежит нотариальному удостоверению.

Право залога возникает с момента заключения договора о залоге, а в отношении залога имущества, которое надлежит передаче залогодержателю, - с момента передачи этого имущества, если иное не предусмотрено договором о залоге.

Если имущество, находящееся в залоге, становится предметом еще одного залога в обеспечение других требований (последующий залог), требования последующего залогодержателя удовлетворяются из стоимости этого имущества после требований предшествующих залогодержателей. Однако последующий залог допускается, если он не запрещен предшествующими договорами о залоге. Залогодатель обязан сообщать каждому последующему залогодержателю сведения обо всех существующих залогах данного имущества.

Тот, у кого находится заложенное имущество, обязан, если иное не предусмотрено законом или договором:

- страховать за счет залогодателя заложенное имущество в полной его стоимости от рисков утраты и повреждения, а если полная стоимость имущества превышает размер обеспеченного залогом требования - на сумму не ниже размера требования;

- принимать меры, необходимые для обеспечения сохранности заложенного имущества, в том числе для защиты его от посягательств и требований со стороны третьих лиц;

- немедленно уведомлять другую сторону о возникновении угрозы утраты или повреждения заложенного имущества.

Залогодатель вправе, если иное не предусмотрено договором и не вытекает из существа залога, пользоваться предметом залога в соответствии с его назначением, в том числе извлекать из него плоды и доходы. Если иное не предусмотрено законом или договором и не вытекает из существа залога, залогодатель вправе отчуждать предмет залога, передавать его в аренду или безвозмездное пользование другому лицу либо иным образом распорядиться им только с согласия залогодержателя.

В свою очередь, залогодержатель вправе пользоваться переданным ему предметом залога лишь в случаях, предусмотренных договором, регулярно представляя залогодателю отчет о пользовании. По договору на залогодержателя может быть возложена обязанность извлекать из предмета залога плоды и доходы в целях погашения основного обязательства или в интересах залогодателя.

Взыскание на заложенное имущество для удовлетворения требований залогодержателя (кредитора) может быть обращено в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения должником обеспеченного залогом обязательства по обстоятельствам, за которые он отвечает. Однако в обращении взыскания на заложенное имущество может быть отказано, если допущенное должником нарушение обеспеченного залогом обязательства крайне незначительно и размер требований залогодержателя вследствие этого явно несоразмерен стоимости заложенного имущества.

Важно иметь в виду, что требования залогодержателя (кредитора) удовлетворяются из стоимости заложенного недвижимого имущества по решению суда. Удовлетворение требования залогодержателя за счет заложенного недвижимого имущества без обращения в суд допускается на основании нотариально удостоверенного соглашения залогодержателя с залогодателем, заключенного после возникновения оснований для обращения взыскания на предмет залога. Такое соглашение может быть признано судом недействительным по иску лица, чьи права нарушены таким соглашением.

Требования залогодержателя удовлетворяются за счет заложенного движимого имущества по решению суда, если иное не предусмотрено соглашением залогодателя с залогодержателем. Однако на предмет залога, переданный залогодержателю, взыскание может быть обращено в порядке, установленном договором о залоге, если законом не установлен иной порядок.

Кроме того, взыскание на предмет залога может быть обращено только по решению суда в случаях, когда:

- для заключения договора о залоге требовалось согласие или разрешение другого лица или органа;

- предметом залога является имущество, имеющее значительную историческую, художественную или иную культурную ценность для общества;

- залогодатель отсутствует и установить место его нахождения невозможно.

Согласно ст. 350 Гражданского кодекса РФ реализация (продажа) заложенного имущества, на которое обращено взыскание, производится путем продажи с публичных торгов в порядке, установленном процессуальным законодательством, если законом не установлен иной порядок. По просьбе залогодателя суд вправе в решении об обращении взыскания на заложенное имущество отсрочить его продажу с публичных торгов на срок до одного года. Отсрочка не затрагивает прав и обязанностей сторон по обязательству, обеспеченному залогом этого имущества, и не освобождает должника от возмещения возросших за время отсрочки убытков кредитора и неустойки.

Начальная продажная цена заложенного имущества, с которой начинаются торги, определяется либо решением суда (в случаях обращения взыскания на имущество в судебном порядке), либо соглашением залогодержателя с залогодателем (в остальных случаях).

Заложенное имущество продается лицу, предложившему на торгах наивысшую цену.

Если торги объявлены несостоявшимися, залогодержатель вправе по соглашению с залогодателем приобрести заложенное имущество и зачесть в счет покупной цены свои требования, обеспеченные залогом. К такому соглашению применяются правила о договоре купли-продажи.

При объявлении несостоявшимися повторных торгов залогодержатель вправе оставить предмет залога за собой с оценкой его в сумме не более чем на десять процентов ниже начальной продажной цены на повторных торгах.

Если залогодержатель не воспользуется правом оставить за собой предмет залога в течение месяца со дня объявления повторных торгов несостоявшимися, договор о залоге прекращается.

Если сумма, вырученная при реализации заложенного имущества, недостаточна для покрытия требования залогодержателя, он имеет право, при отсутствии иного указания в законе или договоре, получить недостающую сумму из прочего имущества должника, не пользуясь преимуществом, основанным на залоге. Если сумма, вырученная при реализации заложенного имущества, превышает размер обеспеченного залогом требования залогодержателя, разница возвращается залогодателю.

Согласно ст. 352 Гражданского кодекса РФ залог прекращается:

- с прекращением обеспеченного залогом обязательства;
- по обоснованному требованию залогодателя;
- в случае гибели заложенной вещи или прекращения заложенного права, если залогодатель не потребует его замены;
- в случае продажи с публичных торгов заложенного имущества, а также в случае, когда его реализация оказалась невозможной.

Залогом товаров в обороте признается залог товаров с оставлением их у залогодателя и с предоставлением залогодателю права изменять состав и натуральную форму заложенного имущества (товарных запасов, сырья, материалов, полуфабрикатов, готовой продукции и т.п.) при условии, что их общая стоимость не становится меньше указанной в договоре о залоге. Уменьшение стоимости заложенных товаров в обороте допускается соразмерно исполненной части обеспеченного залогом обязательства, если иное не предусмотрено договором.

Товары в обороте, отчужденные залогодателем, перестают быть предметом залога с момента их перехода в собственность, хозяйственное ведение или оперативное управление приобретателя, а приобретенные залогодателем товары, указанные в договоре о залоге, становятся предметом залога с момента возникновения у залогодателя на них права собственности или хозяйственного ведения. Залогодатель товаров в обороте обязан вести книгу записи залогов, в которую вносятся записи об условиях залога товаров и обо всех операциях, влекущих изменение состава или натуральной формы заложенных товаров, включая их переработку, на день последней операции. При нарушении залогодателем условий залога товаров в обороте залогодержатель вправе путем наложения на заложенные товары своих знаков и печатей приостановить операции с ними до устранения нарушения.

Принятие от граждан в залог движимого имущества, предназначенного для личного потребления, в обеспечение краткосрочных кредитов может осуществляться в качестве предпринимательской деятельности специализированными организациями - ломбардами. Договор о залоге вещей в ломбарде оформляется выдачей ломбардом залогового билета.

Закладываемые вещи передаются ломбарду, который обязан страховать в пользу залогодателя за свой счет принятые в залог вещи в полной сумме их оценки, устанавливаемой в соответствии с ценами на вещи такого рода и качества, обычно устанавливаемыми в торговле в момент их принятия в залог.

Ломбард не вправе пользоваться и распоряжаться заложенными вещами.

Если кредит, обеспеченный залогом вещей в ломбарде, своевременно не возвращен, ломбард вправе на основании исполнительной надписи нотариуса по истечении льготного месячного срока продать это имущество в порядке, установленном для реализации заложенного имущества. После этого требования ломбарда к должнику погашаются, даже если сумма, вырученная при реализации заложенного имущества, недостаточна для их полного удовлетворения.

18.2. Налогообложение посреднических сделок

Итак, согласно п. 1 ст. 156 Налогового кодекса РФ посредники определяют налоговую базу по НДС как сумму дохода, полученную ими в виде вознаграждений (любых иных доходов) при исполнении любого из указанных договоров.

Обратите внимание, согласно п. 2 ст. 156 Налогового кодекса РФ на операции по реализации услуг, оказываемых на основе договоров поручения, договоров комиссии или агентских договоров и связанных с реализацией товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения) в соответствии со ст. 149 Налогового кодекса РФ, не распространяется освобождение от налогообложения. Исключение составляют только посреднические услуги по реализации следующих товаров (работ, услуг):

- предоставление арендодателем в аренду на территории Российской Федерации помещений иностранным гражданам или организациям, аккредитованным в Российской Федерации;

- медицинских товаров отечественного и зарубежного производства по Перечням, утвержденным Постановлениями Правительства РФ от 21 декабря 2000 г. N 998, от 28 марта 2001 г. N 240 и от 17 января 2002 г. N 19;

- ритуальных услуг, работ (услуг) по изготовлению надгробных памятников и оформлению могил, а также реализация похоронных принадлежностей по Перечню, утвержденному Постановлением Правительства РФ от 31 июля 2001 г. N 567;

- реализация изделий народных художественных промыслов признанного художественного достоинства (за исключением подакцизных товаров), образцы которых зарегистрированы в порядке, утвержденном Постановлением Правительства РФ от 18 января 2001 г. N 35.

18.2.1. Посредник действует от своего имени

Если посредник, действующий от своего имени, покупает товар для комитента или принципала, то накладные и счета-фактуры по приобретенным товарам, работам или услугам оформляются на имя посредника. Соответственно, счета-фактуры, полученные от продавца, посредник регистрирует в журнале учета полученных счетов-фактур. Это прописано в п. 3 Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. N 914. Поскольку покупателем товара считается комитент или принципал, именно у него возникает право принять к вычету НДС, входящий в стоимость товаров. Поэтому комиссионер выставляет комитенту (принципалу) от своего имени счет-фактуру, в который переносятся данные из счета-фактуры, полученного от продавца. В этот же счет-фактуру можно включить стоимость доставки товара, другие расходы, которые комитент обязан компенсировать комиссионеру, а также посредническое вознаграждение. Данный счет-фактуру комитент (принципал) регистрирует в своей книге покупок.

Организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность в интересах другого лица по договорам поручения, комиссии либо агентским договорам, регистрируют в книге продаж счета-фактуры, выставленные доверителю, комитенту или принципалу на сумму своего вознаграждения.

Комитенты (принципалы), реализующие товары (работы, услуги), имущественные права по договору комиссии (агентскому договору), предусматривающему продажу товаров (работ, услуг), имущественных прав от имени комиссионера (агента), регистрируют в книге продаж выданные комиссионеру (агенту) счета-фактуры, в которых отражены показатели счетов-фактур, выставленных комиссионером (агентом) покупателю.

Доверители (принципалы), реализующие товары (работы, услуги), имущественные права по договору поручения (агентскому договору), предусматривающему продажу товаров (работ, услуг), имущественных прав от имени доверителя (принципала), регистрируют в книге продаж счета-фактуры, выставленные покупателю.

Если посредник укажет свое вознаграждение в отдельном счете-фактуре, то счет-фактура, в котором указана стоимость товара, купленного для комитента (принципала), в книге продаж у посредника не регистрируется.

Комитент (принципал) принимает к вычету НДС по приобретенным товарам (работам, услугам) после того, как примет товары (работы, услуги) к бухгалтерскому учету и получит счет-фактуру по товару, выставленный посредником. НДС по вознаграждению посредника комитент (принципал) принимает к вычету после того, как утвердит отчет посредника и получит соответствующий счет-фактуру. Посредник должен начислить НДС по своему вознаграждению, когда утвержден отчет.

Пример. ООО "Посредник" купило по договору комиссии для ООО "Комитент" партию товаров за 590 000 руб. (в том числе НДС - 90 000 руб.). Комиссионное вознаграждение составляет 59 000 руб. (в том числе НДС - 9000 руб.).

ООО "Посредник" получило счет-фактуру от продавца. Этот документ был зарегистрирован в книге учета полученных счетов-фактур. Бухгалтер ООО "Посредник" выставил на имя ООО "Комитент" счет-фактуру, в котором указана стоимость купленных для комитента товаров и комиссионное вознаграждение. Общая сумма по этому договору составила 649 000 руб. (590 000 + 59 000). А НДС по этому счету-фактуре равен 99 000 руб. (90 000 + 9000). В книге продаж ООО "Посредник" данный счет-фактура был зарегистрирован только на сумму комиссионного вознаграждения - 59 000 руб. (в том числе НДС - 9000 руб.).

В свою очередь, ООО "Комитент" зарегистрировало полученный от ООО "Посредник" счет-фактуру в журнале учета полученных счетов-фактур и в книге покупок.

На счетах бухгалтерского учета ООО "Посредник" сделаны следующие записи:

Дебет 62, субсчет "Расчеты с комитентом", Кредит 76

- 590 000 руб. - куплены товары для ООО "Комитент";

Дебет 76 Кредит 51

- 590 000 руб. - оплачены товары, купленные для ООО "Комитент";

Дебет 62, субсчет "Расчеты с комитентом", Кредит 90, субсчет "Выручка"

- 59 000 руб. - начислено комиссионное вознаграждение;

Дебет 90, субсчет "Налог на добавленную стоимость", Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 9000 руб. - начислен НДС по комиссионному вознаграждению;

Дебет 51 Кредит 62, субсчет "Расчеты с комитентом"

- 649 000 руб. - поступили от комитента деньги за товары и комиссионное вознаграждение.

На счетах бухгалтерского учета ООО "Комитент" покупка товаров через посредника отражена следующими проводками:

Дебет 41 Кредит 60, субсчет "Расчеты с комиссионером"

- 500 000 руб. (590 000 - 90 000) - оприходованы товары;

Дебет 19 Кредит 60, субсчет "Расчеты с комиссионером"

- 90 000 руб. - отражен НДС по товарам;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС", Кредит 19

- 90 000 руб. - принят к вычету НДС по оприходованным товарам на основании счета-фактуры, выставленного от имени ООО "Посредник";

Дебет 44 Кредит 60, субсчет "Расчеты с комиссионером"

- 50 000 руб. (59 000 - 9000) - списано на затраты комиссионное вознаграждение;

Дебет 19 Кредит 60, субсчет "Расчеты с комиссионером"

- 9000 руб. - отражен НДС по комиссионному вознаграждению;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС", Кредит 19

- 9000 руб. - принят к вычету НДС по комиссионному вознаграждению на основании счета-фактуры, выставленного от имени ООО "Посредник";

Дебет 60, субсчет "Расчеты с комиссионером", Кредит 51

- 649 000 руб. - перечислены деньги комиссионеру.

Комитент (принципал) может перечислить посреднику деньги авансом. В этом случае посреднику надо начислить НДС только по предоплате, полученной в счет его вознаграждения (ст. 167 Налогового кодекса РФ). Сумма НДС в таком случае рассчитывается по ставке 18%/118%, как это предписывает п. 4 ст. 164 Налогового кодекса РФ. На сумму же, которая была перечислена для оплаты товаров, НДС начислять не нужно, поскольку эти деньги посреднику не принадлежат.

Пример. ООО "Агент" по агентскому договору, в котором ООО "Агент" выступает от своего имени, купило для ООО "Принципал" партию товаров за 826 000 руб. (в том числе НДС - 126 000 руб.). Вознаграждение агента составляет 82 600 руб. (в том числе НДС - 12 600 руб.). При этом ООО "Принципал" перечислило авансом на расчетный счет ООО "Агент" деньги за товар и вознаграждение - 908 600 руб. (826 000 + 82 600).

ООО "Агент", получив предоплату от ООО "Принципал", составило в одном экземпляре и зарегистрировало в книге продаж счет-фактуру на сумму комиссионного вознаграждения. Когда товар был куплен, ООО "Агент" получило от продавца счет-фактуру на свое имя. Этот документ был зарегистрирован в книге учета полученных счетов-фактур. Бухгалтер ООО "Агент" выставил на имя ООО "Принципал" счет-фактуру, в котором указана стоимость купленных для комитента товаров и комиссионное вознаграждение. Общая сумма по этому договору составила 908 600 руб. А НДС по этому счету-фактуре равен 138 600 руб. (126 000 + 12 600). В книге продаж ООО "Агент" данный счет-фактура был зарегистрирован только на сумму комиссионного вознаграждения. Одновременно в книге покупок ООО "Агент" был зарегистрирован счет-фактура, оформленный при получении предоплаты.

ООО "Принципал" зарегистрировало полученный от ООО "Агент" счет-фактуру в журнале учета полученных счетов-фактур и в книге покупок.

На счетах бухгалтерского учета ООО "Агент" сделаны следующие записи:

Дебет 51 Кредит 62, субсчет "Предоплаты"

- 908 600 руб. - поступила предоплата по товарам и агентскому вознаграждению;

Дебет 76, субсчет "НДС с предоплат", Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 12 600 руб. (82 600 руб. x 18% : 118%) - начислен НДС по авансированному вознаграждению;

Дебет 62, субсчет "Расчеты с принципалом", Кредит 76, субсчет "Расчеты с продавцами"

- 826 000 руб. - куплены товары для ООО "Принципал";

Дебет 76, субсчет "Расчеты с продавцами", Кредит 51

- 826 000 руб. - оплачены товары, купленные для ООО "Принципал";

Дебет 62, субсчет "Расчеты с принципалом", Кредит 90, субсчет "Выручка"

- 82 600 руб. - начислено агентское вознаграждение;

Дебет 90, субсчет "Налог на добавленную стоимость", Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 12 600 руб. - начислен НДС по комиссионному вознаграждению;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС", Кредит 76, субсчет "НДС с предоплат"

- 12 600 руб. - принят к вычету НДС, начисленный с предоплаты;

Дебет 62, субсчет "Предоплаты", Кредит 62, субсчет "Расчеты с принципалом"

- 908 600 руб. - зачтена предоплата.

На счетах бухгалтерского учета ООО "Принципал" покупка товаров через посредника отражена следующими проводками:

Дебет 60, субсчет "Предоплаты", Кредит 51

- 908 600 руб. - перечислены деньги комиссионеру;

Дебет 41 Кредит 60, субсчет "Расчеты с агентом"

- 700 000 руб. (826 000 - 126 000) - оприходованы товары;

Дебет 19 Кредит 60, субсчет "Расчеты с агентом"

- 126 000 руб. - отражен НДС по товарам;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС", Кредит 19

- 126 000 руб. - принят к вычету НДС по оприходованным товарам на основании счета-фактуры, выставленного от имени ООО "Агент";

Дебет 44 Кредит 60, субсчет "Расчеты с агентом"

- 70 000 руб. (82 600 - 12 600) - списано на затраты агентское вознаграждение;

Дебет 19 Кредит 60, субсчет "Расчеты с агентом"

- 12 600 руб. - отражен НДС по агентскому вознаграждению;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС", Кредит 19

- 12 600 руб. - принят к вычету НДС по агентскому вознаграждению на основании счета-фактуры, выставленного от имени ООО "Агент";

Дебет 60, субсчет "Расчеты с агентом", Кредит 60, субсчет "Предоплаты"

- 908 600 руб. - зачтена предоплата.

Посредник, применяющий упрощенную систему налогообложения, также получает счет-фактуру от продавца товаров, купленных для комитента (принципала). Затем посредник от своего имени выставляет комитенту (принципалу) счет-фактуру, в который перенесены данные из счета-фактуры продавца. А комитент регистрирует этот счет в книге покупок и принимает к вычету НДС.

Посредник, работающий по упрощенной системе налогообложения, НДС, указанный в счете-фактуре, который выставлен на имя комитента (принципала), в бюджет не перечисляет, поскольку эта операция не связана для посредника с реализацией товаров (работ, услуг).

Пример. Комиссионер, работающий по упрощенной системе налогообложения, по поручению комитента - плательщика НДС приобрел партию товара за 590 000 руб. (в том числе НДС - 90 000 руб.). Продавец выставил на имя комиссионера счет-фактуру. Затем комиссионер выставил от своего имени комитенту счет-фактуру, в который перенесены данные из счета-фактуры, полученного от продавца.

Комитент зарегистрировал счет-фактуру, полученный от комиссионера, в книге покупок и принял к вычету НДС по товару.

Если посредник продает от своего имени товары комитента (принципала), то покупателю выставляется счет-фактура от имени посредника. Один экземпляр этого счета-фактуры передается покупателю, а второй экземпляр регистрируется в журнале учета выставленных счетов-фактур. Поскольку посредник не начисляет НДС по реализованным товарам комитента (принципала), данный счет-фактура в книге продаж посредника не регистрируется.

После утверждения отчета посредник выставляет на имя комитента (принципала) счет-фактуру на сумму своего вознаграждения. Этот счет-фактуру посредник регистрирует в книге продаж.

Комитент (принципал) регистрирует счет-фактуру на сумму вознаграждения в журнале полученных счетов-фактур и в книге покупок в день утверждения отчета посредника. Помимо этого, комитент (принципал) выставляет на имя посредника счет-фактуру на сумму, которая была получена от покупателей. Пункт 11 Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, которые утверждены Постановлением Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. N 914, гласит, что данный счет-фактуру посредник отражает только в журнале регистрации полученных счетов-фактур.

НДС по реализованным через посредника товарам комитент (принципал) начисляет к уплате в бюджет. При этом счет-фактура, выставленный на имя посредника, регистрируется в книге продаж.

Пример. ЗАО "Комитент" передало ЗАО "Комиссионер" на реализацию по стоимости 590 000 руб. (в том числе НДС - 90 000 руб.) партию товаров. Их себестоимость равна 350 000 руб. Вознаграждение комиссионера составляет 59 000 руб. (в том числе НДС - 9000 руб.). Вознаграждение комиссионера удерживается из выручки от продажи товаров. Товары были реализованы по цене, указанной в договоре комиссии.

ЗАО "Комиссионер" выставило счет-фактуру покупателю товаров на 590 000 руб. (в том числе НДС - 90 000 руб.). Этот счет-фактуру ЗАО "Комиссионер" зарегистрировало в журнале выставленных счетов-фактур. ЗАО "Комиссионер" составило отчет и представило его ЗАО "Комитент" на утверждение. Когда отчет был утвержден, ЗАО "Комиссионер" выставило комитенту счет-фактуру на сумму своего вознаграждения - 59 000 руб. (в том числе НДС - 9000 руб.). Этот счет-фактура зарегистрирован у комиссионера в книге продаж и журнале выставленных счетов-фактур.

Утвердив отчет ЗАО "Комиссионер", ЗАО "Комитент" выставило на имя ЗАО "Комиссионер" счет-фактуру на сумму 590 000 руб. (в том числе НДС - 90 000 руб.). Этот счет-фактуру ЗАО "Комитент" зарегистрировало в книге продаж и в журнале выставленных счетов-фактур, а ЗАО "Комиссионер" - в журнале полученных счетов-фактур.

Получив счет-фактуру от ЗАО "Комиссионер" на сумму комиссионного вознаграждения, ЗАО "Комитент" зарегистрировало его в книге покупок и в журнале полученных счетов-фактур.

На счетах бухгалтерского учета ЗАО "Комиссионер" сделаны следующие записи:

Дебет 004

- 590 000 руб. - получены товары на реализацию;

Кредит 004

- 590 000 руб. - отгружены товары покупателю;

Дебет 51 Кредит 76, субсчет "Расчеты с покупателями"

- 590 000 руб. - оплачены товары;

Дебет 76, субсчет "Расчеты с покупателями", Кредит 62, субсчет "Расчеты с комитентом"

- 590 000 руб. - отражена задолженность перед комитентом за реализованные товары;

Дебет 62, субсчет "Расчеты с комитентом", Кредит 90, субсчет "Выручка"

- 59 000 руб. - отражено комиссионное вознаграждение;

Дебет 90, субсчет "Налог на добавленную стоимость", Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 9000 руб. - начислен НДС по комиссионному вознаграждению;

Дебет 62, субсчет "Расчеты с комитентом", Кредит 51

- 531 000 руб. (590 000 - 59 000) - перечислены деньги ЗАО "Комитент".

На счетах бухгалтерского учета ЗАО "Комитент" сделаны следующие записи:

Дебет 45 Кредит 43

- 350 000 руб. - отгружены товары в адрес комиссионера;

Дебет 62, субсчет "Расчеты с покупателями", Кредит 90, субсчет "Выручка"

- 590 000 руб. - отражена выручка от реализации товаров;

Дебет 90, субсчет "Налог на добавленную стоимость", Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 90 000 руб. - начислен НДС по реализованным товарам;

Дебет 90, субсчет "Себестоимость продаж", Кредит 45

- 350 000 руб. - списана себестоимость товаров;

Дебет 44 Кредит 60, субсчет "Расчеты с комиссионером"

- 50 000 руб. (59 000 - 9000) - отражено комиссионное вознаграждение;

Дебет 19 Кредит 60, субсчет "Расчеты с комиссионером"

- 9000 руб. - отражен НДС по комиссионному вознаграждению;

Дебет 90, субсчет "Себестоимость продаж", Кредит 44

- 50 000 руб. - списана на реализацию сумма комиссионного вознаграждения;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС", Кредит 19
- 9000 руб. - принят к вычету НДС по комиссионному вознаграждению;
Дебет 51 Кредит 60, субсчет "Расчеты с комиссионером"
- 531 000 руб. - поступила выручка от реализации товаров за вычетом комиссионного вознаграждения";
Дебет 60, субсчет "Расчеты с комиссионером", Кредит 62, субсчет "Расчеты с покупателями"
- 590 000 руб. - зачтена задолженность покупателя.

Если покупатель перечисляет посреднику предоплату за товары комитента (принципала), у посредника возникает вопрос с исчислением НДС по сумме вознаграждения, которая заложена в авансе. На наш взгляд, обязанность начислить налог у посредника появляется, если в договоре указано, что из суммы предоплаты посредник имеет право удержать свое вознаграждение еще до отгрузки товара в адрес покупателя. Это объясняется тем, что все полученное посредником при расчетах за товар комитента (принципала) принадлежит комитенту (принципалу). Поэтому посредник не имеет права распоряжаться суммой предоплаты без разрешения комитента (принципала). Аналогичный вывод был сделан в Постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 25 февраля 2004 г. N А19-12348/03-43-Ф02-484/04-С1. Судьи заявили, что ст. ст. 996, 1005 и 1011 Гражданского кодекса РФ предусмотрено: как товар, так и денежные средства, поступившие комиссионеру, являются собственностью комитента. Комиссионеру принадлежит только комиссионное вознаграждение, выплаченное по договору. В договоре комиссии было предусмотрено, что комитент оплачивает услуги комиссионера на момент отгрузки при поставке товаров. Таким образом, налоговая база по НДС возникает у комиссионера только в момент получения комиссионного вознаграждения, то есть после отгрузки товаров.

Вместе с тем комитент (принципал) должен начислить НДС с предоплаты, полученной посредником, поскольку ему принадлежит все полученное посредником по сделке. Для того чтобы комитент (принципал) смог начислить НДС с предоплаты, посредник должен сообщить ему о полученном авансе.

Пример. ООО "Принципал" передало ООО "Агент" на реализацию по стоимости 1 180 000 руб. (в том числе НДС - 180 000 руб.) партию товаров. Их себестоимость равна 800 000 руб. Вознаграждение агента составляет 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.). По условиям договора вознаграждение ООО "Агент" удерживает из выручки от продажи товаров после их отгрузки покупателю. Товары были реализованы по цене, указанной в агентском договоре. Покупатель оплатил товары авансом. Деньги были зачислены на счет ООО "Агент".

В момент отгрузки товара ООО "Агент" выставило счет-фактуру покупателю на 1 180 000 руб. (в том числе НДС - 180 000 руб.). Этот счет-фактуру ООО "Агент" зарегистрировало в журнале выставленных счетов-фактур. ООО "Агент" составило отчет и представило его ООО "Принципал" на утверждение. Когда отчет был утвержден, ООО "Агент" выставило принципалу счет-фактуру на сумму своего вознаграждения - 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.). Этот счет-фактура зарегистрирован у ООО "Агент" в книге продаж и журнале выставленных счетов-фактур.

Узнав о предоплате, поступившей на расчетный счет ООО "Агент", ООО "Принципал" составило в одном экземпляре и зарегистрировало в книге продаж счет-фактуру на сумму аванса. Утвердив отчет ООО "Агент", ООО "Принципал" выставило на имя ООО "Агент" счет-фактуру на сумму 1 180 000 руб. (в том числе НДС - 180 000 руб.). Этот счет-фактуру ООО "Принципал" зарегистрировало в книге продаж и в журнале выставленных счетов-фактур, а ООО "Агент" - в журнале полученных счетов-фактур. А счет-фактуру, оформленный по предоплате, ООО "Принципал" после отгрузки товара зарегистрировало в книге покупок.

Счет-фактуру на сумму агентского вознаграждения ООО "Принципал" зарегистрировало в книге покупок и в журнале полученных счетов-фактур.

На счетах бухгалтерского учета ООО "Агент" сделаны следующие записи:

Дебет 004

- 1 180 000 руб. - получены товары на реализацию;

Дебет 51 Кредит 76, субсчет "Расчеты с покупателями"

- 1 180 000 руб. - оплачены товары;

Кредит 004

- 1 180 000 руб. - отгружены товары покупателю;

Дебет 76, субсчет "Расчеты с покупателями", Кредит 62, субсчет "Расчеты с комитентом"

- 1 180 000 руб. - отражена задолженность перед принципалом за реализованные товары;

Дебет 62, субсчет "Расчеты с комитентом", Кредит 90, субсчет "Выручка"

- 118 000 руб. - отражено агентское вознаграждение;

Дебет 90, субсчет "Налог на добавленную стоимость", Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 180 000 руб. - начислен НДС по агентскому вознаграждению;

Дебет 62, субсчет "Расчеты с принципалом", Кредит 51

- 531 000 руб. (590 000 - 59 000) - перечислены деньги ООО "Принципал".
- На счетах бухгалтерского учета ООО "Принципал" сделаны следующие записи:
- Дебет 45 Кредит 43
- 800 000 руб. - отгружены товары в адрес агента;
- Дебет 60, субсчет "Расчеты с агентом", Кредит 62, субсчет "Расчеты с покупателями"
- 1 180 000 руб. - получена предоплата на расчетный счет ООО "Агент";
- Дебет 76, субсчет "НДС по предоплатам", Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"
- 180 000 руб. (1 180 000 руб. x 18% : 118%) - начислен НДС с предоплаты, поступившей на расчетный счет агента;
- Дебет 62, субсчет "Расчеты с покупателями", Кредит 90, субсчет "Выручка"
- 1 180 000 руб. - отражена выручка от реализации товаров;
- Дебет 90, субсчет "Налог на добавленную стоимость", Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"
- 180 000 руб. - начислен НДС по реализованным товарам;
- Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС", Кредит 76, "НДС по предоплатам"
- 180 000 руб. - принят к вычету НДС, начисленный с предоплаты;
- Дебет 90, субсчет "Себестоимость продаж", Кредит 45
- 800 000 руб. - списана себестоимость товаров;
- Дебет 44 Кредит 60, субсчет "Расчеты с агентом"
- 100 000 руб. (118 000 - 18 000) - отражено агентское вознаграждение;
- Дебет 19 Кредит 60, субсчет "Расчеты с агентом"
- 18 000 руб. - отражен НДС по вознаграждению агента;
- Дебет 90, субсчет "Себестоимость продаж", Кредит 44
- 100 000 руб. - списана на реализацию сумма агентского вознаграждения;
- Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС", Кредит 19
- 18 000 руб. - принят к вычету НДС по вознаграждению агента;
- Дебет 51 Кредит 60, субсчет "Расчеты с агентом"
- 1 062 000 руб. (1 180 000 - 118 000) - поступила выручка от реализации товаров за вычетом агентского вознаграждения.

Отметим, что дополнительная выгода, которую получил посредник, продав товар по цене, превышающей указанную в договоре, облагается НДС по тем же правилам, что и посредническое вознаграждение.

Определенные сложности представляет ситуация, когда посредник, выступающий от своего имени, применяет упрощенную систему налогообложения. Организации, работающие по упрощенной системе налогообложения, освобождены от уплаты НДС ст. 346.11 Налогового кодекса РФ. Это означает, что они не должны выставлять счета-фактуры, вести книги покупок и книги продаж. Поэтому, если посредник выставит комитенту (принципалу) счет-фактуру по своему вознаграждению с НДС, ему придется перечислить налог в бюджет, как того требует п. 5 ст. 173 Налогового кодекса РФ. А Минфин России в Письме от 11 мая 2004 г. N 04-03-11/71 указал, что при расчете включать в расходы по упрощенной системе налогообложения можно только те налоги, по которым организация является налогоплательщиком. А поскольку посредник в рассматриваемой ситуации плательщиком НДС не является, он не имеет права включать в расходы НДС, который был неправомерно выделен в счете-фактуре.

Комитент (принципал) теоретически может принять к вычету НДС по вознаграждению, указанный в счете-фактуре посредника, применяющего упрощенную систему налогообложения. Ведь право на вычет НДС не связано с тем, является продавец услуг налогоплательщиком или нет. Однако право на вычет, возможно, придется отстаивать в суде. Отметим, что в данном случае судебная практика сложилась благоприятно для комитентов и принципалов (см., например, Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 13 января 2005 г. по делу N Ф04-9273/2004(7544-А70-31)).

Вместе с тем посредник, работающий по упрощенной системе налогообложения, имеет полное право выставить покупателю счет-фактуру на сумму товаров, проданных по поручению комитента - плательщика НДС. Это разъяснено в Письме Минфина России от 22 марта 2005 г. N 03-04-14/03. Чиновники сообщили, что из п. 24 Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. N 914, следует, что комиссионеры, осуществляющие продажу товаров от своего имени, должны выставлять счета-фактуры по товарам на имя покупателя, а реквизиты этих счетов-фактур передавать комитентам.

Данный порядок оформления счетов-фактур следует применять также посредникам, перешедшим на упрощенную систему налогообложения.

Посредник, уплачивающий единый налог, не должен начислять НДС по счету-фактуре, выставленному от его имени покупателю. Это обязанность комитента (принципала), который является собственником денежных средств, полученных от продажи товаров.

Счет-фактуру на имя покупателя посредник, работающий по упрощенной системе налогообложения, выписывает в двух экземплярах. Один из них получает покупатель, а второй передается комитенту (принципалу). Посредник данный счет нигде не регистрирует, поскольку не ведет журнал полученных и выставленных счетов-фактур, книгу покупок и книгу продаж.

Комитент (принципал) выставляет на имя посредника счет-фактуру, в который перенесены данные из счета-фактуры, выставленного посредником покупателю. Данный счет-фактуру комитент (принципал) регистрирует в книге продаж.

Пример. Комиссионер, работающий по упрощенной системе налогообложения, продал покупателю партию товара по поручению комитента - плательщика НДС за 590 000 руб. (в том числе НДС - 90 000 руб.).

При отгрузке товара комиссионер выставил на имя покупателя от своего имени счет-фактуру на всю сумму проданного товара. Второй экземпляр этого счета был передан комитенту, который перенес данные из этого счета-фактуры в счет-фактуру, выставленный на имя комиссионера. Счет-фактура, составленный комитентом, зарегистрирован в его книге продаж.

Таким образом, покупатель принял к вычету НДС по товарам на основании счета-фактуры, выставленного комиссионером. А комитент начислил НДС по счету-фактуре, в который были перенесены сведения из счета-фактуры, выставленного комиссионером.

18.2.2. Посредник действует от имени доверителя (принципала)

По договорам, которые заключены с помощью поверенного или агента, выступающего от имени принципала, накладные, акты и счета-фактуры оформляются на имя доверителя (принципала). Поверенный (агент) в таких случаях от своего имени выставляет только отчет и счет-фактуру на сумму своего вознаграждения.

НДС поверенный (агент, действующий от имени принципала) начисляет только на сумму своего вознаграждения. Это прописано в п. 1 ст. 156 Налогового кодекса РФ. Суммы, которые получены от доверителя (принципала) для расчетов с продавцом, у поверенного (агента) НДС не облагаются, что подтверждает п. 34 Методических рекомендаций по уплате НДС, которые утверждены Приказом МНС России от 20 декабря 2000 г. N БГ-3-03/447.

Если доверитель (принципал) выплатит поверенному (агенту) вознаграждение авансом, поверенный (агент) должен исчислить с него НДС по ставке 18%/118%. Доход, включаемый в расчет налога на прибыль, у поверенного равен его вознаграждению за минусом НДС.

Пример. Доверитель поручил поверенному купить для него партию товара. Вознаграждение поверенного составляет 35 400 руб. (в том числе НДС - 5400 руб.). Доверитель перечислил на расчетный счет поверенного 708 000 руб. В эту сумму вошли средства, которые поверенный должен направить на покупку товаров, и вознаграждение.

Поверенный приобрел товар за 672 600 руб. (в том числе НДС - 102 600 руб.).

На счетах бухгалтерского учета поверенного сделаны следующие записи:

Дебет 51 Кредит 62, субсчет "Расчеты с доверителем"

- 708 000 руб. - получены деньги от поручителя;

Дебет 62, субсчет "Расчеты с доверителем", Кредит 62, субсчет "Авансы полученные"

- 35 400 руб. - отражена предоплата по вознаграждению;

Дебет 76, субсчет "НДС по предоплате", Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 5400 руб. (35 400 руб. x 18% : 118%) - начислен НДС с предоплаты;

Дебет 002

- 672 600 руб. - куплен товар для доверителя;

Дебет 76, субсчет "Расчеты с покупателями", Кредит 51

- 672 600 руб. - оплачен товар;

Дебет 62, субсчет "Расчеты с доверителем", Кредит 76, субсчет "Расчеты с покупателями"

- 672 600 руб. - зачтена задолженность перед доверителем;

Дебет 62, субсчет "Расчеты с доверителем", Кредит 90, субсчет "Выручка"

- 35 400 руб. - начислено посредническое вознаграждение;

Дебет 90, субсчет "Налог на добавленную стоимость", Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 5400 руб. - начислен НДС;

Дебет 62, субсчет "Авансы полученные", Кредит 62, субсчет "Расчеты с доверителем"

- 35 400 руб. - зачтена предоплата;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС", Кредит 76, субсчет "НДС, начисленный с авансов"

- 5400 руб. - принят к вычету НДС, начисленный с предоплаты.

На счетах бухгалтерского учета доверителя сделаны следующие записи:

Дебет 60, субсчет "Авансы выданные", Кредит 51

- 708 000 руб. - перечислены деньги поверенному;
- Дебет 41 Кредит 60, субсчет "Расчеты с поставщиками"
- 570 000 руб. (672 600 - 102 600) - приняты к учету товары;
- Дебет 19 Кредит 60, субсчет "Расчеты с поставщиками"
- 102 600 руб. - отражен НДС;
- Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС", Кредит 19
- 102 600 руб. - принят к вычету НДС по товарам;
- Дебет 44 Кредит 60, субсчет "Расчеты с поверенным"
- 30 000 руб. (35 400 - 5400) - списано вознаграждение поверенного;
- Дебет 19 Кредит 60, субсчет "Расчеты с поверенным"
- 5400 руб. - отражен НДС по вознаграждению поверенного;
- Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС", Кредит 19
- 5400 руб. - принят к вычету НДС по вознаграждению поверенного;
- Дебет 60, субсчет "Расчеты с поставщиком", Кредит 60, субсчет "Авансы выданные"
- 672 600 руб. - зачтена задолженность перед продавцом товара;
- Дебет 60, субсчет "Расчеты с поверенным", Кредит 60, субсчет "Авансы выданные"
- 35 400 руб. - зачтена задолженность перед поверенным.

Если поверенный (агент, действующий от имени принципала) продает товары по поручению доверителя (принципала), полученные от покупателей суммы НДС не облагаются. Это объясняется тем, что данные ценности не являются собственностью поверенного (агента). Он уплачивает НДС только со своего вознаграждения.

Пример. Доверитель поручил поверенному реализовать партию товаров за 354 000 руб. (в том числе НДС - 54 000 руб.). Себестоимость товаров - 230 000 руб. Вознаграждение поверенного составляет 35 400 руб. (в том числе НДС - 5400 руб.). Деньги от покупателей поступили на расчетный счет поверенного. Он удержал из полученной суммы свое вознаграждение.

На счетах бухгалтерского учета поверенного сделаны следующие записи:

Дебет 004

- 354 000 руб. - оприходованы товары доверителя;

Кредит 004

- 354 000 руб. - реализованы товары;

Дебет 76, субсчет "Расчеты с покупателями", Кредит 62, "Расчеты с доверителем"

- 354 000 руб. - реализованы товары доверителя;

Дебет 51 Кредит 76, субсчет "Расчеты с покупателями"

- 354 000 руб. - получены деньги от покупателей;

Дебет 62, субсчет "Расчеты с доверителем", Кредит 90, субсчет "Выручка"

- 35 400 руб. - начислено вознаграждение;

Дебет 90, субсчет "Налог на добавленную стоимость", Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 5400 руб. - начислен НДС;

Дебет 62, субсчет "Расчеты с доверителем", Кредит 51

- 300 600 руб. (354 000 - 53 400) - перечислены доверителю средства, вырученные от реализации товаров, за вычетом вознаграждения.

На счетах бухгалтерского учета доверителя сделаны следующие записи:

Дебет 45 Кредит 41

- 230 000 руб. - переданы товары на реализацию поверенному;

Дебет 62, субсчет "Расчеты с покупателями", Кредит 90, субсчет "Выручка"

- 354 000 руб. - реализованы товары;

Дебет 90, субсчет "Налог на добавленную стоимость", Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 54 000 руб. - начислен НДС;

Дебет 90, субсчет "Себестоимость продаж", Кредит 45

- 230 000 руб. - списана себестоимость товаров;

Дебет 44 Кредит 60, субсчет "Расчеты с поверенным"

- 30 000 руб. (35 400 - 5400) - начислено вознаграждение поверенного;

Дебет 19 Кредит 60, субсчет "Расчеты с поверенным"

- 5400 руб. - отражен "входной" НДС по вознаграждению поверенного;

Дебет 90, субсчет "Себестоимость продаж", Кредит 44

- 30 000 руб. - списано вознаграждение поверенного;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС", Кредит 19

- 5400 руб. - принят к вычету НДС по вознаграждению поверенного;

Дебет 60, субсчет "Расчеты с поверенным", Кредит 62, субсчет "Расчеты с покупателями"

- 354 000 руб. - зачтена задолженность покупателей;

Дебет 51 Кредит 60, субсчет "Расчеты с поверенным"

- 300 600 руб. - получена выручка от продажи товаров за вычетом вознаграждения поверенного.

18.3. Реализация предмета залога

При реализации залогодержателем предмета не востребовавшего залога, принадлежащего залогодателю, НДС начисляется только на разницу между доходом от реализации и расходом в форме залога в качестве обеспечения обязательств. Отметим, что прежде налоговые органы требовали начислять НДС на всю выручку от продажи не востребовавшего залога.

Пример. Организация, выдавшая беспроцентный заем под залог товаров, реализовала с публичных торгов не востребовавшие залогодателем товары за 600 000 руб. Оценочная стоимость залога и задолженность по займу составляют 400 000 руб. НДС, который организация обязана начислить по этой операции, равен:

$(600\ 000\ \text{руб.} - 400\ 000\ \text{руб.}) \times 18\% = 36\ 000\ \text{руб.}$

На счетах бухгалтерского учета данная операция отражена следующими проводками:

Дебет 58 Кредит 51

- 400 000 руб. - выдан заем под залог товаров;

Дебет 008

- 400 000 руб. - получены в залог материалы;

Кредит 008

- 400 000 руб. - переданы на публичные торги заложенные товары;

Дебет 76, субсчет "Расчеты с организатором торгов", Кредит 76, субсчет "Расчеты по залому"

- 600 000 руб. - отражена задолженность организатора торгов за проданные товары;

Дебет 76, субсчет "Расчеты по залому", Кредит 58

- 400 000 руб. - погашена задолженность по займу;

Дебет 76, субсчет "Расчеты по залому", Кредит 91, субсчет "Прочие доходы"

- 200 000 руб. (600 000 - 400 000) - отражен доход от реализации предмета залога;

Дебет 91, субсчет "Прочие расходы", Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 36 000 руб. - начислен НДС по проданному не востребовавшему залому;

Дебет 51 Кредит 76, субсчет "Расчеты с организатором торгов"

- 600 000 руб. - получена выручка от продажи заложенных товаров.

Если же залогодержатель продает предмет залога из-за того, что залогодатель с ним своевременно не рассчитался, НДС залогодержатель начислять не должен. Это обязанность залогодателя.

Пример. ООО "Залогодержатель" предоставил беспроцентный заем ЗАО "Залогодатель" на месяц в сумме 1 000 000 руб. В обеспечение исполнения обязательства по погашению займа ЗАО "Залогодатель" должно передать в залог ООО "Залогодержатель" товары, себестоимость которых составляет 1 000 000 руб. Такова же их оценочная стоимость по договору залога.

В срок, установленный договором займа, ЗАО "Залогодатель" заем не погасило. На залог было обращено взыскание, и товары были проданы с публичных торгов за 1 416 000 руб. (в том числе НДС - 216 000 руб.). ООО "Залогодержатель" из выручки от реализации товаров удержало задолженность по займу, а сумму превышения выручки над суммой займа перечислило на счет ЗАО "Залогодатель".

На счетах бухгалтерского учета ООО "Залогодержатель" сделаны следующие записи:

Дебет 58 Кредит 51

- 1 000 000 руб. - выдан заем под залог товаров;

Дебет 008

- 1 000 000 руб. - получены в залог материалы;

Кредит 008

- 1 000 000 руб. - переданы на публичные торги заложенные товары;

Дебет 76, субсчет "Расчеты с организатором торгов", Кредит 76, субсчет "Расчеты по залому"

- 1 416 000 руб. - отражена задолженность организатора торгов за проданные товары;

Дебет 51 Кредит 76, субсчет "Расчеты с организатором торгов"

- 1 416 000 руб. - получена выручка от продажи заложенных товаров;

Дебет 76, субсчет "Расчеты по залому", Кредит 58

- 1 000 000 руб. - погашена задолженность по займу;

Дебет 76, субсчет "Расчеты по залому", Кредит 51

- 416 000 руб. (1 416 000 - 1 000 000) - возвращена залогодателю разница между выручкой от продажи предмета залога и суммой займа.

На счетах бухгалтерского учета ЗАО "Залогодатель" сделаны следующие проводки:

Дебет 51 Кредит 66
- 1 000 000 руб. - получен заем;
Дебет 45 Кредит 41
- 1 000 000 руб. - переданы товары в залог;
Дебет 62 Кредит 91, субсчет "Прочие доходы"
- 1 416 000 руб. - реализованы товары с публичных торгов;
Дебет 91, субсчет "Прочие расходы", Кредит 45
- 1 000 000 руб. - списана себестоимость товаров;
Дебет 91, субсчет "Прочие расходы", Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"
- 216 000 руб. - начислен НДС с выручки от реализации товаров;
Дебет 76 Кредит 62
- 1 416 000 руб. - отражена задолженность залогодержателя за реализованные товары;
Дебет 66-1 Кредит 76
- 1 000 000 руб. - погашен заем;
Дебет 51 Кредит 76
- 416 000 руб. - получена выручка от продажи товаров за вычетом суммы займа.

Глава 19. НАЛОГОВЫЕ ВЫЧЕТЫ

Налоговые вычеты - это уменьшение НДС, начисленного к уплате в бюджет, на величину "входного" налога.

Чтобы принять НДС, предъявленный поставщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав к вычету, нужно выполнить три условия:

1. Товары (работы, услуги), имущественные права приобретены для операций, облагаемых НДС.

2. Товары (работы, услуги), имущественные права оприходованы (приняты к учету).

3. Есть правильно оформленный счет-фактура поставщика.

Если все эти условия выполнены, то организация или предприниматель вправе принять НДС к вычету. Проще говоря, уменьшить на его сумму налог с реализации.

Добавим, что до недавнего момента, прежде чем принять НДС к вычету, его нужно было заплатить в бюджет.

Есть случаи, когда для того, чтобы принять НДС к вычету, оплата налога поставщику все же обязательна. Это условие действует, когда:

- речь идет о ввозе товаров на таможенную территорию РФ;
- покупатель выступает налоговым агентом;
- товар возвращают продавцу (в том числе в течение действия гарантийного срока);
- имеет место отказ от купленных товаров или выполненных работ;
- возвращают оплату, частичную оплату в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) в случае изменения условий либо расторжения соответствующего договора;
- в расчетах за приобретенные товары (работы, услуги) используют собственное имущество (в том числе векселя третьего лица);
- выполняют строительно-монтажные работы для собственного потребления;
- речь идет об уплате сумм налога по командировкам и представительским расходам, а также правопреемником реорганизованной организации.

В этом случае покупателю необходимо регистрировать полученные счета-фактуры в книге покупок по мере принятия на учет приобретаемых товаров (работ, услуг) после фактической оплаты сумм НДС продавцу.

Добавим, что законодательство о налогах и сборах не ставит применение налоговых вычетов в зависимость от наличия или отсутствия реализации товаров (работ, услуг) в этом налоговом периоде. К такому выводу не раз приходили и суды. В качестве примера можно привести Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 5 декабря 2006 г. N А79-6345/2006.

19.1. Вычет НДС по основным средствам

НДС по основным средствам принимается к вычету в общем порядке. Напомним, что раньше с вычетом были проблемы, если основное средство оплачивалось в рассрочку. Налоговики настаивали, что фирма вправе была принять к вычету "входной" НДС только после полной оплаты имущества. Теперь такой проблемы нет. Ведь налог можно принять к вычету, не перечисляя поставщикам.

Пример. Организация купила за 590 000 руб. (в том числе НДС - 90 000 руб.) и приняла к учету в январе 2008 г. основное средство. Задолженность перед поставщиком погашается в

рассрочку: 295 000 руб. перечислено ему в феврале 2008 г., и такая же сумма уплачена в марте 2008 г.

На счетах бухгалтерского учета покупателя сделаны следующие проводки.

В январе 2008 г.:

Дебет 08 Кредит 60

- 500 000 руб. (590 000 - 90 000) - оприходовано основное средство;

Дебет 19 Кредит 60

- 90 000 руб. - отражен НДС;

Дебет 01 Кредит 08

- 500 000 руб. - введено в эксплуатацию основное средство;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС", Кредит 19

- 90 000 руб. - принят к вычету НДС.

В феврале 2008 г.:

Дебет 60 Кредит 51

- 295 000 руб. - оплачено частично основное средство.

В марте 2008 г.:

Дебет 60 Кредит 51

- 295 000 руб. - оплачено частично основное средство.

В 2008 г. сохраняется проблема с вычетом НДС по основным средствам, которые еще не учтены на счете 01 "Основные средства", а числятся на счете 07 "Оборудование к установке" или 08 "Вложения во внеоборотные активы". Вычеты сумм налога, предъявленных продавцами налогоплательщику при приобретении либо уплаченных при ввозе на таможенную территорию Российской Федерации основных средств, в том числе оборудования к установке, и (или) нематериальных активов, указанных в п. п. 2 и 4 ст. 171 Налогового кодекса, производятся в полном объеме после принятия на учет данных основных средств, в том числе оборудования к установке, и (или) нематериальных активов. То есть Кодекс разрешает в аналогичном порядке принимать к вычету НДС по оборудованию, учтенному на счете 07. Однако по-прежнему остается неразрешимой проблема с объектами, которые числятся на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы". По нашему мнению, вычет возможен и в том случае, когда основное средство учтено на счете 08. Ведь в этот момент оно уже принято к учету, чего и требует п. 1 ст. 172 Налогового кодекса РФ. К такому же выводу неоднократно приходили арбитражные суды. Однако у налоговых органов на этот счет может быть иная точка зрения.

19.2. Бартер, взаимозачет, расчет ценными бумагами

Согласно п. 4 ст. 168 Налогового кодекса при товарообмене, взаимозачете и расчетах ценными бумагами покупатель товаров, работ, услуг или имущественных прав обязан заплатить предъявленную ему сумму НДС, перечислив ее платежным поручением с расчетного счета.

Казалось бы, все ясно. Но тут есть несколько "но".

Первое. В налоговом законодательстве под имуществом понимаются виды объектов гражданских прав (кроме имущественных прав), относящиеся к имуществу в соответствии с Гражданским кодексом РФ. Так сказано в ст. 38 Налогового кодекса РФ.

Гражданское законодательство причисляет к имуществу и денежные средства. Конечно, п. 2 ст. 172 Налогового кодекса РФ традиционно применяется в случае товарообменных (бартерных) сделок и при зачете взаимных требований. Но все же существует опасность того, что налоговые органы распространят требование п. 2 ст. 172 и на те случаи, когда за покупки будут рассчитываться деньгами, и будут по-прежнему требовать для вычета уплаты НДС поставщикам и подрядчикам. Однако справедливости ради отметим, что опасность такого прочтения п. 2 ст. 172 Налогового кодекса РФ невелика.

Второе. Непонятно, какую сумму принимать к вычету. Казалось бы, ответ очевиден: ту сумму НДС, которая перечислена поставщику. Противоречие вносит п. 2 ст. 172 Налогового кодекса РФ. Там сказано буквально следующее: "При использовании налогоплательщиком собственного имущества (в том числе векселя третьего лица) в расчетах за приобретенные им товары (работы, услуги) вычетам подлежат суммы налога, фактически уплаченные налогоплательщиком, которые исчисляются исходя из балансовой стоимости указанного имущества... переданного в счет их оплаты". Получается, что к зачету можно взять лишь ту сумму НДС, что соответствует балансовой стоимости переданных контрагенту товаров (работ, услуг). В своих устных разъяснениях чиновники Минфина России спешат успокоить: вычет должен равняться сумме НДС, перечисленной поставщику.

Добавим, что законодатели не определили срока для перечисления НДС деньгами при неденежных расчетах и не установили ответственности за его неплатеж. Однако понятно, что, пока деньги не будут перечислены, инспекторы права на вычет не признают. Ведь в п. 2 ст.

172 Налогового кодекса РФ четко сказано, что к вычету принимается фактически уплаченный налог.

Третье. Когда мы говорим о бартере, следует помнить, что п. 4 ст. 168 Налогового кодекса РФ распространяется только на товарообмен. Если же товары меняют на работы либо на услуги или имущественные права, то возникает вопрос: нужно ли в этом случае платить НДС "живыми" деньгами? Ответа на этот вопрос Кодекс не дает. Налоговики уверены: перечислять налог надо при любом бартере. Однако приобретение в обмен на товар, скажем, услуг вряд ли можно назвать товарообменом. И уж тем более нет никаких оснований требовать перечислять поставщику отдельной платежкой сумму НДС, когда в обмене товар вообще не участвует. Например, при обмене работами, работ на услуги или услуг на имущественные права.

Теперь несколько слов о взаимозачете. По идее, при взаимозачете такое условие, как перечисление налога поставщику, на вычет влиять вообще не должно. Дело в том, что, проводя взаимозачеты, компании, по сути, обмениваются вовсе не имуществом, а имущественными правами. Поэтому принять к вычету НДС в данном случае можно в общем порядке: сразу после того, как покупка оприходована, от поставщика получен счет-фактура, а сами товары (работы, услуги) используются в деятельности, облагаемой НДС. Более того, отгружая товар, организация может даже не подозревать о том, что в будущем будет проводить по этой операции зачет. А значит, нет и оснований откладывать вычет до того момента, как налог будет заплачен деньгами.

Однако чиновники придерживаются иной позиции. Они считают, что положения п. 2 ст. 172 Налогового кодекса РФ применимы и для взаимозачетов. То есть НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), задолженность за которые погашена путем зачета, можно принять к вычету не раньше, чем налог будет фактически оплачен поставщику деньгами с расчетного счета.

Подтверждает это и форма декларации по НДС. Она утверждена Приказом Минфина России от 7 ноября 2006 г. N 136н. Если посмотреть на расшифровки строки 240 разд. 3, то мы увидим, что взаимозачеты поименованы среди операций, вычет по которым возможен только после уплаты налога. Бланк уже зарегистрирован в Минюсте 30 ноября 2006 г. N 8544. И чиновники главного финансового ведомства в один голос утверждают, что раз эта форма прошла регистрацию, то значит, она соответствует действующему налоговому законодательству. Что ж, если вы не хотите спорить с чиновниками, то нужно следовать их разъяснениям.

Правда, тут есть одна проблема. Организация не всегда знает наперед, как контрагент будет с ней рассчитываться: деньгами или при помощи зачета. То есть к моменту проведения зачета или передачи поставщику в оплату его товаров векселя НДС по ним давно уже будет принят к вычету. Поэтому налоговики, скорее всего, потребуют восстановить НДС и принять его к вычету только в том периоде, в котором сумма налога будет перечислена поставщику отдельным платежным поручением. Однако случаи, когда организация обязана восстанавливать НДС, четко оговорены в п. 3 ст. 170 и п. 6 ст. 171 Налогового кодекса. Более того, перечень таких случаев исчерпывающий. Правоту такого подхода подтвердил ВАС РФ в Решении от 23 октября 2006 г. N 10652/06.

И еще: если следовать разъяснениям чиновников, то в периоде оприходования покупки у организации возникнет недоимка по НДС. Ее придется погасить - заплатить в бюджет. Штрафов и пеней, возможно, удастся избежать. Ведь согласно п. 2 ст. 109 Налогового кодекса РФ вины налогоплательщика в данном случае нет: организация не могла ведь предвидеть, что контрагенты расплатятся за товар не деньгами, а векселем или путем зачета. Однако и тут чиновники не правы: никакой недоплаты за период, в котором фирма оприходовала покупку и заявила "входной" НДС по ней к вычету, по сути, не было. На тот момент вычет был правомерным.

Значит, лучше отстаивать свои интересы. То есть при заполнении декларации можно посоветовать следующее: НДС по покупке покажите в общей сумме налоговых вычетов - по строке 220. И, даже если потом задолженность за товары (работы, услуги) будет погашена путем зачета, декларацию можно не переделывать.

19.3. Импорт товаров

Отметим, что НДС по импортным товарам, как и прежде, можно принять к вычету лишь после того, как он будет уплачен.

Пример. Организация купила партию товаров у иностранной компании за 20 000 евро.

Организация уплатила ввозную пошлину - 2000 евро и таможенный сбор за оформление товара - 2000 руб. Кроме того, организация заплатила НДС - 3960 евро ((20 000 EUR + 2000 EUR) x 18%).

Курс евро, установленный Центральным банком РФ на дату перечисления таможенных платежей, составил 37 руб/EUR.

На счетах бухгалтерского учета покупателя сделаны следующие записи:

Дебет 44 Кредит 68, субсчет "Расчеты по таможенным платежам в валюте"

- 74 000 руб. (2000 EUR x 37 руб/EUR) - начислена ввозная пошлина;

Дебет 44 Кредит 68, субсчет "Расчеты по таможенным платежам в рублях"
- 2000 руб. - начислен сбор за таможенное оформление;
Дебет 19 Кредит 68, субсчет "Расчеты по таможенным платежам в валюте"
- 146 520 руб. (3960 EUR x 37 руб/EUR) - начислена ввозная пошлина;
Дебет 68, субсчет "Расчеты по таможенным платежам в валюте", Кредит 52
- 74 000 руб. - уплачена ввозная таможенная пошлина;
Дебет 68, субсчет "Расчеты по таможенным платежам в рублях", Кредит 51
- 2000 руб. - уплачен сбор за таможенное оформление;
Дебет 68, субсчет "Расчеты по таможенным платежам в валюте", Кредит 52
- 146 520 руб. - уплачен НДС;
Дебет 41 Кредит 60
- 740 000 руб. (20 000 EUR x 37 руб/EUR) - оприходованы товары;
Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС", Кредит 19
- 146 520 руб. - принят к вычету НДС, уплаченный на таможне.

19.4. Вычет НДС при покупке товаров (работ, услуг) за наличный расчет у розничных продавцов

Нередко организациям и индивидуальным предпринимателям приходится покупать товары (работы, услуги) через сотрудников за наличные в розничной сети. Возникает вопрос: могут ли в этом случае они получить вычет НДС? Дело в том, что согласно п. 7 ст. 168 Налогового кодекса РФ при реализации товаров (работ, услуг) за наличный расчет организациями розничной торговли непосредственно населению счет-фактура может не выставляться. Вместо него покупателям выдаются кассовые чеки или иные документы установленной формы. Возникает вопрос: можно ли предъявить к вычету НДС без счета-фактуры?

Чиновники в один голос утверждают, что в данном случае ни о каком вычете говорить не приходится (Письмо МНС России от 13 мая 2004 г. N 03-1-08/1191/15@). Согласны с чиновниками и некоторые судьи. В качестве примера можно привести Постановление ФАС Северо-Западного округа от 24 января 2005 г. N А66-7929/2004.

Другие судьи считают, что в описанной ситуации для вычета НДС можно обойтись и без счета-фактуры. Скажем, судьи ФАС Восточно-Сибирского округа в Постановлении от 6 сентября 2005 г. N А19-19681/03-40-41-Ф02-4064/05-С1 указали, что при покупке товаров за наличный расчет для применения вычетов представление счета-фактуры не является обязательным условием.

ФАС Уральского округа в Постановлении от 31 октября 2006 г. N Ф09-9756/06-С2 по делу N А60-10109/06 пришел к выводу, что суммы НДС по командировочным расходам, предъявляемые к вычету, могут подтверждаться не только счетами-фактурами, но и иными документами, а выделение в них отдельной строкой НДС не является обязательным. Согласны с коллегами и представители ФАС Московского округа от 11 марта 2004 г., 18 марта 2004 г. N КА-А40/1554-04. Суд пришел к выводу о правомерности применения вычета без счета-фактуры, если товары (работы, услуги) приобретались командированным работником, действующим в качестве физического лица, которое не является индивидуальным предпринимателем. Как указал суд, в такой ситуации счет-фактура в силу положений п. 7 ст. 168 Налогового кодекса РФ не оформляется, и требовать его представления в подтверждение вычета неправомерно.

В другом деле служители Фемиды признали, что кассовый чек при реализации товара, выполнении работ, оказании услуг за наличный расчет заменяет счет-фактуру и расчетные документы. То есть счет-фактура в случае приобретения товаров (работ, услуг) в розницу за наличный расчет для подтверждения вычета не нужен (Постановление ФАС Московского округа от 7 ноября 2005 г., 31 октября 2005 г. N КА-А41/10594-05).

Аналогичные выводы содержат Постановления ФАС Московского округа от 16 июня 2005 г., 14 июня 2005 г. N КА-А41/5111-05, ФАС Уральского округа от 31 октября 2006 г. N Ф09-9756/06-С2 по делу N А60-10109/06.

19.5. Возмещение НДС

Если сумма налоговых вычетов превышает сумму НДС к начислению, то налог подлежит возмещению. Такая ситуация может возникнуть, скажем, когда фирмы реализуют продукцию по ставке 0 или 10 процентов, а покупают у поставщиков материалы (работы, услуги) для ее производства по 18 процентов.

Возмещение налога может быть произведено одним из двух способов: путем зачета или путем возврата в порядке, установленном ст. 176 Налогового кодекса РФ.

Статья 176 Налогового кодекса гласит, что после того, как организация подала в налоговую инспекцию декларацию, в которой заявила возмещение НДС, проводится камеральная проверка.

Причем в данном случае надо руководствоваться ст. 88 Налогового кодекса РФ. То есть действует тут общий порядок: камеральная проверка декларации не может превышать трех месяцев считая со дня подачи ее налогоплательщиком. Напомним, что согласно п. 5 ст. 174 Налогового кодекса РФ организация обязана подать декларацию не позднее 20-го числа месяца, следующего за налоговым периодом, в котором был уплачен налог, заявленный к возмещению.

По окончании проверки в течение семи дней налоговики обязаны принять решение о возмещении НДС - если при проведении камеральной налоговой проверки не были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах.

Если налоговики в ходе проверки придут к выводу, что фирма совершила налоговое правонарушение, то они составляют акт проверки в порядке, предусмотренном ст. 100 Налогового кодекса РФ. Эта норма появилась и в ст. 88 Налогового кодекса РФ. А здесь законодатели ее просто продублировали.

Акт и другие материалы камеральной проверки, а также представленные по нему возражения рассматривает руководитель налоговой инспекции, которая проводила проверку. Заметьте, в новой редакции ст. 176 прямо указано, что решение выносится по правилам ст. 101 Налогового кодекса РФ. Сколько же дней отводится на это? Десять. Отсчет начинается с того момента, как истекнут две недели, в течение которых налогоплательщик может подать в налоговую инспекцию свои возражения.

В этот срок руководитель инспекции выносит решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или об отказе в привлечении к ответственности. Одновременно принимают решение и о возмещении НДС (полностью или частично) или решение об отказе в возмещении.

Такова четкая процедура, которая прописана в новой редакции ст. 176 Налогового кодекса РФ.

Добавим, что возврат осуществляет та инспекция, в которой налогоплательщик состоит на учете. Однако, если фирма сменит свой адрес и впоследствии перейдет в ведение другой инспекции, вернуть НДС должна будет прежняя налоговая инспекция. К такому выводу пришел ФАС Северо-Западного округа в Постановлении от 13 декабря 2006 г. N А56-51174/2004.

19.6. В каких случаях НДС включается в затраты

Итак, суммы "входного" НДС, предъявленные поставщиками товаров (работ, услуг), имущественных прав или уплаченные при ввозе товаров на территорию РФ, подлежат вычету. То есть суммы налога не учитываются в составе расходов при исчислении налога на прибыль (налога на доходы физических лиц - для индивидуальных предпринимателей) (п. 1 ст. 170 Налогового кодекса РФ).

Однако из этого правила есть исключения. Они предусмотрены п. п. 2 и 5 ст. 170 Налогового кодекса РФ.

В п. 2 ст. 170 Налогового кодекса РФ перечислены ситуации, когда "входной" НДС включается в стоимость товаров (работ, услуг) и затем в составе этой стоимости списывается в составе материальных расходов или прочих затрат, в том числе через амортизацию. Что же это за случаи?

1. Товары (работы, услуги) приобретены для использования в операциях, не облагаемых НДС.

2. Товары (работы, услуги) используются для операций, местом реализации которых не признается территория Российской Федерации.

3. Организация или предприниматель не являются плательщиками НДС. То есть применяют специальные налоговые режимы: упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, переведены на ЕНВД и ЕСХН либо освобождены от исполнения обязанностей налогоплательщика по ст. 145 Налогового кодекса РФ.

4. Товары (работы, услуги), имущественные права используются для операций, которые не признаются реализацией в соответствии с п. 2 ст. 146 Налогового кодекса РФ, если иное не установлено гл. 21 Налогового кодекса РФ.

Что касается банков, страховых организаций, негосударственных пенсионных фондов, то они могут сразу списать "входной" НДС на затраты как самостоятельный вид прочих расходов, связанных с производством и реализацией. Об этом сказано в п. 5 ст. 170 Налогового кодекса РФ. Добавим, что указанные организации вправе самостоятельно выбрать, списывать ли им НДС на расходы или принимать его к вычету в порядке, предусмотренном ст. ст. 171, 172 Налогового кодекса РФ. Правда, в последнем случае им придется и начислять налог при реализации услуг. Выбранный способ эти организации должны закрепить в своей учетной политике для целей налогообложения и применять его в отношении всех совершаемых операций.

19.7. Спорные ситуации при применении налоговых вычетов

19.7.1. Поставщик товаров (работ, услуг) отсутствует по месту "прописки"

Достаточно часто причиной отказа в вычете НДС у покупателя является заявление инспекторов о том, что контрагент отсутствует по адресу, указанному в счете-фактуре, или, скажем, не представляет отчетность в фискальные органы, или его нет в ЕГРЮЛ или ЕГРИП, или, дескать, налог не перечислен поставщиком в бюджет. Во всех указанных случаях доводы чиновников несостоятельны. Дело в том, что Налоговый кодекс не ставит право на вычет в зависимость от того, уплачен налог поставщиком в бюджет или нет. То же можно сказать и о местонахождении контрагентов, наличие их в Реестрах и сдаче ими отчетности. Подтверждает правоту такого подхода и арбитражная практика.

Скажем, ФАС Восточно-Сибирского округа в Постановлении от 3 мая 2006 г. N А19-27879/05-11-Ф02-1916/06-С1 по делу N А19-27879/05-11 пришел к выводу, что, если поставщик не представляет в инспекцию налоговую отчетность и не перечисляет НДС в бюджет, это не повод лишать покупателя вычета налога. Причем к такому выводу судьи приходили практически во всех федеральных арбитражных округах. Вот эти примеры.

По поводу отказа в вычете НДС покупателю при отсутствии данных о поставщике в ЕГРЮЛ или ЕГРИП также есть судебная практика. Правда, довольно противоречивая. Суды, в большинстве случаев признавая, что покупатель не может быть ответственным за действия или бездействие поставщика, тем не менее подчеркивают, что счет-фактура, на основании которого производится зачет НДС, должен содержать достоверные сведения. Следовательно, если поставщик не зарегистрирован в Реестре юрлиц, то и счета-фактуры, выписанные от его имени, не могут быть документами, на основании которых можно получить вычет НДС. К такому выводу, скажем, приходили судьи в Постановлениях ФАС Уральского округа от 15 ноября 2006 г. N Ф09-5595/06-С2 по делу N А47-582/06, ФАС Поволжского округа от 25 октября 2006 г. по делу N А12-15344/05-С36, ФАС Северо-Западного округа от 6 декабря 2006 г. по делу N А66-945/2006 и т.д.

Некоторые судьи налогоплательщиков поддерживают. В качестве примера можно привести Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 11 декабря 2006 г. N Ф04-8106/2006(29045-А27-41) по делу N А27-7562/2006-5, ФАС Восточно-Сибирского округа от 22 февраля 2006 г. N А19-24391/05-11-Ф02-515/06-С1 по делу N А19-24391/05-11, ФАС Западно-Сибирского округа от 13 июня 2006 г. N Ф04-3435/2006(23409-А27-34) по делу N А27-457/06-6.

19.7.2. Вычет при отсутствии реализации

Спор по поводу того, можно ли возместить НДС, если в отчетном периоде у организации не было выручки от реализации продукции (работ, услуг), ведется давно. Чиновники, понятное дело, настаивают на том, что в данном случае ни о каком возмещении речи быть не может (в качестве примера можно привести Письмо Минфина России от 21 декабря 2004 г. N 03-04-11/228). Логика чиновников такая.

В п. 2 ст. 173 Налогового кодекса РФ сказано: "Если сумма налоговых вычетов в каком-либо налоговом периоде превышает общую сумму налога, исчисленную в соответствии со статьей 166 настоящего Кодекса, положительная разница между суммой налоговых вычетов и суммой налога, исчисленной по операциям, признаваемым объектом налогообложения... подлежит возмещению налогоплательщику...". Если у фирмы в отчетном периоде не было реализации, то налоговая база равна нулю. То есть получается, что вычитать не из чего. А раз так, то нет и права на вычет в этом периоде.

При этом налоговики отмечают, что принять к вычету НДС, уплаченный поставщикам и подрядчикам, можно будет в следующих налоговых периодах, как только у фирмы будет реализация.

Между тем судьи чиновников не поддерживают. В качестве примера можно привести Постановление Президиума ВАС РФ от 3 мая 2006 г. N 14996/05 по делу N А06-2102у-4/04нр. Суд указал, что реализация товаров (работ, услуг) по конкретным операциям в том же налоговом периоде не является в силу закона условием применения налоговых вычетов.

Действительно, в п. 4 ст. 166 Налогового кодекса РФ говорится, что общая сумма НДС исчисляется по итогам каждого налогового периода. А п. п. 1 и 2 ст. 171 Кодекса устанавливают, что организация вправе уменьшить общую сумму налога на установленные налоговые вычеты. А по итогам каждого налогового периода фирмы обязаны подавать декларацию по НДС. Следовательно, определять, сколько причитается к уплате в бюджет, нужно независимо от того, была ли реализация в том периоде, за который подают декларацию, или нет. И если сумма налоговых вычетов превысила размер начисленного НДС, то разницу нужно возместить организации (п. п. 1, 3 ст. 176 Налогового кодекса РФ). То есть фирма имеет полное право

требовать от налоговиков вернуть деньги на расчетный счет или зачесть их в счет уплаты других федеральных налогов.

Аналогичные выводы содержатся также и в других постановлениях всех судов.

19.7.3. НДС предъявлен лицом, которое не является налогоплательщиком

Есть категории лиц, которые НДС не платят. В частности, это компании и предприниматели, которые пользуются освобождением по ст. 145 Налогового кодекса РФ или применяют спецрежимы. Согласно п. 5 ст. 173 Налогового кодекса РФ, если лица, не являющиеся плательщиками налога, все-таки выставляют счет-фактуру с НДС, они обязаны заплатить его в бюджет. Возникает вопрос: а могут ли тогда их покупатели принять этот налог к вычету? Чиновники отвечают на этот вопрос отрицательно (Письмо ФНС России от 17 мая 2005 г. N ММ-6-03/404@). Декать, счет-фактура неплательщика с выделенной суммой налога не может служить основанием для вычета. Причем налоговиков не смущает тот факт, что НДС в бюджет попадает.

Судьи в данном случае на стороне налогоплательщиков. И опять же арбитры ссылаются на нормы Налогового кодекса РФ: закон не предусматривает возможности отказа в вычете НДС, если продавец не является налогоплательщиком. К такому выводу пришел ФАС Восточно-Сибирского округа в Постановлении от 9 ноября 2006 г. N А19-15156/06-52-Ф02-5920/06-С1 по делу N А19-15156/06-52. Согласны с коллегами и судьи других округов. См., например, Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 27 декабря 2006 г. N Ф04-8538/2006(29578-А02-42) по делу N А02-395/06, ФАС Поволжского округа от 19 апреля 2006 г. по делу N А55-21067/05-34, ФАС Уральского округа от 2 августа 2006 г. N Ф09-2793/06-С7 по делу N А47-12835/04.

Теперь к более конкретным ситуациям.

Так, ФАС Волго-Вятского округа в Постановлении от 28 декабря 2006 г. по делу N А82-15226/2005-99 пришел к выводу, что налогоплательщик обоснованно принял к вычету НДС, выделенный в счете-фактуре отделом вневедомственной охраны. При этом тот факт, что оказание охранных услуг по НДС льготируется, а значит, отдел не должен был выделять НДС в счетах-фактурах, по мнению судей, на вычет у покупателя влиять не должен.

В Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 4 декабря 2006 г. N А42-8562/2005 суд согласился с тем, что вычет НДС был произведен правомерно. Даже при условии, что счет-фактура был выставлен за услуги по ремонту морских судов в период стоянки в портах (согласно пп. 23 п. 2 ст. 149 Налогового кодекса РФ реализация подобных услуг на территории Российской Федерации НДС не облагается).

19.7.4. Вычет НДС при условии отсутствия у поставщика необходимых лицензий

Нередко чиновники отказывают в вычете на том основании, что у поставщика отсутствует лицензия на тот или иной вид деятельности. По логике фискалов, раз для ведения бизнеса нужна лицензия, то ее отсутствие делает деятельность незаконной. А значит, и получить вычет по счету-фактуре, выписанному таким контрагентом, нельзя.

Судьи опровергают такие утверждения. В качестве примера можно привести Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 18 июля 2006 г. N А19-43897/05-15-Ф02-3524/06-С1 по делу N А19-43897/05-15. Здесь судьи вынесли такой вердикт: "Отсутствие у контрагента налогоплательщика лицензии на осуществление перевозки товара автомобильным транспортом, а также лицензионных карточек не является обстоятельством, с которым законодатель связывает право налогоплательщика на применение вычетов по налогу на добавленную стоимость, уплаченному поставщику".

Аналогично решили в пользу налогоплательщиков подобные споры и судьи ФАС Дальневосточного округа в Постановлении от 25 января 2006 г. по делу N Ф03-А37/05-2/4562, ФАС Северо-Западного округа в Постановлении от 9 марта 2006 г. по делу N А56-20618/2005.

19.7.5. Споры по поводу момента вычета НДС

НДС можно поставить к вычету, как только будут выполнены для этого все условия. При этом воспользоваться своим правом можно и позже того момента, когда оно возникло.

Это признают суды на самом высоком уровне. Представляется интересным Постановление Президиума ВАС РФ от 31 января 2006 г. N 10807/05 по делу N А40-40577/04-98-426.

Ни из Налогового кодекса, ни из нормативных актов, регламентирующих порядок заполнения деклараций, не вытекает, что компания обязана предъявлять к вычету НДС. Поэтому организация может применить право на вычет и позже, в другом налоговом периоде.

Аналогичные выводы делают и федеральные арбитражные суды округов: см., например, Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 27 апреля 2006 г. N Ф04-1484/2006(21849-А45-7), от 20 декабря 2005 г. N Ф04-9147/2005(17932-А27-27), от 12 декабря 2005 г. N Ф04-6013/2005(16701-А27-14), от 21 ноября 2005 г. N Ф04-8309/2005(17052-А46-34) и Постановление ФАС Центрального округа от 11 мая 2006 г. N А09-13386/05-22.

Справедливости ради стоит отметить, что есть и противоположная арбитражная практика. Так, ФАС Восточно-Сибирского, Московского и Северо-Кавказского округов указывают на недопустимость применения вычета в последующих периодах. По мнению судей, плательщик, своевременно не применивший вычет, должен будет подать уточненную декларацию за тот период, в котором возникло право на вычет. В качестве примеров стоит упомянуть такие дела: Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 3 мая 2006 г. N А19-16571/05-24-Ф02-1924/06-С1 и от 29 декабря 2005 г. N А19-19821/03-45-Ф02-6576/05-С1, Московского округа от 6 марта 2006 г. N КА-А40/1166-06 и Северо-Кавказского округа от 13 марта 2006 г. N Ф08-706/2006-313А.

Еще одна проблема связана с моментом вычета налога, если в счет-фактуру вносились изменения. Чиновники настаивают, что вычет следует производить в периоде, когда исправляли счета-фактуры (см., например, Письма ФНС России от 19 октября 2005 г. N ММ-6-03/886@, Минфина России от 21 марта 2006 г. N 03-04-09/05). Следовательно, придется представлять и уточненную декларацию за тот налоговый период, в котором исправленный счет-фактура был зарегистрирован в книге покупок. Надо сказать, что согласны с таким подходом и некоторые судьи (см. Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 2 мая 2006 г. N А74-3299/05-Ф02-1838/06-С1 по делу N А74-3299/05, ФАС Дальневосточного округа от 1 июня 2006 г., 25 мая 2006 г. N Ф03-А04/06-2/1434 по делу N А04-9592/05-1/1147).

Другие суды приходили к выводу, что право на вычет появляется в периоде совершения хозяйственной операции. Так, ФАС Северо-Западного округа в Постановлении от 17 ноября 2006 г. по делу N А56-29170/2005 не согласился с чиновниками и пришел к выводу, что утверждение, согласно которому НДС по исправленным счетам-фактурам может быть предъявлен к вычету только в период исправления ошибки, не соответствует нормам ст. 54 Налогового кодекса РФ. Согласились с коллегами и представители ФАС Волго-Вятского округа в Постановлении от 16 января 2006 г. N А79-3814/2005.

19.7.6. Отсутствуют первичные документы, или они составлены с ошибками

Одним из условий, которое нужно выполнить, чтобы принять НДС к вычету, является факт оприходования товаров или принятия к учету работ, услуг, имущественных прав. Тут возникает вопрос: а если такие бумаги отсутствуют, может ли налогоплательщик рассчитывать на вычет налога?

Все зависит от того, как оформлены документы по сделке. Скажем, товарно-транспортная накладная может не оформляться, если заключен договор купли-продажи и поставки, местом исполнения которого (местом передачи товара) является место нахождения покупателя, и последний не участвует в отношениях по перевозке груза. В этом случае для оприходования приобретенного товара достаточно иметь только товарную накладную. Так как эти документы присутствовали, то отказать в вычете на том основании, что факт оприходования не подтвержден, налоговики были не вправе. К такому выводу пришел ФАС Восточно-Сибирского округа в Постановлении от 13 июня 2006 г. N А19-21136/05-52-Ф02-2736/06-С1 по делу N А19-21136/05-52.

Надо сказать, что это не единичное решение. К подобным выводам судьи приходили и раньше. См., например, Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 21 декабря 2006 г. N А19-14636/06-18-Ф02-6983/06-С1 по делу N А19-14636/06-18, ФАС Западно-Сибирского округа от 14 ноября 2006 г. N Ф04-7566/2006(28403-А45-3) по делу N А45-8675/06-12/336, ФАС Московского округа от 19 октября 2006 г. N КА-А40/10202-06 по делу N А40-22554/06-129, ФАС Северо-Западного округа от 18.01.2007 по делу N А56-17625/2006.

Глава 20. НЕДОБРОСОВЕСТНОСТЬ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА

Налоговый кодекс РФ не содержит ни самого термина "недобросовестность", ни, соответственно, его определения. В Постановлении от 12.10.2006 N 53 Пленум ВАС РФ ввел понятие необоснованной налоговой выгоды, а также критерии признания налоговой выгоды, полученной налогоплательщиком, необоснованной. ВАС РФ разъяснил, что налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера). Кроме того, налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена

налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

В судебных решениях указывается, что недобросовестными признаются те налогоплательщики, которые стремятся уклониться от надлежащего исполнения возложенных на них обязанностей. Например, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 23.01.2007 N 8300/06 по делу N А21-9656/04-С1 суд признал налоговую выгоду необоснованной, поскольку доказаны согласованность действий общества и его поставщиков по "формальному приобретению" товара и создание схемы незаконного возмещения налога из бюджета. В Постановлении ФАС Поволжского округа от 18.05.2006 по делу N А55-12502/2005-3 суд указал, что недобросовестными являются лица, которые стремятся уклониться от выполнения своих налоговых обязанностей, возложенных на них законом. Аналогичные выводы содержат: Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 27.06.2006 N Ф08-2441/2006-1175А по делу N А53-26150/2005-С6-48, Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 21.06.2006 N Ф08-2366/2006-1149А по делу N А32-6339/2005-56/309.

20.1. Критерии недобросовестности

В Постановлении от 12.10.2006 N 53 Пленум ВАС РФ ввел понятие необоснованной налоговой выгоды, а также критерии признания налоговой выгоды, полученной налогоплательщиком, необоснованной. ВАС РФ разъяснил, что налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера). Кроме того, налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

Судебная практика выработала следующий основной критерий недобросовестности - действия участников сделки направлены исключительно на возмещение НДС. В Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 27.06.2006 по делу N А56-20652/2005 суд указал, что о недобросовестности налогоплательщика свидетельствует совершение им самим и его контрагентами согласованных действий, направленных на неправомерное возмещение НДС при совершении сделок. Аналогичные выводы содержат: Постановление ФАС Московского округа от 23.03.2006, 20.03.2006 N КА-А40/1829-06 по делу N А40-41390/05-128-357, Постановление ФАС Поволжского округа от 17.01.2006 N А55-2995/2004-(43)34, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 23.06.2006 по делу N А56-9374/2006.

В Постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 08.11.2006 N А19-14657/06-11-Ф02-5884/06-С1 по делу N А19-14657/06-11 суд сделал вывод о недобросовестности налогоплательщика, так как сделки налогоплательщика являются формальными, направленными не на осуществление финансово-хозяйственной деятельности и получение прибыли, а исключительно на возмещение НДС. Аналогичные выводы содержит Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 07.11.2006 N А19-15508/06-15-Ф02-5841/06-С1 по делу N А19-15508/06-15.

20.2. Какие признаки могут свидетельствовать о направленности сделки исключительно на возмещение НДС

В Постановлении от 12.10.2006 N 53 Пленум ВАС РФ ввел понятие необоснованной налоговой выгоды, а также критерии признания налоговой выгоды, полученной налогоплательщиком, необоснованной. ВАС РФ разъяснил, что налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера). Кроме того, налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

Судебная практика называет следующие признаки направленности сделки исключительно на возмещение НДС.

Отсутствие разумной деловой цели сделки

Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 23.01.2006 N А39-106/2005-81/11: по мнению суда, об отсутствии разумной деловой цели свидетельствует тот факт, что приобретенное оборудование в течение долгого срока не вводится в эксплуатацию, а также то, что оно приобретено на заемные средства при отсутствии реальной возможности погашения займа.

В Постановлении ФАС Поволжского округа от 04.05.2006 по делу N А65-13063/05-СА1-32 суд пришел к следующему выводу: в цепочку поставщиков намеренно включены лишние звенья, что привело к увеличению сумм НДС, причитающихся к возмещению.

В Постановлении ФАС Московского округа от 08.06.2006 N КА-А40/5034-06 по делу N А40-58457/05-98-453 суд указал, что деятельность компании не имела разумной деловой цели, так как договоры заключались на таких условиях, при которых основной доход поступал не от лизинговых платежей, а от возмещения НДС из бюджета.

В Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 28.06.2006 по делу N А56-41294/2005 сказано следующее. Об отсутствии реальной экономической цели, по мнению суда, свидетельствует заключение сделок, которые направлены исключительно на создание оснований для возмещения НДС.

В Постановлении ФАС Московского округа от 11.10.2006, 12.10.2006 N КА-А40/9853-06 по делу N А40-8083/06-80-53 суд пришел к выводу об отсутствии разумной деловой цели сделки с учетом полученной прибыли и признал наличие признаков недобросовестности в действиях налогоплательщика, что послужило причиной отказа налогоплательщику в применении вычета.

Убыточность сделки

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 23.11.2005 N 7088/05 по делу N А40-21484/04-126-238 суд установил, что доход по сделке составил 1 руб. за тонну. Это, по мнению суда, противоречит экономической цели гражданско-правовой сделки по получению прибыли (с учетом необходимости оплаты труда работников, уплаты страховых взносов и налогов, а также иных расходов, связанных с деятельностью организации).

В Постановлении ФАС Поволжского округа от 29.03.2006 по делу N А12-27621/05-С21 сказано следующее. Об отсутствии разумной деловой цели, по мнению суда, свидетельствует тот факт, что сделки были заведомо убыточными для налогоплательщика.

В Постановлении Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды" указано, что реализация товара на экспорт по цене, которая ниже цены приобретения товара у российского поставщика, не означает отсутствия экономической выгоды и хозяйственного результата от заключенных обществом сделок, поскольку при расчете прибыли в стоимость приобретенного у российского поставщика товара не подлежит включению налог на добавленную стоимость, уплаченный обществом поставщику. Кроме того, этот факт сам по себе, вне связи с другими обстоятельствами конкретного дела, не может свидетельствовать о недобросовестности общества и рассматриваться в качестве объективного признака недобросовестности. Аналогичные выводы содержат: Постановление ФАС Московского округа от 14.06.2007 N КА-А40/5115-07 по делу N А40-54096/06-90-306, Постановление ФАС Московского округа от 13.06.2007, 15.06.2007 N КА-А40/5010-07 по делу N А40-71163/06-4-309, Постановление ФАС Уральского округа от 13.06.2007 N Ф09-4305/07-С2 по делу N А07-28178/06.

Создание видимости сделки

В Постановлении ФАС Уральского округа от 04.07.2007 N Ф09-5049/07-С2 по делу N А76-30582/06 суд указал, что сделки без фактического осуществления их участниками соответствующих хозяйственных операций (перевозки, хранения, приема-передачи) являются формальными, направленными не на осуществление финансово-хозяйственной деятельности и получение прибыли, а исключительно на возмещение из бюджета НДС.

В Письме ФНС России от 03.07.2006 N ШС-6-14/668@ "О направлении Постановления Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации" (вместе с Постановлением Президиума ВАС РФ от 22.03.2006 N 15000/05) налоговая служба довела до сведения нижестоящих налоговых органов позицию Президиума ВАС РФ, которая заключается в том, что о создании видимости сделки могут свидетельствовать следующие факты:

- непредставление налогоплательщиком сведений о производителях технически сложных изделий, указанных им в качестве экспортированных товаров;
- отсутствие технической документации на изделия;
- непредставление документов о лицах, несущих обязательства их гарантийного, постгарантийного обслуживания и ремонта.

Тогда как по требованиям, которые обычно предъявляются условиями гражданского оборота к отношениям, связанным с поставкой технически сложных изделий, соответствующие обязательства, как правило, несут производители или поставщики.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 23.01.2007 N 8300/06 по делу N А21-9656/04-С1 суд указал, что налоговая выгода необоснованна, так как доказано "формальное приобретение" товара, создание схемы незаконного возмещения налога из бюджета при следующих

обстоятельствах: товар был предметом пяти сделок обществ, расположенных в разных городах; тексты договоров по сделкам идентичны; договоры заключены в течение нескольких дней, несмотря на территориальную отдаленность участников сделки, после осуществления экспорта товара; в договорах поставки при высокой цене контрактов не указано точное место хранения товара, в то время как согласно условиям приема товара по количеству и качеству производится в месте его хранения с составлением акта приема-передачи на складе продавца; расчеты между участниками сделок проведены в течение непродолжительного времени.

Отсутствие ресурсов у участников сделки

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 05.04.2006 N 15825/05 по делу N А31-2617/1 суд установил, что количество поставленного по договору товара значительно превышает количество товара данного вида, произведенного за все годы его изготовления. В Постановлении ФАС Московского округа от 17.04.2006 N КА-А40/2860-06 по делу N А40-33698/05-111-373 суд признал, что совмещение одним лицом функций генерального директора, главного бухгалтера и кладовщика, отпускающего товар со склада, невозможно. Дело в том, что торговля металлоломом требует больших человеческих и производственных ресурсов.

С другой стороны, в Постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 12.10.2006 N А19-14673/06-50-Ф02-5233/06-С1 по делу N А19-14673/06-50 суд указал, что отсутствие у налогоплательщика работников, основных средств и оборудования не опровергает возможности приобретения товаров путем заключения соответствующих гражданско-правовых договоров с третьими лицами. В Постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 16.11.2006 N А19-13647/06-40-Ф02-6064/06-С1 по делу N А19-13647/06-40 суд указал, что налоговое законодательство не связывает право покупателя на применение налогового вычета с наличием транспортных, технических средств и персонала у поставщика.

Осуществление расчетов по замкнутой цепочке

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 23.11.2005 N 7088/05 по делу N А40-21484/04-126-238 суд установил, что сумма, уплаченная по контракту, вернулась на счет той же организации, которая изначально ее перечислила. Это, по мнению суда, свидетельствует о недобросовестности налогоплательщика.

Минимальный уставный капитал организации

В Постановлении ФАС Московского округа от 22.08.2005 N КА-А40/7700-05-П, оценивая действия налогоплательщика как недобросовестные, суд обоснованно исходил из того, что уставный капитал общества составляет 10 000 руб.

Однако в Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 07.06.2007 по делу N А56-27323/2006 суд указал, что размер уставного капитала никак не влияет на право применять налоговые вычеты в порядке ст. ст. 171 и 172 НК РФ. Не является это и признаком недобросовестности.

Счета налогоплательщика и его контрагентов открыты в одном банке

В Постановлении ФАС Московского округа от 21.06.2006 N КА-А40/4194-06-П по делу N А40-59100/04-108-354 суд признал налогоплательщика недобросовестным, так как все спорные операции организации осуществляли между собой, пользуясь счетами, открытыми в одном и том же банке. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 15.05.2006 по делу N А56-43546/04: по мнению суда, тот факт, что все участники анализируемых сделок по купле-продаже товара имеют в одном банке расчетные счета, которые открыты в один день, говорит о недобросовестности.

Однако в Постановлении Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды" ВАС РФ указал, что осуществление расчетов через один банк само по себе не указывает на необоснованность налоговой выгоды. Аналогичные выводы содержат: Постановление ФАС Северо-Западного округа от 16.05.2007 по делу N А56-14097/2006, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 27.03.2007 по делу N А56-17725/2006.

Низкая численность работников

В Постановлении ФАС Поволжского округа от 22.05.2007 по делу N А55-16518/06 суд указал, что о недобросовестности свидетельствует тот факт, что среднесписочная численность общества

составляет 1 человек. В Постановлении ФАС Московского округа от 13.06.2006 N КА-А40/4986-06 по делу N А40-69950/05-127-567 поводом для признания организации недобросовестной послужила низкая численность персонала и отсутствие в штатном расписании должностей вспомогательного и обслуживающего характера.

Однако в Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 01.12.2006 по делу N А56-16976/2005 суд, ссылаясь на п. 6 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды", указал, что малая среднесписочная численность сотрудников налогоплательщика не свидетельствует о его недобросовестности при отсутствии доказательств совершения налогоплательщиком и его контрагентами согласованных умышленных действий, направленных на неправомерное создание оснований для возмещения налога из бюджета.

Налогоплательщик (контрагент) не находится по адресу, указанному в учредительных документах

В Постановлении ФАС Северо-Кавказского округа от 22.03.2007 N Ф08-1024/2007-429А по делу N А53-8354/2006-С6-44 суд признал, что отсутствие налогоплательщика по юридическому адресу может свидетельствовать о его недобросовестности. В Постановлении ФАС Московского округа от 14.12.2006, 18.12.2006 N КА-А40/12111-06 по делу N А40-17316/06-107-125 суд признал отсутствие органов управления контрагента налогоплательщика по месту регистрации признаком недобросовестности.

Однако в Постановлении ФАС Уральского округа от 03.07.2007 N Ф09-4997/07-С3 по делу N А07-27706/06 суд указал, что сам по себе факт отсутствия контрагента по адресу, указанному в учредительных документах, не свидетельствует о недобросовестности налогоплательщика.

Непрофильность операции для налогоплательщика

В Постановлении ФАС Поволжского округа от 04.05.2006 по делу N А65-13063/05-СА1-32 суд указал, что совершение операции с нетипичным для налогоплательщика товаром является признаком недобросовестности.

А вот в Постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 10.01.2007 N Ф04-8653/2006(29675-А46-42) по делу N А46-9718/06 суд указал, что нетипичность операции сама по себе не является критерием недобросовестности плательщика.

Разовый характер сделки

В Постановлении ФАС Поволжского округа от 04.05.2006 по делу N А65-13063/05-СА1-32 сказано следующее. Разовый характер сделки, по мнению суда, в совокупности с другими доказательствами подтверждает направленность действий плательщика исключительно на возмещение НДС.

Взаимозависимость сторон сделки

В Постановлении ФАС Поволжского округа от 17.04.2007 по делу N А72-6343/2006 суд отметил, что признаки взаимозависимости предприятий свидетельствуют о направленности их действий на увеличение возмещаемой из бюджета суммы налога на добавленную стоимость. Аналогичные выводы содержат: Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 26.12.2006 N А33-5889/06-Ф02-6929/06-С1 по делу N А33-5889/06, Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 28.09.2005 N Ф08-4481/2005-1772А по делу N А53-5387/2005-С6-22.

А вот в Постановлении Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды" ВАС РФ разъяснил, что сама по себе взаимозависимость сторон сделки не может свидетельствовать о необоснованности налоговой выгоды. Аналогичные выводы содержит Постановление Президиума ВАС РФ от 24.10.2006 N 5801/06 по делу N А50-20003/2005-А1.

20.3. Кто должен доказывать факт недобросовестности?

В Постановлении от 12.10.2006 N 53 Пленум ВАС РФ разъяснил, что обязанность по доказыванию необоснованности полученной налогоплательщиком налоговой выгоды лежит на налоговом органе.

Судебная практика исходит из того, что бремя доказывания недобросовестного поведения налогоплательщика лежит на налоговой инспекции. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 20.06.2006 N 3946/06 по делу N А40-19572/04-14-138 указано, что доказывать недобросовестность

налогоплательщика и представлять соответствующие доказательства должны налоговые органы. Аналогичные выводы содержат: Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 10.05.2006 N А19-40159/05-30-Ф02-2148/06-С1 по делу N А19-40159/05-30, Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 22.11.2006 N Ф04-1731/2005(28636-А70-14) по делу N А70-9406/14-04, Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 22.11.2006 N Ф04-1923/2005(28637-А70-14) по делу N А70-8693/14-04.

Глава 21. СУММА НАЛОГА, ПОДЛЕЖАЩАЯ УПЛАТЕ В БЮДЖЕТ

21.1. Лица, не платящие налог

Обязаны ли подразделения вневедомственной охраны уплатить в бюджет НДС при выставлении счета-фактуры с выделением суммы налога (п. 5 ст. 173 НК РФ)? В Налоговом кодексе РФ указано, что сумма налога подлежит уплате в бюджет при выставлении покупателю счета-фактуры с выделением суммы НДС, в том числе налогоплательщиками при реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению (п. 5 ст. 173).

По данному вопросу есть две точки зрения.

Согласно официальной позиции услуги, оказываемые подразделениями вневедомственной охраны, не облагаются НДС, но при выделении суммы НДС в счете-фактуре данный налогоплательщик обязан перечислить сумму налога в бюджет (Письмо МНС России от 29.06.2004 N 03-1-08/1462/17@ "О налогообложении налогом на добавленную стоимость услуг, оказываемых подразделениями вневедомственной охраны"). Есть примеры судебных решений, подтверждающих такой подход: Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 20.09.2006 N А33-32635/05-Ф02-4851/06-С1 по делу N А33-32635/05, Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 19.09.2006 N А33-34398/05-Ф02-4814/06-С1 по делу N А33-34398/05.

В то же время есть судебное решение, из которого следует, что подразделение вневедомственной охраны не должно платить НДС в бюджет, даже если выставит покупателю счет-фактуру с выделением суммы налога (Постановление ФАС Московского округа от 07.12.2005 N КА-А41/12095-05).

Другой интересный вопрос. Должен ли посредник, не являющийся плательщиком НДС и выставивший счет-фактуру с выделением НДС, перечислять указанный в таком счете-фактуре налог в бюджет (п. 5 ст. 173 НК РФ)? Согласно официальной позиции посредник, не являющийся плательщиком НДС, обязан выставить покупателю счет-фактуру с выделением суммы налога от своего имени, если доверитель находится на общей системе налогообложения. Обязанности уплатить указанный в таком счете-фактуре налог в бюджет у посредника не возникает (Письмо Минфина России от 05.05.2005 N 03-04-11/98). Есть примеры судебных решений и работ авторов, подтверждающие такой подход (Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 12.12.2005 N Ф04-8832/2005(17732-А03-25), Постановление ФАС Уральского округа от 30.05.2006 N Ф09-4419/06-С2 по делу N А50-31188/05).

В то же время есть судебное решение, из которого следует, что посредник при выставлении счета-фактуры от своего имени с выделением суммы НДС обязан уплатить указанную сумму в бюджет. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 17.03.2006 по делу N А13-5207/2005-28 содержит вывод суда о том, что посредник, не являющийся плательщиком НДС, получал от поручителя товар с учетом НДС и реализовывал его с учетом НДС, получая суммы налога на свой расчетный счет или в кассу. Поэтому посредник обязан перечислить полученные суммы налога в бюджет.

Может ли неплательщик НДС, выставив счет-фактуру с выделением суммы налога и уплачивая ее в бюджет, принимать к вычету "входной" налог (п. 1 ст. 171, п. 5 ст. 173 НК РФ)? Официальная позиция заключается в том, что лицо, не являющееся налогоплательщиком, не вправе принимать к вычету НДС, даже если выставляет счета-фактуры с выделением суммы НДС (Письмо Минфина России от 30.06.2005 N 03-06-05-04/175). Есть примеры судебных решений, подтверждающих такой подход (Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 05.05.2006 N А10-450/05-Ф02-1956/06-С1 по делу N А10-450/05, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 16.03.2007 по делу N А21-11348/2005).

21.2. Определение суммы к уплате

В Налоговом кодексе РФ указано, что сумма, подлежащая перечислению в бюджет, определяется как сумма налога, указанная в счете-фактуре, который передан покупателю (п. 5 ст. 173 НК РФ).

Согласно официальной позиции сумма НДС к уплате равна сумме, которая указана в счете-фактуре (Письмо МНС России от 13.05.2004 N 03-1-08/1191/15@ "Свод Писем по применению

действующего законодательства по НДС за II полугодие 2003 года - I квартал 2004 года"). Соответственно, если покупатель, производя оплату товара (работы, услуги), ошибочно выделил сумму НДС в платежном поручении, но продавец (лицо, указанное в п. 5 ст. 173 НК РФ) не выделял сумму налога в счете-фактуре, уплачивать указанную сумму в бюджет продавец не обязан. Есть примеры судебных решений, подтверждающих такой подход (Постановление ФАС Дальневосточного округа от 24.12.2003 N Ф03-А73/03-2/3107, Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 31.01.2006 N А19-17585/05-40-Ф02-3/06-С1).

21.3. Неоплаченный счет-фактура

Есть примеры судебных решений и работы авторов, в которых указывается, что если счет-фактура не оплачен, то обязанности перечислять НДС нет. Например, в Постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 20.09.2005 N А29-810/2005А суд установил, что налог, выделенный в счете-фактуре, фактически не был оплачен неплательщику НДС и не подлежит оплате в будущем. Поэтому продавец не обязан перечислять указанную сумму налога в бюджет. В Постановлении ФАС Поволжского округа от 29.06.2006 по делу N А49-526/06-112А/2 суд признал неправомерным доначисление НДС индивидуальному предпринимателю, который выставял счета-фактуры с выделением суммы налога, так как налоговый орган не доказал факт оплаты указанных счетов-фактур. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 24.04.2006 по делу N А66-4928/2005 содержит вывод суда о том, что выделенный в счетах-фактурах НДС не подлежит перечислению в бюджет, если оплата счетов-фактур произведена без налога.

21.4. Последствия неуплаты налога

Начисляются ли пени при неуплате в бюджет НДС в случае его выделения в счете-фактуре лицом, не являющимся плательщиком НДС (п. 5 ст. 173 НК РФ)? Судебная практика исходит из того, что пени в данном случае не начисляются. Например, Постановление Президиума ВАС РФ от 14.02.2006 N 11670/05 по делу N А16-1432/2004-1 содержит вывод суда о том, что пеня как мера обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов применяется по отношению к налогоплательщикам и налоговым агентам и не подлежит применению по отношению к лицам, которые не признаются плательщиками НДС, в случае нарушения ими требований п. 5 ст. 173 НК РФ. Аналогичные выводы содержат: Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 23.05.2007 по делу N А28-9827/2005-258/29, Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 15.08.2006 по делу N А17-6893/5-2005.

В то же время есть примеры судебных решений, в которых суды признавали законным начисление пеней. Постановление ФАС Дальневосточного округа от 07.07.2003 N Ф03-А73/03-2/1145 содержит вывод суда о том, что обязанность по перечислению в бюджет пеней за несвоевременную уплату НДС, неправомерно выделенного в счете-фактуре и полученного от покупателя лицом, указанным в пп. 1 п. 5 ст. 173 НК РФ, обусловлена "компенсационным характером" пеней. Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 21.02.2006 N А58-3303/05-Ф02-384/06-С1 содержит вывод суда о том, что при выставлении счета-фактуры с выделением суммы НДС лицо в силу п. 5 ст. 173 НК РФ обязано перечислить указанную сумму налога в бюджет в срок, указанный в п. 4 ст. 174 НК РФ. Поэтому за несвоевременное перечисление налога такому лицу могут быть начислены пени.

Другой интересный вопрос. Можно ли оштрафовать за неуплату налога, выделенного в счете-фактуре лицом, не являющимся плательщиком НДС (п. 5 ст. 173 НК РФ)?

Официальная позиция, выраженная в Письме УМНС России по г. Москве (Письмо УМНС России по г. Москве от 29.10.2002 N 11-10/51672), заключается в том, что если лицо, не являющееся плательщиком НДС, выставило счет-фактуру с выделенным НДС и не перечислило эту сумму в бюджет, то с этого лица можно взыскать штраф по ст. 122 НК РФ. Есть примеры судебных решений, подтверждающих такой подход. Например, Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 17.01.2005 N А29-4214/2004а содержит вывод суда о том, что при выставлении счета-фактуры с выделением суммы НДС лицо в силу п. 5 ст. 173 НК РФ обязано перечислить указанную сумму налога в бюджет. Поэтому при неперечислении налога такое лицо можно привлечь к ответственности по ст. 122 НК РФ.

В то же время судебная практика исходит из того, что лицо, освобожденное от уплаты НДС, нельзя штрафовать за неуплату этого налога. Постановление Президиума ВАС РФ от 14.02.2006 N 11670/05 по делу N А16-1432/2004-1 содержит вывод о том, что к ответственности по ст. 122 НК РФ за неуплату налога могут быть привлечены только налогоплательщики. Лица, которые исчисляют НДС в порядке, предусмотренном п. 5 ст. 173 НК РФ, налогоплательщиками не являются. Поэтому к ответственности за неуплату налога, полученного от покупателей, их привлечь нельзя. Аналогичные выводы содержат: Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 08.05.2007 по делу

Глава 22. ДЕКЛАРАЦИЯ ПО НДС

Декларация по НДС и Порядок ее заполнения утверждены Приказом Минфина России от 7 ноября 2006 г. № 136н. Данная форма декларации заметно отличается от ее предшественницы. Теперь экспортерам и организациям, торгующим с Белоруссией, не нужно будет отдельно заполнять декларацию по ставке 0 процентов. Новая форма включает в себя и те разделы, которые должны заполнить компании, уплачивающие налог по ставкам 10 и 18 процентов, и те, которые заполняют экспортеры.

Новая декларация состоит из 9 основных разделов и Приложения (разд. 10). Титульный лист и разд. 1 "Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет (возмещению из бюджета), по данным налогоплательщика" декларации представляют все налогоплательщики.

При отсутствии операций, облагаемых НДС, и операций, освобожденных от НДС, налогоплательщики представляют декларацию в налоговые органы по месту учета за налоговый период, установленный п. 1 ст. 163 Налогового кодекса РФ. Указанные налогоплательщики заполняют Титульный лист декларации и разд. 1, причем в строках данного раздела ставят прочерки.

Раздел 2 "Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по данным налогового агента" декларации представляется лицами, исполняющими обязанности налоговых агентов (ст. 161 Налогового кодекса РФ). Если налогоплательщики признаются налоговыми агентами и в налоговом периоде осуществляют операции, предусмотренные только ст. 161 Налогового кодекса РФ, то они заполняют Титульный лист и разд. 2 декларации. Если налогоплательщик осуществляет операции, не облагающиеся НДС, и операции, предусмотренные ст. 161 Налогового кодекса РФ, то он заполняет разд. 2 и 9 декларации, а в разд. 1 в соответствующих строках ставит прочерки.

"Упрощенцы", коммерсанты, являющиеся плательщиками сельскохозяйственного налога или ЕНВД, которые признаются налоговыми агентами, заполняют Титульный лист и разд. 2 декларации, в соответствующих строках разд. 1 декларации ставятся прочерки.

При возникновении обязанностей налогового агента у иностранной организации, состоящей на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщика и имеющей на территории РФ несколько подразделений, разд. 2 декларации заполняется и включается в состав представляемой декларации отделением данной иностранной организации, уполномоченным осуществлять уплату налога в целом по операциям всех находящихся на территории России отделений. Раздел 2 декларации представляется уполномоченным отделением иностранной организации только в отношении тех отделений, у которых в данном налоговом периоде возникла обязанность налогового агента.

Раздел 3 "Расчет суммы налога, подлежащей уплате в бюджет по операциям по реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 2 - 4 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации" необходимо заполнить всем организациям, которые приобретают и реализуют товары, работы или услуги на территории России по налоговой ставке 10 и 18 процентов. Если налогоплательщиком является отделение иностранной организации, которое состоит на налоговом учете на территории РФ, то вместе с разд. 3 нужно заполнить и разд. 4 "Расчет суммы налога, исчисленной по операциям по реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав, и суммы налога, подлежащей вычету иностранной организацией, осуществляющей предпринимательскую деятельность на территории Российской Федерации через свои подразделения (представительства, отделения)".

Для экспортеров предназначены разд. 5 - 8 декларации. В разд. 5 "Расчет суммы налога по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально подтверждена" организация должна отразить суммы НДС по тем операциям, по которым применение "нулевого" НДС обосновано. Одновременно с заполненным разд. 5 экспортер представляет в налоговую инспекцию пакет подтверждающих документов.

В разд. 6 "Расчет суммы налоговых вычетов по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым ранее документально подтверждена" показываются налоговые вычеты по тем операциям, по которым нулевая ставка подтверждена в прошлых налоговых периодах.

Налоговую базу и НДС по тем экспортным операциям, по которым подтверждающие документы не собраны, нужно включить в разд. 7 "Расчет суммы налога по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально не подтверждена".

Если впоследствии налогоплательщик представит в налоговую документы, которые подтвердят применение ставки 0 процентов, то НДС заносится в разд. 5 декларации за тот налоговый период, в котором собран полный пакет документов.

В разд. 8 "Расчет суммы налоговых вычетов по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым ранее не подтверждена" рассчитывается сумма налоговых вычетов по операциям, по которым обоснованность применения "нулевого" НДС в прошлых периодах не подтверждена.

Раздел 9 "Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения); операции, не признаваемые объектом налогообложения; операции по реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория Российской Федерации, а также суммы оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше шести месяцев" предназначен для отражения операций, которые не облагаются НДС. Также там показываются суммы оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше 6 месяцев.

А в Приложении (разд. 10) организация должна показать сумму НДС по недвижимости, которая подлежит восстановлению.

По общему правилу организации, которые продают товары (работы, услуги), которые облагаются НДС, в состав декларации включают Титульный лист, разд. 1, а также другие разделы (2 - 9, Приложение) при осуществлении налогоплательщиками соответствующих операций. Об этом сказано в п. 3 Порядка заполнения налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость (утв. Приказом Минфина России от 7 ноября 2006 г. N 136н).

Обратите внимание: организация, которая плательщиком НДС не является, скажем, работает на "упрощенке", переведена на ЕНВД или пользуется освобождением по ст. 145 Налогового кодекса РФ и при этом выставляет покупателю счета-фактуры с выделенной суммой налога, должна заплатить его в бюджет. В этом случае нужно заполнить декларацию, которая состоит из Титульного листа и разд. 1.

В 2007 г. в ст. 80 Налогового кодекса РФ появилась четкая формулировка, которая предусматривает, что спецрежимники не обязаны отчитываться по налогам, от уплаты которых они освобождены. Ранее наиболее ретивые инспекторы в регионах требовали от "упрощенцев" или "вмененщиков" сдавать "нулевые" декларации по общим налогам, от уплаты которых они освобождены. И, если такое требование фирмы не выполняли, налоговики налагали штрафы по ст. 119 Налогового кодекса РФ (по 100 руб. за каждый непредставленный документ).

22.1. Порядок заполнения Титульного листа декларации

Титульный лист декларации полностью (кроме раздела "Заполняется работником налогового органа") заполняется налогоплательщиком (налоговым агентом). Нумерация страниц декларации производится путем заполнения ячеек, начиная с наименьшего разряда числа, справа налево. В остальных ячейках указываются нули (000001).

При заполнении показателей "ИНН" и "КПП" указывается:

- для организации - ИНН и КПП налогоплательщика.

При этом при заполнении ИНН организации, который состоит из десяти знаков, в зоне из двенадцати ячеек, отведенной для записи показателя "ИНН", в первых двух ячейках следует проставить нули (00);

- для индивидуального предпринимателя и физического лица, исполняющего обязанности налогового агента, - ИНН.

При заполнении показателя "Вид документа":

- цифра 1 проставляется в случае представления налогоплательщиком (налоговым агентом) декларации за истекший налоговый период;

- цифра 3 - в случае представления налогоплательщиком (налоговым агентом) уточненной декларации за соответствующий налоговый период, и в этом случае через дробь отражается порядковый номер уточненной декларации за соответствующий налоговый период.

При заполнении показателя "Налоговый период" цифра 1 отражаются налогоплательщиком (налоговым агентом), определяющим налоговый период как месяц (п. 1 ст. 163 Налогового кодекса РФ); цифра 3 отражается налогоплательщиком (налоговым агентом), определяющим налоговый период как квартал (п. 2 ст. 163 Налогового кодекса РФ).

Показатель "Номер квартала или месяца" заполняется в зависимости от порядкового номера месяца (от 01 до 12) или квартала (от 01 до 04), за который представляется декларация.

При заполнении показателя "Представляется в" отражаются полное наименование налогового органа, в который представляется декларация, и его код.

При заполнении показателя "Наименование организации/фамилия, имя, отчество индивидуального предпринимателя" отражается полное наименование компании, соответствующее ее полному наименованию, отраженному в учредительных документах, либо полное наименование отделения иностранной организации, осуществляющего деятельность на территории России, которое уполномочено иностранной организацией представлять налоговые декларации и уплачивать налог в целом по операциям всех находящихся на территории России отделений иностранной организации, а в случае представления декларации индивидуальным предпринимателем (физическим лицом, исполняющим обязанности налогового агента) отражаются его фамилия, имя, отчество (полностью, без сокращений, в соответствии с документом, удостоверяющим личность).

При заполнении показателя "Данная декларация составлена на ___ страницах" отражается количество страниц, на которых составлена декларация.

При заполнении показателя "С приложением подтверждающих документов и (или) их копий на ___ листах" отражается количество листов подтверждающих документов и (или) их копий, в т.ч. количество листов документа, подтверждающего полномочия представителя налогоплательщика (в случае представления указанных деклараций представителем налогоплательщика).

Раздел "Заполняется работником налогового органа" содержит сведения о способе представления декларации; количестве страниц декларации; количестве листов подтверждающих документов и (или) их копий, приложенных к декларации; дате представления декларации и номере, под которым зарегистрирована декларация. Все показатели данного раздела будут заполняться налоговым инспектором. В декларации он поставит свою фамилию, имя, отчество и подпись.

22.2. Раздел 1 "Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет (возмещению из бюджета), по данным налогоплательщика"

Раздел 1 декларации включает в себя показатели сумм налога, подлежащих уплате в бюджет (возмещению из бюджета), по данным налогоплательщика с отражением кода бюджетной классификации РФ (КБК), на который подлежат зачислению суммы налога, рассчитанные в декларации за налоговый период, или возмещению из бюджета, рассчитанные в декларации за налоговый период.

При заполнении всех разделов декларации вверху каждой страницы отражаются ИНН и КПП налогоплательщика, а также порядковый номер страницы.

По строке 010 отражается код бюджетной классификации.

По строке 020 отражается код согласно Общероссийскому классификатору объектов административно-территориального деления (ОКАТО).

По строке 030 отражается код вида экономической деятельности согласно Общероссийскому классификатору видов экономической деятельности.

По строке 040 отражается сумма налога, исчисленная к уплате в бюджет за налоговый период, которая зачисляется на указанный в строке 010 код бюджетной классификации.

Сумма налога отражается по строке 040, если величина разницы суммы строк 350 разд. 3, 030 разд. 7 и суммы строк 360 разд. 3, 030 разд. 5, 060 разд. 6, 040 разд. 7, 060 разд. 8 больше или равна нулю. Если эта сумма меньше нуля, то она вписывается в строку 050.

При заполнении показателя строки 040 (либо 050) сумма налога отражается в рублях путем заполнения ячеек начиная с наименьшего разряда числа, справа налево, в остальных ячейках нули не отражаются.

22.3. Раздел 2 "Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по данным налогового агента"

Раздел 2 декларации включает в себя показатель суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, по данным налогового агента с указанием кода бюджетной классификации, на который подлежит зачислению сумма налога.

Раздел 2 декларации заполняется налоговым агентом отдельно по каждому иностранному лицу, не состоящему на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщика, и арендодателю.

В случае заполнения разд. 2 декларации отделением иностранной организации, состоящей на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщика, уполномоченным осуществлять централизованный порядок представления декларации и уплаты налога на основании п. 3 ст. 144 Налогового кодекса РФ, по строке 020 отражается КПП отделением данной иностранной организации, за которое уполномоченное отделение представляет разд. 2 декларации и уплачивает налог.

По строке 030 указывается наименование иностранного лица, не состоящего на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщика, или арендодателя.

При исполнении обязанностей налоговых агентов, занимающихся реализацией конфискованного имущества, бесхозных ценностей, кладов и скупленных ценностей, а также ценностей, перешедших по праву наследования к государству (п. 4 ст. 161 Налогового кодекса РФ), в строке 030 разд. 2 ставится прочерк.

По строке 040 отражается ИНН лица, указанного по строке 030 (при его наличии).

По строке 050 отражается КПП лиц.

При реализации товаров (работ, услуг) на территории России налогоплательщиками - иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, а также при реализации конфискованного имущества (п. п. 1, 4, 6 ст. 161 Налогового кодекса РФ) в строках 040, 050 разд. 2 ставятся прочерки.

По строке 060 отражается код бюджетной классификации.

По строке 070 отражается код согласно Общероссийскому классификатору объектов административно-территориального деления (ОКАТО), утвержденному Постановлением Госстандарта России от 31 июля 1995 г. N 413, налогового агента.

По строке 080 отражается код вида экономической деятельности налогового агента согласно Общероссийскому классификатору видов экономической деятельности, утвержденному Постановлением Госстандарта России от 6 ноября 2001 г. N 454-ст.

По строке 090 отражается сумма налога, исчисленная к уплате в бюджет налоговым агентом.

Исчисление суммы налога, отраженной по строке 090 разд. 2 налоговыми агентами, осуществляется по ставкам 10 и 18 процентов (п. п. 2 - 4 ст. 164 Налогового кодекса РФ). В случаях, предусмотренных п. 4 ст. 174 Налогового кодекса РФ, отражается сумма налога, исчисленная и уплаченная налоговым агентом одновременно с выплатой (перечислением) денежных средств налогоплательщикам - иностранным лицам, не состоящим на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, при реализации работ (услуг), местом реализации которых является территория РФ.

По строке 100 отражается код операции при приобретении товаров (работ, услуг) налоговыми агентами, указанными в п. п. 1, 3 ст. 161 Налогового кодекса РФ (иностранцы, реализующие товар в России, но не состоящие на учете в местных налоговых органах, государственная аренда), по отгруженным товарам налоговыми агентами, перечисленными в п. п. 4 и 5 ст. 161 Налогового кодекса РФ (торговцы бесхозным и конфискованным имуществом, а также импортеры, работающие в России по договорам поручения и комиссии), а также по налоговым агентам, указанным в п. 6 ст. 161 Налогового кодекса РФ (владельцы судов). Код операции указывается в соответствии с Приложением к Порядку заполнения налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, утвержденному Приказом Минфина России от 7 ноября 2006 г. N 136н (далее - Порядок).

Компании - торговцы бесхозным и конфискованным имуществом, а также импортеры, работающие в России по договорам поручения и комиссии, сумму налога к уплате в бюджет, отражаемую по строке 090, исчисляют с использованием строк 110, 120 и 130 разд. 2 декларации в следующем порядке.

По строке 110 отражается сумма налога, исчисленная налоговым агентом по отгруженным за данный налоговый период товарам.

По строке 120 отражается сумма налога, исчисленная налоговым агентом с оплаты, частичной оплаты, полученной в данном налоговом периоде.

При отсутствии суммы налога по строке 110 сумма налога, отраженная по строке 120, переносится в строку 090.

При отсутствии суммы налога по строке 120 сумма налога, отраженная по строке 110, переносится в строку 090.

В случае если моментом определения налоговой базы у налогового агента является день оплаты, частичной оплаты предстоящих поставок товаров, на день отгрузки товаров в счет поступившей оплаты, частичной оплаты также возникает момент определения налоговой базы, при этом сумма налога, исчисленная с оплаты, частичной оплаты и отраженная по строке 120 разд. 2 декларации в данном налоговом периоде и (или) предыдущих налоговых периодах, подлежит вычету. Указанная сумма отражается налоговыми агентами по строке 130 разд. 2 декларации. В данном случае сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется налоговым агентом как сумма строк 110 и 120, уменьшенная на величину строки 130, и отражается по строке 090 разд. 2 декларации.

При заполнении показателей строк 090, 110 - 130 следует учитывать, что сумма налога отражается в рублях путем заполнения ячеек, начиная с наименьшего разряда числа, справа налево, в остальных ячейках нули не указываются.

22.4. Раздел 3 "Расчет суммы налога, подлежащей уплате
в бюджет по операциям по реализации товаров (работ, услуг),
передаче имущественных прав, облагаемых по налоговым
ставкам, предусмотренным пунктами 2 - 4 статьи 164
Налогового кодекса Российской Федерации"

Сумма налога, отражаемая в графе 6 разд. 3 декларации, при применении налоговых ставок 20, 18 и 10 процентов рассчитывается умножением суммы, отраженной соответственно в графе 4 разд. 3 декларации, соответственно на 20, 18 или 10 и делением на 100.

Сумма налога, отражаемая в графе 6 разд. 3 декларации, при применении налоговых ставок 20/120, 18/118 или 10/110 рассчитывается умножением суммы, отраженной соответственно в графе 4 разд. 3 декларации, на 20 и делением на 120 или соответственно умножением на 18 и делением на 118, соответственно умножением на 10 и делением на 110.

В графах 4 и 6 по строке 070 отражаются налоговая база, определяемая в соответствии со ст. ст. 154 - 157 Налогового кодекса РФ, и соответствующая сумма налога при погашении дебиторской задолженности за реализованные, но не оплаченные товары (работы, услуги), имущественные права, операции по реализации (передаче) которых признаются объектами налогообложения НДС.

По строкам 010 - 080 разд. 3 декларации не отражаются операции, не подлежащие налогообложению, не признаваемые объектом налогообложения, местом реализации которых не признается территория РФ, облагаемые по ставке 0 процентов (в т.ч. при отсутствии подтверждения обоснованности ее применения), а также суммы оплаты, частичной оплаты, полученные в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг).

В случае определения момента определения налоговой базы в соответствии с п. 13 ст. 167 Налогового кодекса РФ (для товаров с производственным циклом свыше полугода согласно Перечню, утв. Постановлением Правительства РФ от 28 июля 2006 г.) как дня отгрузки товаров в графах 4 и 6 по строке 080 отражаются соответственно налоговая база, определяемая в соответствии со ст. 154 Налогового кодекса РФ, и сумма налога при реализации этих товаров.

В графах 4 и 6 по строке 090 отражаются налоговая база и соответствующая сумма налога при реализации предприятия в целом как имущественного комплекса (ст. 158 Налогового кодекса РФ). Сюда включаются суммы погашенной дебиторской задолженности по указанной реализации.

В графах 4 и 6 по строке 100 отражаются соответственно налоговая база при совершении операций, подлежащих налогообложению НДС, и сумма НДС, исчисленная с указанной налоговой базы и не предъявляемая покупателю, в том числе по операциям, не предусмотренным в строках 110 - 130.

В графах 4 и 6 по строкам 110 и 120 отражаются налоговая база при совершении операций по передаче товаров (работ, услуг) для собственных нужд (п. 1 ст. 159 Налогового кодекса РФ) и сумма налога, исчисленная по соответствующей налоговой ставке.

В графах 4 и 6 по строке 130 отражаются налоговая база по строительно-монтажным работам для собственного потребления (п. 2 ст. 159 Налогового кодекса РФ) и сумма НДС, определяемая на последний день месяца каждого налогового периода (п. 10 ст. 167 Налогового кодекса РФ).

В графах 4 и 6 по строкам 140 и 150 отражаются суммы оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав и соответствующие суммы налога. Исключением являются только суммы оплаты, частичной оплаты, полученные налогоплательщиками, если товар не отгружается и не транспортируется, но происходит передача права собственности на этот товар. Такая передача права собственности в целях налогообложения НДС приравнивается к его отгрузке (п. 13 ст. 167 Налогового кодекса РФ).

По строкам 140 и 150 правопреемником (правопреемниками) также отражаются суммы авансовых или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), полученные в порядке правопреемства от реорганизованной (реорганизуемой) организации (п. 2 ст. 162.1 Налогового кодекса РФ).

В графах 4 и 6 по строкам 160 и 170 отражаются суммы, связанные с расчетами по оплате товаров (работ, услуг), увеличивающие налоговую базу (ст. 162 Налогового кодекса РФ), и суммы НДС по соответствующей налоговой ставке.

В графе 4 по строке 180 отражается общая сумма налоговой базы за налоговый период.

В графе 6 по строке 180 отражается общая сумма налога, начисленная за налоговый период.

В графе 6 по строке 190 отражаются суммы налога, подлежащие восстановлению.

В графе 6 по строке 200 отражается сумма налога, предъявленная при приобретении товаров (работ, услуг) и ранее правомерно принятая к вычету, подлежащая восстановлению при совершении операций по реализации товаров (работ, услуг), облагаемых по налоговой ставке 0 процентов.

В графе 4 по строкам 220 - 330 отражаются суммы налога, подлежащие вычету в соответствии со ст. ст. 171 и 172 Налогового кодекса РФ.

В графе 4 по строке 220 налогоплательщиком отражаются суммы налога по товарам, приобретенным для перепродажи, приобретенным для выполнения строительно-монтажных работ, по представительским расходам и расходам на командировки (п. п. 1, 2, 4, 6, 7, 11 ст. 171 Налогового кодекса РФ), основным средствам, нематериальным активам и имущественным правам, приобретенным (полученным правопреемником при реорганизации, а также налогоплательщиком в качестве вклада (взноса) в уставный (складочный) капитал или фонд) для осуществления налогооблагаемых операций, принимаемые к вычету в порядке, определенном п. п. 5 и 7 ст. 162.1 Налогового кодекса РФ.

В графе 4 по строке 220 также отражаются суммы налога (в полном объеме) по приобретенному основному средству, оборудованию к установке, работам по сборке (монтажу) данного оборудования, подлежащие вычету (п. 1 ст. 172 Налогового кодекса РФ).

Наряду с этим в графе 4 по строке 220 отражаются суммы налога, предъявленные налогоплательщику по товарам (работам, услугам), приобретенным им для выполнения строительно-монтажных работ, и суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении им объектов незавершенного капитального строительства, подлежащие вычету (п. 5 ст. 172 Налогового кодекса РФ).

В графе 4 по строке 220 не отражается сумма налога по приобретенным товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления операций по производству товаров (работ, услуг) длительного производственного цикла изготовления, отраженных по строке 080 настоящего раздела.

В графе 4 по строке 230 отражаются суммы налога, предъявленные подрядными организациями (заказчиками-застройщиками) при проведении ими капитального строительства основных средств. В данной строке не отражаются суммы налога, отраженные в графе 4 по строкам 240 - 250.

В графе 4 по строке 240 отражается сумма налога, предъявленная налогоплательщику и уплаченная им на основании платежного поручения на перечисление денежных средств при осуществлении товарообменных операций, зачетов взаимных требований, при использовании в расчетах ценных бумаг, при приобретении на территории РФ товаров (работ, услуг), имущественных прав, подлежащая вычету.

Сумма налога, отраженная в графе 4 по строкам 230 и 240, включается в сумму налога, отражаемую в графе 4 по строке 220.

В графе 4 по строке 250 отражается сумма налога, предъявленная подрядными организациями (заказчиками-застройщиками) при проведении капитального строительства налогоплательщику и уплаченная им на основании платежного поручения на перечисление денежных средств при осуществлении товарообменных операций, зачетов взаимных требований, при использовании в расчетах ценных бумаг, при приобретении на территории РФ товаров (работ, услуг), имущественных прав, подлежащая вычету.

Сумма налога, отраженная в графе 4 по строке 250, включается в сумму налога, отражаемую в графе 4 по строке 240.

В графе 4 по строке 260 отражается сумма налога, исчисленная налогоплательщиком (в том числе реорганизованной (реорганизуемой) организацией) в соответствии с п. 1 ст. 166 Налогового кодекса РФ (показанная ранее по строке 130 разд. 3 декларации), после уплаты в бюджет налога по строительно-монтажным работам для собственного потребления на основании декларации (ст. 173, п. 5 ст. 172 Налогового кодекса РФ - для правопреемника в случае реорганизации).

В графе 4 по строкам 270 - 290 отражаются суммы налога, уплаченные при ввозе товаров на таможенную территорию РФ, за исключением товаров, используемых для изготовления товаров (работ, услуг) длительного производственного цикла, операции по реализации которых отражены по строке 080 настоящего раздела.

В графе 4 по строке 280 отражаются суммы налога, уплаченные налогоплательщиком таможенным органам при ввозе товаров на таможенную территорию РФ в таможенных режимах выпуска для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки вне таможенной территории, подлежащие вычету в соответствии со ст. ст. 171 и 172 Налогового кодекса РФ.

В графе 4 по строке 290 отражаются суммы налога, фактически уплаченные налогоплательщиком налоговым органам при ввозе товаров на территорию РФ с территории Республики Беларусь, подлежащие вычету на основании п. 8 разд. I Положения в порядке, установленном гл. 21 Налогового кодекса РФ.

Сумма налога по графе 4 строк 280 и 290 должна соответствовать показателю графы 4 строки 270.

В графе 4 по строке 300 отражаются суммы налога, исчисленные с сумм оплаты, частичной оплаты, полученной в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг), предстоящей передачи

имущественных прав, и отраженные в строках 140, 150 разд. 3 декларации, принимаемые к вычету с даты отгрузки соответствующих товаров (п. 6 ст. 172 Налогового кодекса РФ); для реорганизованной (реорганизуемой) организации - после перевода долга на правопреемника (правопреемников) (п. 1 ст. 162.1 Налогового кодекса РФ).

В графе 4 по строке 300 также отражаются суммы налога, принимаемые к вычету у правопреемника, исчисленные и уплаченные правопреемником с сумм авансовых или иных платежей (п. 2 ст. 162.1 Налогового кодекса РФ, п. 3 ст. 162.1 Налогового кодекса РФ) после даты реализации соответствующих товаров (работ, услуг).

В графе 4 по строке 310 налогоплательщиком отражается подлежащая вычету сумма налога, фактически перечисленная им в бюджет в качестве покупателя - налогового агента в порядке, определенном п. п. 3 - 5 ст. 174 Налогового кодекса РФ, при выполнении условий, установленных ст. ст. 171 - 173 Налогового кодекса РФ, и отраженная по строке (строкам) 090 разд. 2 декларации, по принятым к учету товарам (работам, услугам), приобретенным для выполнения операций, являющихся объектом налогообложения налогом.

В графе 4 по строке 320 отражаются суммы налога, принимаемые к вычету в случаях возврата товаров или отказа от них (п. 5 ст. 171 Налогового кодекса РФ), а также суммы налога, исчисленные и уплаченные правопреемником с соответствующих сумм авансовых или иных платежей при реорганизации в форме выделения, слияния или поглощения (п. п. 2 и 3 ст. 162.1 Налогового кодекса РФ), в случаях расторжения или изменения условий соответствующего договора и возврата правопреемником соответствующих сумм авансовых платежей (п. 4 ст. 162.1 Налогового кодекса РФ), за исключением товаров (работ, услуг), используемых для изготовления товаров (работ, услуг) длительного производственного цикла, операции по реализации которых отражены по строке 080 настоящего раздела.

В графе 4 по строке 330 отражается сумма налога, подлежащая вычету в порядке, определенном п. 7 ст. 172 Налогового кодекса РФ (в момент определения налоговой базы), по приобретенным товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, не отраженным по строкам 220, 270, 310, 320 настоящего раздела и используемым для осуществления операций по производству товаров (работ, услуг) длительного производственного цикла.

В графе 4 по строке 340 отражается общая сумма налога, подлежащая вычету.

В графе 4 по строке 350 отражается итоговая сумма налога, исчисленная к уплате в бюджет за налоговый период по разд. 3 декларации.

В графе 4 по строке 360 отражается итоговая сумма налога, исчисленная к уменьшению за налоговый период по разд. 3 декларации.

22.5. Раздел 4 "Расчет суммы налога, исчисленной по операциям по реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав, и суммы налога, подлежащей вычету, иностранной организацией, осуществляющей предпринимательскую деятельность на территории РФ через свои подразделения (представительства, отделения)"

Раздел 4 декларации заполняется налогоплательщиком - отделением иностранной организации, состоящей на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщика, уполномоченным данной иностранной организацией представлять декларацию и уплачивать налог в целом по операциям всех находящихся на территории РФ отделений этой иностранной организации.

Иностранная организация, имеющая на территории РФ несколько отделений, самостоятельно выбирает отделение, по месту налоговой регистрации которого она будет представлять декларацию и уплачивать налог в целом по операциям всех находящихся на территории РФ отделений.

О своем выборе иностранная организация письменно уведомляет налоговые органы по месту нахождения своих отделений, зарегистрированных на территории РФ.

В аналогичном порядке осуществляется переход на централизованную уплату налога иностранной организацией, решившей осуществлять предпринимательскую деятельность на территории РФ и открывшей несколько отделений.

В графе 2 по строке 010 отражаются полные наименования отделений иностранной организации, операции по реализации товаров (работ, услуг) которыми отражены в декларации.

В графе 3 по строке 010 отражается КПП по месту нахождения каждого отделения иностранной организации, осуществляющей деятельность на территории РФ через свои отделения.

В графе 4 по строке 010 по каждому отделению отражается сумма налога, исчисленная по операциям, осуществляемым отделением иностранной организации и подлежащим

налогообложению по налоговым ставкам 10 и 18 процентов (п. п. 2 - 4 ст. 164 Налогового кодекса РФ) с учетом восстановленных сумм.

В графе 5 по строке 010 по каждому отделению отражается сумма налога, подлежащая вычету при осуществлении операций, подлежащих налогообложению.

По строке 020 отражаются соответственно итоговые суммы по графам 4 и 5 строки 010.

Сумма налога, отраженная в графе 4 строки 020 разд. 4 декларации, должна соответствовать общей сумме налога, исчисленной с учетом восстановленных сумм и отраженной в графе 6 строки 210 разд. 3 декларации.

Сумма налога, отраженная в графе 5 строки 020 разд. 4 декларации, должна соответствовать общей сумме налога, подлежащей вычету и отраженной в графе 4 строки 340 разд. 3 декларации.

22.6. Раздел 5 "Расчет суммы налога по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально подтверждена"

В графе 1 по строке 010 отражаются коды операций в соответствии с Приложением к Порядку.

В графе 2 по строке 010 по каждому коду операции отражаются налоговые базы за истекший налоговый период, за который представляется декларация, облагаемые по налоговой ставке 0 процентов (п. 1 ст. 164 Налогового кодекса РФ, п. 12 ст. 165 Налогового кодекса РФ).

В графе 4 по строке 010 по каждому коду операции отражаются налоговые вычеты по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально подтверждена, включающие:

- сумму налога, предъявленную налогоплательщику при приобретении на территории РФ товаров (работ, услуг), имущественных прав;

- сумму налога, уплаченную налогоплательщиком при ввозе товаров на таможенную территорию РФ;

- сумму налога, уплаченную покупателем - налоговым агентом при приобретении товаров (работ, услуг);

- сумму налога, предъявленную налогоплательщику при приобретении на территории РФ товаров (работ, услуг), имущественных прав и уплаченную им на основании платежного поручения на перечисление денежных средств при осуществлении товарообменных операций, зачетов взаимных требований, при использовании в расчетах ценных бумаг;

- сумму налога, ранее исчисленную с сумм полученной до 1 января 2006 г. оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), засчитываемую в налоговом периоде при реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально подтверждена.

В графе 5 по строке 010 по каждому коду операций отражается сумма налога, ранее исчисленная по операциям по реализации товаров (работ, услуг), по которым обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов ранее не была документально подтверждена, и включенная в предыдущие налоговые периоды по соответствующему коду операции в графу 3 и (или) графу 4 строки 010 разд. 7 декларации либо в соответствующую(ие) графу (графы) раздела, содержащего сведения о сумме налога по операциям по реализации товаров (работ, услуг), применение налоговой ставки по которым документально не подтверждено, соответствующей декларации по ставке 0 процентов.

Формы налоговых деклараций по налогу на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов утверждены:

- Приказом Минфина России от 28 декабря 2005 г. N 163н "Об утверждении форм налоговых деклараций по налогу на добавленную стоимость, налогу на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов и косвенным налогам (налогу на добавленную стоимость и акцизам) при ввозе товаров на территорию Российской Федерации с территории Республики Беларусь и Порядков их заполнения";

- Приказом Минфина России от 3 марта 2005 г. N 31н "Об утверждении форм налоговых деклараций по налогу на добавленную стоимость и косвенным налогам (налогу на добавленную стоимость и акцизам) при ввозе товаров на территорию Российской Федерации с территории Республики Беларусь и Порядков их заполнения";

- Приказом МНС России от 20 ноября 2003 г. N БГ-3-03/644 "Об утверждении форм деклараций по налогу на добавленную стоимость".

В графе 6 по строке 010 по каждому коду операций отражается сумма налога, ранее принятая к вычету по товарам (работам, услугам), по которым обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов ранее не была документально подтверждена, и включенная в

предыдущие налоговые периоды по соответствующему коду операции в графу 5 строки 010 разд. 7 декларации либо в соответствующую(ие) графу (графы) раздела, содержащего сведения о сумме налога по операциям по реализации товаров (работ, услуг), применение налоговой ставки 0 процентов по которым документально не подтверждено, соответствующей декларации по ставке 0 процентов, и подлежащая уплате в бюджет.

По строке 020 в графах 2, 4 - 6 отражаются суммы величин, указанных в соответствующих графах строки 010.

По строке 030 отражается общая сумма налога (сумма величин граф 4 и 5 строки 020, уменьшенная на величину графы 6 строки 020), принимаемая к вычету по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально подтверждена.

22.7. Раздел 6 "Расчет суммы налоговых вычетов по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым ранее документально подтверждена"

В разд. 6 декларации отражаются суммы налога, право на включение которых в налоговые вычеты за налоговый период, за который представлена настоящая декларация, возникло у налогоплательщика в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым ранее документально подтверждена.

При заполнении разд. 6 декларации вверху необходимо указать те же данные, что и в других разделах.

По строке 010 показатель "Налоговый период", по строке 020 показатель "Номер квартала или месяца", по строке 030 показатель "Год" заполняются на основании сведений, указанных на Титульном листе соответствующей декларации по налоговой ставке 0 процентов, в которой ранее были отражены операции по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально подтверждена.

Раздел 6 заполняется отдельно по каждому налоговому периоду, сведения о котором отражены в строках 010, 020 и 030.

По строке 040 производится нумерация страниц данного раздела декларации путем заполнения ячеек, начиная с наименьшего разряда числа, справа налево. В остальных ячейках указываются нули (001).

В графе 1 по строке 050 отражаются коды операций в соответствии с Приложением к Порядку.

В графе 2 по строке 050 по каждому коду операции отражаются налоговые базы по операциям по реализации товаров (работ, услуг), облагаемым по налоговой ставке 0 процентов (п. 1 ст. 164 Налогового кодекса РФ, п. 12 ст. 165 Налогового кодекса, ст. 2 Соглашения), обоснованность применения которой по данным операциям документально подтверждена в установленном порядке в налоговом периоде, сведения о котором отражены в строках 010, 020 и 030.

В графе 3 по строке 050 по каждому коду операции отражаются суммы налога по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым была документально подтверждена в налоговом периоде, сведения о котором отражены в строках 010, 020 и 030, а право на включение которых в налоговые вычеты возникло у налогоплательщика в налоговом периоде, за который представлена декларация, а именно:

- суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении на территории РФ товаров (работ, услуг), имущественных прав;
- суммы налога, уплаченные при ввозе товаров на таможенную территорию РФ;
- суммы налога, уплаченные покупателем - налоговым агентом при приобретении товаров (работ, услуг);
- суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении на территории РФ товаров (работ, услуг), имущественных прав и уплаченные им на основании платежного поручения на перечисление денежных средств при осуществлении товарообменных операций, зачетов взаимных требований, при использовании в расчетах ценных бумаг.

В графе 3 по строке 060 отражается общая сумма налога, принимаемая к вычету по соответствующей странице (указана по строке 040) разд. 6. Данная сумма налога определяется как сумма величин, указанных в графе 3 строки 050 по каждому коду операции.

22.8. Раздел 7 "Расчет суммы налога по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально не подтверждена"

В графе 1 по строке 010 отражаются коды операций согласно Приложению к Порядку.

В графе 2 по строке 010 по каждому коду операции отражаются отдельно налоговые базы по каждой налоговой ставке, в графах 3, 4 - суммы налога, исчисленные по соответствующей налоговой ставке, обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально не подтверждена в установленном порядке.

Сумма налога, отражаемая в графе 3 или в графе 4 по строке 010 по соответствующему коду операции, рассчитывается умножением суммы, отраженной в графе 2 по строке 010 соответственно на 18 или 10 и делением на 100.

В графе 5 по строке 010 по каждому коду операции отражаются налоговые вычеты по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально не подтверждена, включающие:

- сумму налога, предъявленную налогоплательщику при приобретении на территории РФ товаров (работ, услуг), имущественных прав;
- сумму налога, уплаченную налогоплательщиком при ввозе товаров на таможенную территорию РФ;
- сумму налога, уплаченную покупателем - налоговым агентом при приобретении товаров (работ, услуг);
- сумму налога, предъявленную налогоплательщику при приобретении на территории РФ товаров (работ, услуг), имущественных прав и уплаченную им на основании платежного поручения на перечисление денежных средств при осуществлении товарообменных операций, зачетов взаимных требований, при использовании в расчетах ценных бумаг;
- сумму налога, ранее исчисленную с сумм полученной до 1 января 2006 г. оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), предъявляемую в налоговом периоде при реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально не подтверждена.

По строке 020 отражаются соответственно итоговые суммы по графам 2 - 5 строки 010.

Сумма налога подлежит отражению по строке 030, если сумма величин в графе 3 и в графе 4 по строке 020 превышает величину в графе 5 по строке 020, и исчисляется как разница суммы величин графы 3 и графы 4 по строке 020 и величины графы 5 по строке 020.

Сумма налога подлежит отражению по строке 040, если сумма величин в графе 3 и в графе 4 по строке 020 меньше величины в графе 5 по строке 020, и исчисляется как разница величины графы 5 по строке 020 и суммы величин графы 3 и графы 4 по строке 020.

22.9. Раздел 8 "Расчет суммы налоговых вычетов по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым ранее документально не подтверждена"

В разд. 8 декларации отражаются суммы налога, право на включение которых в налоговые вычеты за налоговый период, за который представлена декларация, возникло у налогоплательщика в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым ранее документально не подтверждена.

По строке 010 показатель "Налоговый период", по строке 020 показатель "Номер квартала или месяца", по строке 030 показатель "Год" заполняются на основании сведений, указанных на Титульном листе соответствующей декларации по налоговой ставке 0 процентов, в которой ранее были отражены операции по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально не подтверждена.

Раздел 8 заполняется отдельно по каждому налоговому периоду, сведения о котором отражены в строках 010, 020 и 030.

По строке 040 производится нумерация страниц данного раздела декларации путем заполнения ячеек, начиная с наименьшего разряда числа, справа налево. В остальных ячейках указываются нули (001).

В графе 1 по строке 050 отражаются коды операций согласно Приложению к Порядку.

В графе 2 по строке 050 по каждому коду операций отражаются налоговые базы по операциям по реализации товаров (работ, услуг), облагаемым по налоговой ставке 0 процентов (п. 1 ст. 164 Налогового кодекса РФ, п. 12 ст. 165 Налогового кодекса РФ, ст. 2 Соглашения), обоснованность применения которой по данным операциям документально не подтверждена в

установленном порядке в налоговом периоде, сведения о котором отражены в строках 010, 020 и 030.

В графе 3 по строке 050 по каждому коду операции отражаются суммы налога по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым была документально не подтверждена в налоговом периоде, сведения о котором отражены в строках 010, 020 и 030, а право на включение которых в налоговые вычеты возникло у налогоплательщика в налоговом периоде, за который представлена декларация, а именно:

- суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении на территории РФ товаров (работ, услуг), имущественных прав;
- суммы налога, уплаченные при ввозе товаров на таможенную территорию РФ;
- суммы налога, уплаченные покупателем - налоговым агентом при приобретении товаров (работ, услуг);
- суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении на территории РФ товаров (работ, услуг), имущественных прав и уплаченные им на основании платежного поручения на перечисление денежных средств при осуществлении товарообменных операций, зачетов взаимных требований, при использовании в расчетах ценных бумаг.

В графе 3 по строке 060 отражается общая сумма налога, принимаемая к вычету по соответствующей странице, указанной по строке 040 разд. 8. Данная сумма налога определяется как сумма величин, отраженных в графе 3 строки 050 по каждому коду операции.

22.10. Раздел 9 "Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения); операции, не признаваемые объектом налогообложения; операции по реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория Российской Федерации, а также суммы оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше шести месяцев"

Раздел 9 декларации заполняется налогоплательщиком либо налоговым агентом.

В графе 1 по строке 010 отражаются коды операций в соответствии с Приложением к Порядку.

При отражении в графе 1 по строке 010 операций, не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения), под соответствующими кодами операций налогоплательщиком заполняются показатели в графах 2, 3 и 4 по строке 010.

При отражении в графе 1 по строке 010 операций, не признаваемых объектом налогообложения, а также операций по реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория РФ, под соответствующими кодами операций налогоплательщиком заполняются показатели в графе 2 по строке 010. При этом показатели в графах 3 и 4 по строке 010 не заполняются (в указанных графах ставятся прочерки).

В графе 2 по строке 010 по каждому коду операции, не подлежащей налогообложению, и операции, не признаваемой объектом налогообложения, а также операции по реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория РФ, отражаются:

- стоимость товаров (работ, услуг), которые не признаются объектом налогообложения (п. 2 ст. 146 Налогового кодекса РФ);
- стоимость товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория РФ (ст. ст. 147, 148 Налогового кодекса РФ);
- стоимость реализованных (переданных) товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения) (ст. 149 Налогового кодекса РФ).

В графе 3 по строке 010 по каждому коду операции, не подлежащей налогообложению налогом, отражается стоимость приобретенных товаров (работ, услуг), не облагаемых налогом, а именно:

- стоимость приобретенных товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению налогом (ст. 149 Налогового кодекса РФ);
- стоимость товаров (работ, услуг), приобретенных у налогоплательщиков, применяющих освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика по уплате налога (ст. 145 Налогового кодекса РФ);
- стоимость товаров (работ, услуг), приобретенных у лиц, не являющихся налогоплательщиками налога.

В графе 4 по строке 010 по каждому коду операции, не подлежащей налогообложению налогом, отражаются:

- суммы налога, предъявленные при приобретении товаров (работ, услуг) либо уплаченные при ввозе товаров на таможенную территорию РФ, которые не подлежат вычету (п. п. 2 и 5 ст. 170 Налогового кодекса РФ).

По строке 020 отражаются, соответственно, итоговые суммы граф 2, 3 и 4 строки 010.

При отражении в графе 1 по строке 010 только операций, не признаваемых объектом налогообложения, и (или) операций по реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория РФ, под соответствующими кодами операций налогоплательщиком по строке 020 отражается итоговая сумма графы 2, в графах 3 и 4 по строке 020 ставятся прочерки.

По строке 030 отражается сумма полученной оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше шести месяцев, по Перечню, определенному Правительством РФ.

В соответствии с п. 13 ст. 167 Налогового кодекса РФ при получении оплаты, частичной оплаты налогоплательщиком - изготовителем товаров (работ, услуг) в налоговые органы одновременно с декларацией представляется контракт с покупателем (копия контракта, заверенная подписью руководителя и главного бухгалтера), а также документ, подтверждающий длительность производственного цикла товаров (работ, услуг), с указанием их наименования, срока изготовления, наименования организации-изготовителя, выданный указанному налогоплательщику-изготовителю федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере промышленного, оборонно-промышленного и топливно-энергетического комплексов, подписанный уполномоченным лицом и заверенный печатью этого органа.

22.11. Порядок заполнения Приложения к декларации
"Сумма НДС, подлежащая восстановлению и уплате в бюджет
за ____ календарный год и истекший календарный год
(календарные годы)"

Приложение к декларации составляют налогоплательщики налога один раз в год (одновременно с декларацией за последний налоговый период календарного года) в течение 10 лет с указанием данных за предыдущие календарные годы (год).

Приложение заполняется отдельно по каждому объекту недвижимости (основному средству) (далее - объекту недвижимости).

В случае если у налогоплательщика в течение календарного года, за который составляется Приложение, отсутствуют случаи использования данного объекта недвижимости для осуществления операций, указанных в п. 2 ст. 170 Налогового кодекса РФ, в графах 8 - 11 по строке 020 ставятся прочерки.

Приложение заполняется по всем объектам недвижимости, по которым начисление амортизации в соответствии с абз. 2 п. 2 ст. 259 Налогового кодекса РФ производится начиная с 1 января 2006 г.

По объектам недвижимости, амортизация по которым завершена или с момента ввода которых в эксплуатацию по данным бухгалтерского учета у данного налогоплательщика прошло не менее 15 лет, Приложение не представляется.

При заполнении Приложения необходимо отразить ИНН и КПП налогоплательщика, порядковый номер страницы, календарный год, за который составляется Приложение.

По строке 010 "Место нахождения объекта недвижимости" отражается почтовый адрес фактического места нахождения недвижимого имущества (почтовый индекс, субъект РФ, район, город, населенный пункт, улица, номер дома (владения), номер корпуса (строения), номер квартиры (офиса)).

В графе 1 по строке 020 отражается календарный год. В первой строчке в графе 1 по строке 020 отражается календарный год, в котором начато начисление амортизации по объекту недвижимости по данным налогового учета. При заполнении Приложения по объекту недвижимости во второй и последующие календарные годы (в течение 10 лет) в графе 1 по строке 020 указываются календарные годы в порядке возрастания.

В течение 10 лет, начиная с календарного года, в котором начато начисление амортизации по объекту недвижимости по данным налогового учета, налогоплательщиком заполняется Приложение в следующем порядке.

В графе 1 по строке 020 отражается календарный год (годы); в графах 2, 3, 5 - 7 по строке 020, имеющих одинаковые показатели на протяжении всех 10 лет, при заполнении Приложения в течение 10 лет заполняется только первая строчка, за календарный год, в котором начато начисление амортизации по объекту недвижимости по данным налогового учета; в графе 4 по строке 020 отражается число, месяц и календарный год, в котором объект недвижимости введен в

эксплуатацию по данным бухгалтерского учета, при заполнении Приложения за истекший календарный год (истекшие календарные годы) соответствующие строчки в графе 4 по строке 020 не заполняются; в графах 8 - 11 по строке 020 заполняются показатели, соответствующие календарному году, указанному в графе 1 по строке 020.

При заполнении Приложения по данному объекту недвижимости во второй и последующие календарные годы показатели в графах 8 - 11 по строке 020 за первый календарный год или календарные годы, предшествующие календарному году, за который составляется Приложение, переносятся из граф 8 - 11 по строке 020 Приложений, составленных за эти годы.

В графе 2 по строке 020 отражаются коды объектов недвижимости в соответствии с Приложением к Порядку.

В графе 3 по строке 020 отражается наименование объекта недвижимости, соответствующее указанному коду.

В графе 4 по строке 020 отражается дата ввода объекта недвижимости в эксплуатацию для целей начисления амортизации в бухгалтерском учете.

В графе 5 по строке 020 отражается дата начала начисления амортизации по объекту недвижимости в соответствии с абз. 2 п. 2 ст. 259 Налогового кодекса РФ. Год, указанный в графе 5 по строке 020, должен совпадать с годом, указанным в первой строчке графы 1 по строке 020.

В графе 6 по строке 020 отражается стоимость объекта недвижимости без учета сумм налога на дату ввода его в эксплуатацию по данным бухгалтерского учета, начиная с 1 января 2006 г.

В графе 7 по строке 020 отражается сумма налога, принятая к вычету по объекту недвижимости, по данным деклараций по налогу.

В графе 8 по строке 020 отражается дата начала использования объекта недвижимости для осуществления операций, указанных в п. 2 ст. 170 Налогового кодекса РФ, в календарном году, за который составляется Приложение.

В графе 9 по строке 020 отражается 1/10 суммы налога, принятой к вычету по объекту недвижимости.

В графе 10 по строке 020 отражается доля в процентах, определяемая исходя из стоимости отгруженных в календарном году, за который составляется Приложение, товаров (работ, услуг), переданных имущественных прав, не облагаемых налогом (п. 2 ст. 170 Налогового кодекса РФ), в общей стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав, отгруженных (переданных) в календарном году, за который составляется Приложение.

Доля в процентах округляется с точностью до десятичного знака (т.е. округляется до одного знака после запятой).

В графе 11 по строке 020 отражается сумма налога, подлежащая восстановлению и уплате в бюджет по объекту недвижимости за календарный год, за который составляется Приложение.

Сумма налога, отраженная в графе 11 по строке 020 в соответствующей строчке за календарный год, за который составляется Приложение, переносится в строку 190 "Суммы налога, подлежащие восстановлению, ранее правомерно принятые к вычету по товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам, нематериальным активам, имущественным правам" разд. 3 декларации, составленной за последний налоговый период календарного года.

Пример. ЗАО "Диалог" за сентябрь 2008 г. продало 17 000 наименований книг и 5000 экземпляров журналов (нерекламного характера) на общую сумму 5 093 000 руб., в том числе НДС - 463 000 руб. Кроме того, организация получила авансы за партию книг на сумму 770 000 руб., в том числе НДС - 70 000 руб. (770 000 руб. x 10% : 110%).

В этом же месяце ЗАО "Диалог" учредило ООО "ПрессМедиа". В качестве вклада в уставный капитал оно передало два типографских станка стоимостью 1 500 000 руб. каждый. По этой причине организация должна восстановить НДС, ранее принятый к налоговому вычету, в сумме 540 000 руб. (1 500 000 руб. x 2 x 18%).

В сентябре ЗАО приобрело услуги на сумму 2 360 000 руб., в том числе НДС - 360 000 руб. Также в феврале покупателем были возвращены книги на общую сумму 187 000 руб., в том числе НДС - 17 000 руб.

Образец заполнения декларации см. на с. 360 - 383.

51001018

ИНН 0 0 7 7 0 7 6 5 7 8 7 2

КПП 7 7 0 7 0 1 0 0 1 Стр. 0 0 0 0 0 1

Форма по КНД 1151001

Налоговая декларация
по налогу на добавленную стоимость

Вид документа: 1 - первичный, 3 - корректирующий
(через дробь номер корректировки)
Налоговый период заполняется при сдаче налоговой
декларации:
за месяц - 1, за квартал - 3

Вид документа 1 / Налоговый период 1 N квартала или месяца Отчетный год 2 0 0 8

Инспекцию МНС России N 7 ЦАО г. Москвы

Представляется в ----- Код 7 7 0 7
(наименование налогового органа)
Закрытое акционерное общество "Диалог"

(полное наименование организации/фамилия, имя, отчество индивидуального предпринимателя)
(495) 730-30-30

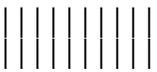
Номер контактного телефона налогоплательщика -----

Данная декларация 0 0 0 0 0 4 страницах с приложением подтверждающих документов и (или) их копий на листах
составлена на

Достоверность и полноту сведений,
указанных в настоящей декларации,
подтверждаю:
Для организации

Заполняется работником налогового органа
Сведения о представлении налоговой декларации

<p>Руководитель <u>Сайков Владимир Анатольевич</u> (фамилия, имя, отчество (полностью))</p> <p>Подпись <u>Сайков</u> Дата <input type="text" value="1"/> <input type="text" value="9"/> <input type="text" value="1"/> <input type="text" value="0"/> <input type="text" value="2"/> <input type="text" value="0"/> <input type="text" value="0"/> <input type="text" value="8"/></p> <p>М.П.</p> <p>Для индивидуального предпринимателя</p> <p>Подпись _____ Дата <input type="text" value=""/> <input type="text" value=""/></p> <p>Представитель _____ (полное наименование организации/фамилия, имя, отчество)</p> <p>Подпись _____ Дата <input type="text" value=""/> <input type="text" value=""/></p> <p>М.П.</p> <p>_____ (название документа, подтверждающего полномочия представителя)</p>	<p>Данная декларация представлена (нужное отметить знаком V)</p> <p>лично <input type="checkbox"/> по почте <input type="checkbox"/> по телекоммуникационным каналам связи <input type="checkbox"/></p> <p>на <input type="text" value=""/> страниц</p> <p>с приложением подтверждающих документов на <input type="text" value=""/> листах</p> <p>Дата представления декларации <input type="text" value=""/> <input type="text" value=""/></p> <p>Зарегистрирована за N <input type="text" value=""/> <input type="text" value=""/></p> <p>_____ Фамилия, И.О.</p> <p>_____ Подпись</p>
---	--

 51001025	ИНН <input type="text" value="0"/> <input type="text" value="0"/> <input type="text" value="7"/> <input type="text" value="7"/> <input type="text" value="0"/> <input type="text" value="7"/> <input type="text" value="6"/> <input type="text" value="5"/> <input type="text" value="7"/> <input type="text" value="8"/> <input type="text" value="7"/> <input type="text" value="2"/>	
	КПП <input type="text" value="7"/> <input type="text" value="7"/> <input type="text" value="0"/> <input type="text" value="7"/> <input type="text" value="0"/> <input type="text" value="1"/> <input type="text" value="0"/> <input type="text" value="0"/> <input type="text" value="1"/> Стр. <input type="text" value="0"/> <input type="text" value="2"/>	
Форма по КНД 1151001		

Раздел 1. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет (возмещению из бюджета), по данным налогоплательщика

Показатели	Код строки	Значения показателей
Код бюджетной классификации	010	1 8 2 1 0 3 0 1 0 0 0 0 1 1 0 0 0 1 1 0
Код по ОКАТО	020	4 5 2 8 6 5 8 5 0 0 0
Код по ОКВЭД	030	6 9 6 0 0 0
Сумма налога, исчисленная к уплате в бюджет за данный налоговый период (руб.) (величина разницы суммы строк 350 раздела 3, 030 раздела 7 и суммы строк 360 раздела 3, 030 раздела 5, 060 раздела 6, 040 раздела 7, 060 раздела 8 больше или равна нулю)	040	1 4 5 0 0 0 0
Сумма налога, исчисленная к возмещению из бюджета за данный налоговый период (руб.) (величина разницы суммы строк 350 раздела 3, 030 раздела 7 и суммы строк 360 раздела 3, 030 раздела 5, 040 раздела 6, 060 раздела 7, 060 раздела 8 меньше нуля)	050	

Достоверность и полноту сведений, указанных в данном разделе, подтверждаю:

состоящей на учете в налоговых органах		<input type="text"/>
Наименование налогоплательщика- продавца	030	<input type="text"/>
ИНН налогоплательщика- продавца	040	<input type="text"/>
КПП налогоплательщика- продавца	050	<input type="text"/>
Код бюджетной классификации	060	<input type="text"/>
Код по ОКАТО	070	<input type="text"/>
Код по ОКВЭД	080	<input type="text"/>
Сумма налога, исчисленная к уплате в бюджет (руб.)	090	<input type="text"/>
Код операции	100	<input type="text"/>
Сумма налога, исчисленная при отгрузке товаров (руб.)	110	<input type="text"/>
Сумма налога, исчисленная с оплаты, частичной	120	<input type="text"/>

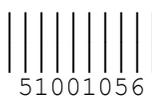
по реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 2 - 4 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации

Все суммы указываются в рублях

№ п/п	Налогооблагаемые объекты	Код строки	Налоговая база	Ставка НДС	Сумма НДС
1	2	3	4	5	6
1.	Реализация товаров (работ, услуг), а также передача имущественных прав по соответствующим ставкам налога, всего	010		20	
		020		18	
		030	4 630 000	10	463 000
		040		20/120	
		050		18/118	
		060		10/110	
	в том числе:				
1.1	при погашении дебиторской задолженности	070		X	
1.2	реализация товаров (работ, услуг), длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше шести месяцев, по перечню, определяемому Правительством Российской Федерации	080		X	
2.	Реализация предприятия в целом как имущественного комплекса	090		X	
3.	Сумма налога, исчисленная с налоговой базы и не предъявляемая покупателю, всего	100		X	

	в том числе:				
3.1	передача товаров (работ, услуг) для собственных нужд	110		18	
		120		10	
3.2	выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления	130		18	
4.	Суммы полученной оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг)	140	770 000	18/118	70 000
		150		10/110	
5.	Суммы, связанные с расчетами по оплате налогооблагаемых товаров (работ, услуг)	160		18/118	
		170		10/110	
6.	Всего исчислено (сумма величин графы 4 строк 010 - 060, 090, 100, 140 - 170; сумма величин графы 6 строк 010 - 060, 090, 100, 140 - 170)	180	5 400 000	X	533 000
7.	Суммы налога, подлежащие восстановлению, ранее правомерно принятые к вычету по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам	190	X	X	540 000
8.	Сумма налога, предъявленная при приобретении товаров (работ, услуг) и ранее правомерно принятая к вычету, подлежащая восстановлению при совершении операций по реализации товаров (работ, услуг), облагаемых по налоговой ставке 0 процентов	200	X	X	
9.	Общая сумма НДС, исчисленная с учетом восстановленных сумм налога (сумма	210	X	X	1 073 000

величин графы 6 строк 180 - 200)



51001056

ИНН 0 0 7 7 0 7 6 5 7 8 7 2

КПП 7 7 0 7 0 1 0 0 1 Стр. 0 0 0 0 0 4

Форма по КНД 1151001
Раздел 00003

Продолжение раздела 3. Расчет суммы налога, подлежащей уплате в бюджет по операциям по реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 2 - 4 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации

№ п/п	НАЛОГОВЫЕ ВЫЧЕТЫ	Код строки	Сумма НДС
1	2	3	4
10.	Сумма налога, предъявленная налогоплательщику при приобретении на территории Российской Федерации товаров (работ, услуг), имущественных прав, подлежащая вычету, всего:	220	360 000
	в том числе:		
10.1	предъявленная подрядными организациями (заказчиками-застройщиками) при проведении капитального строительства	230	
10.2	предъявленная налогоплательщику и уплаченная им на основании платежного поручения на перечисление денежных средств при осуществлении товарообменных операций, зачетов взаимных требований, при использовании в расчетах ценных бумаг, при приобретении на территории Российской Федерации товаров	240	

	(работ, услуг), имущественных прав, подлежащая вычету		
	из нее:		
10.2.1	предъявленная подрядными организациями (заказчиками-застройщиками) при проведении капитального строительства	250	
11.	Сумма налога, исчисленная при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления и уплаченная в бюджет, подлежащая вычету	260	
12.	Сумма налога, уплаченная налогоплательщиком при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, подлежащая вычету, всего:	270	
	в том числе:		
12.1	таможенным органам по товарам, ввезенным в таможенных режимах выпуска для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки вне таможенной территории	280	
12.2	налоговым органам при ввозе товаров с территории Республики Беларусь	290	
13.	Сумма налога, исчисленная с сумм оплаты, частичной оплаты, подлежащая вычету с даты отгрузки соответствующих товаров (выполнения работ, оказания услуг)	300	
14.	Сумма налога, уплаченная в бюджет налогоплательщиком в качестве покупателя - налогового агента, подлежащая вычету	310	
15.	Сумма налога, уплаченная налогоплательщиком в бюджет при реализации товаров (работ, услуг) в случае возврата этих товаров или отказа от них (отказа от выполнения работ, оказания услуг), а также сумма налога, уплаченная налогоплательщиком в бюджет с сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), реализуемых на территории Российской Федерации, в случае расторжения либо при изменении условий соответствующего договора и возврата соответствующих сумм авансовых платежей	320	17 000

КПП Стр.

Форма по КНД 1151001
Раздел 00004

Раздел 4. Расчет суммы налога, исчисленной по операциям по реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав, и суммы налога, подлежащей вычету, иностранной организацией, осуществляющей предпринимательскую деятельность на территории Российской Федерации через свои подразделения (представительства, отделения)

Все суммы указываются в рублях

Код строки 010

N п/п	Наименования подразделений иностранной организации, состоящей на учете в налоговых органах Российской Федерации	КПП	Сумма налога, исчисленная по операциям, подлежащим налогообложению	Сумма налоговых вычетов
1	2	3	4	5
Всего по иностранной организации (код строки 020)				

Достоверность и полноту сведений, указанных в данном разделе, подтверждаю:
Руководитель организации

Подпись _____ Дата

Индивидуальный предприниматель

Подпись _____ Дата

Представитель

Подпись _____ Дата

51001070

ИНН

КПП Стр.

Форма по КНД 1151001
Раздел 00005

Раздел 5. Расчет суммы налога по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально подтверждена

Все суммы указываются в рублях

Код строки 010

Код операции	Налоговая база	Сумма НДС, исчисленная по налоговой ставке 0 процентов	Налоговые вычеты по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки	Сумма налога, ранее исчисленная по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0	Сумма налога, ранее принятая к вычету и подлежащая восстановлению
--------------	----------------	--	--	---	---

			0 процентов по которым документально подтверждена	процентов по которым ранее не была документально подтверждена	
1	2	3	4	5	6
1010401		0			
1010402		0			
1010403		0			
1010404		0			
1010405		0			
1010407		0			
1010408		0			
1010409		0			
1010411		0			
1010412		0			
1010413		0			
1010414		0			
1010415		0			
1010416		0			
1010417		0			
1010418		0			
Итого (код		0			

Налоговый период (Код строки 010) Номер квартала или месяца (Код строки 020) Год (Код строки 030)

Порядковый номер раздела 6 (код строки 040)

Все суммы указываются в рублях

Код строки 050

Код операции	Налоговая база	Налоговые вычеты по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально подтверждена в предыдущих налоговых периодах
1	2	3
1010401		
1010402		
1010403		
1010404		
1010405		
1010407		
1010408		
1010409		
1010411		
1010412		
1010413		

1010414		
1010415		
1010416		
1010417		
1010418		
Итого, сумма налога, исчисленная к уменьшению по данному разделу (код строки 060)		

Достоверность и полноту сведений, указанных на данной странице раздела 6, подтверждаю:

Руководитель организации

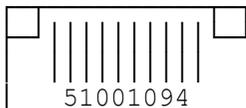
Подпись _____ Дата

Индивидуальный предприниматель

Подпись _____ Дата

Представитель

Подпись _____ Дата



ИНН

1010412			X	
1010413		X		
1010414			X	
1010415			X	
1010416			X	
1010417			X	
1010418		X		
Итого (код строки 020)				
Итого, сумма налога, исчисленная к уплате в бюджет по данному разделу (код строки 030)				
Итого, сумма налога, исчисленная к уменьшению по данному разделу (код строки 040)				

Достоверность и полноту сведений, указанных в данном разделе, подтверждаю:

Руководитель организации

Подпись _____

Дата

□	□	□	□	□	□	□	□
---	---	---	---	---	---	---	---

Индивидуальный предприниматель

Подпись _____

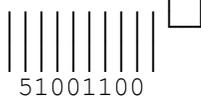
Дата

□	□	□	□	□	□	□	□
---	---	---	---	---	---	---	---

Представитель

Подпись _____

Дата



ИНН

КПП Стр.

Форма по КНД 1151001
Раздел 00008

Раздел 8. Расчет суммы налоговых вычетов по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым ранее документально не подтверждена

Налоговый период (Код строки 010) Номер квартала или месяца (Код строки 020) Год (Код строки 030)

Порядковый номер раздела 8 (код строки 040)

Все суммы указываются в рублях

Код строки 050

Код операции	Налоговая база	Налоговые вычеты по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально не подтверждена в предыдущих налоговых периодах
1	2	3
1010401		

1010402		
1010403		
1010404		
1010405		
1010407		
1010408		
1010409		
1010411		
1010412		
1010413		
1010414		
1010415		
1010416		
1010417		
1010418		
Итого, сумма налога, исчисленная к уменьшению по данному разделу (код строки 060)		

Достоверность и полноту сведений, указанных на данной странице раздела 8, подтверждаю:

Руководитель организации

□□ □□ □□□□

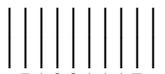
Подпись _____ Дата

Индивидуальный предприниматель

Подпись _____ Дата

Представитель

Подпись _____ Дата


51001117

ИНН

КПП Стр.

Форма по КНД 1151001
Раздел 00009

Раздел 9. Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения); операции, не признаваемые объектом налогообложения; операции по реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория Российской Федерации, а также суммы оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше шести месяцев

Все суммы указываются в рублях

Код строки 010

Код операции	Стоимость реализованных (переданных) товаров (работ, услуг), без НДС	Стоимость приобретенных товаров (работ, услуг), не облагаемых НДС	Сумма НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), не подлежащая вычету

1	2	3	4
Итого (код строки 020) :			

Сумма полученной оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше шести месяцев, по перечню, определяемому Правительством Российской Федерации (код строки 030)	
--	--

Достоверность и полноту сведений, указанных в данном разделе, подтверждаю:

Руководитель организации

Подпись _____ Дата

Индивидуальный предприниматель

Подпись _____ Дата

Представитель

Подпись _____

Дата

--	--	--	--	--	--	--	--

Раздел 00010

Приложение к декларации

Сумма НДС, подлежащая восстановлению и уплате в бюджет за _____
 календарный год и истекший календарный год (календарные годы) <*>
 (код строки 001)

Место нахождения объекта недвижимости все суммы указываются в рублях
 (код строки 010)

Почтовый индекс									
Субъект Российской Федерации									
Район									
Город									
Населенный пункт									
Улица (проспект, переулок и т.д.)									
Номер дома (владения)									
Номер корпуса (строения)									
Номер квартиры (офиса)									

5
1
0
0
1
1
2
4

К И
П Н
П Н

7	0
7	0
0	7
7	7
0	0
1	7
0	6
0	6

Код строки 020

За календарный год (истекшие календарные годы)	Код операции по объекту недвижимости	Наименование объекта недвижимости	Дата ввода объекта недвижимости в эксплуатацию для исчисления амортизации (число, месяц, год)	Дата начала начисления амортизации отчислений по объекту недвижимости (число, месяц, год)	Стоимость объекта недвижимости на дату ввода объекта в эксплуатацию без учета НДС	Сумма НДС, принятая к вычету по объекту недвижимости	Дата начала использования объекта недвижимости для операций, указанных в п. 2 ст. 170 Налогового кодекса Российской Федерации (число, месяц, год)	1/10 часть суммы НДС, принятой к вычету по объекту недвижимости (гр. 7 x 1/10)	Доля отгруженных товаров (работ, услуг), имущественных прав, не облагаемых НДС, в общей стоимости отгрузки (%)	Сумма НДС, подлежащая восстановлению и уплате в бюджет за календарный год (истекшие календарные годы) (гр. 9 x 10/100)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11

1	7
Стр.	8
0	7
0	2
0	
0	
0	
5	

<*> Представляется налогоплательщиком одновременно с налоговой декларацией по налогу на добавленную стоимость не позднее 20 января года, следующего за истекшим календарным годом.

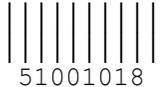
Форма
по
КНД 1151001

Пример. ЗАО "Техносервис" в сентябре 2008 г. продало в Китай партию электроприборов общей стоимостью 5 000 000 руб. "Входной" НДС, уплаченный поставщику товаров, проданных на экспорт, составил 600 000 руб.
В сентябре был собран пакет документов, подтверждающих продажу электроприборов в январе, по которым был уплачен НДС в сумме 870 000 руб.

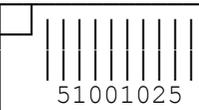
Также в Китай было продано 100 тонн мяса птицы стоимостью 5 500 000 руб. НДС, предъявленный и уплаченный птицефабрике, составил 700 000 руб.

Кроме того, ЗАО "Техносервис" в этом месяце оказало своей дочерней организации услуги по транспортировке экспортного мяса. Стоимость этих услуг - 930 000 руб., а "входной" НДС по этой операции - 60 000 руб.

Образец заполнения декларации см. на с. 384 - 407.

 51001018	ИНН <table border="1"><tr><td>0</td><td>0</td><td>7</td><td>7</td><td>0</td><td>7</td><td>6</td><td>5</td><td>7</td><td>1</td><td>3</td><td>5</td></tr></table>	0	0	7	7	0	7	6	5	7	1	3	5				
0	0	7	7	0	7	6	5	7	1	3	5						
	КПП <table border="1"><tr><td>7</td><td>7</td><td>0</td><td>7</td><td>0</td><td>1</td><td>0</td><td>0</td><td>1</td></tr></table> Стр. <table border="1"><tr><td>0</td><td>0</td><td>0</td><td>0</td><td>0</td><td>1</td></tr></table>	7	7	0	7	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	
7	7	0	7	0	1	0	0	1									
0	0	0	0	0	1												
		Форма по КНД 1151001															
Налоговая декларация по налогу на добавленную стоимость																	
Вид документа: 1 - первичный, 3 - корректирующий (через дробь номер корректировки) Налоговый период заполняется при сдаче налоговой декларации: за месяц - 1, за квартал - 3																	
Вид документа <table border="1"><tr><td>1</td></tr></table> / <table border="1"><tr><td> </td></tr></table>	1		Налоговый период <table border="1"><tr><td>1</td></tr></table>	1	Н квартала или месяца <table border="1"><tr><td> </td><td> </td></tr></table> Отчетный год <table border="1"><tr><td>2</td><td>0</td><td>0</td><td>8</td></tr></table>			2	0	0	8						
1																	
1																	
2	0	0	8														
Представляется в ----- Инспекцию МНС России N 7 ЦАО г. Москвы		Код <table border="1"><tr><td>7</td><td>7</td><td>0</td><td>7</td></tr></table>	7	7	0	7											
7	7	0	7														
(наименование налогового органа) Закрытое акционерное общество "Техносервис"																	
(полное наименование организации/фамилия, имя, отчество индивидуального предпринимателя) (495) 730-30-30																	
Номер контактного телефона налогоплательщика -----																	
Данная декларация составлена на	<table border="1"><tr><td>0</td><td>0</td><td>0</td><td>0</td><td>0</td><td>4</td></tr></table> страниц	0	0	0	0	0	4	с приложением подтверждающих документов и (или) их копий на <table border="1"><tr><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td></tr></table> листах									
0	0	0	0	0	4												

<p>Достоверность и полноту сведений, указанных в настоящей декларации, подтверждаю: Для организации Руководитель _____ Крикунов К.К. (фамилия, имя, отчество (полностью))</p> <p>Подпись _____ Крикунов Дата 19 10 2008 М.П.</p> <p>Для индивидуального предпринимателя</p> <p>Подпись _____ Дата _____</p> <p>Представитель _____ (полное наименование организации/фамилия, имя, отчество)</p> <p>Подпись _____ Дата _____ М.П.</p>	<p>Заполняется работником налогового органа</p> <p>Сведения о представлении налоговой декларации</p> <p>Данная декларация представлена (нужное отметить знаком V)</p> <p>лично <input type="checkbox"/> по почте <input type="checkbox"/> по телекоммуникационным каналам связи <input type="checkbox"/></p> <p>на _____ страницах</p> <p>с приложением подтверждающих документов на _____ листах</p> <p>Дата представления декларации _____</p> <p>Зарегистрирована за N _____</p> <p>_____ Фамилия, И.О.</p> <p>_____ Подпись</p>
<p>(название документа, подтверждающего полномочия представителя)</p>	

 <p>51001025</p>	<p>ИНН 007707657135</p>	
---	-------------------------	--

при отгрузке товаров (руб.) 110

Сумма налога, исчисленная с оплаты, частичной оплаты (руб.) 120

Сумма налога, исчисленная налоговым агентом с оплаты, частичной оплаты при отгрузке товаров в счет этой оплаты, частичной оплаты (руб.) 130

Достоверность и полноту сведений, указанных на данной странице раздела 2, подтверждаю:

Руководитель организации

Подпись _____ Дата

Индивидуальный предприниматель

Подпись _____ Дата

Представитель

Подпись _____ Дата


51001049

ИНН

КПП Стр.

Раздел 3. Расчет суммы налога, подлежащей уплате в бюджет по операциям по реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 2 - 4 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации

Все суммы указываются в рублях

№ п/п	Налогооблагаемые объекты	Код строки	Налоговая база	Ставка НДС	Сумма НДС
1	2	3	4	5	6
1.	Реализация товаров (работ, услуг), а также передача имущественных прав по соответствующим ставкам налога, всего	010		20	
		020		18	
		030		10	
		040		20/120	
		050		18/118	
		060		10/110	
	в том числе:				
1.1	при погашении дебиторской задолженности	070		X	
1.2	реализация товаров (работ, услуг), длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше шести месяцев, по перечню, определяемому Правительством Российской Федерации	080		X	
2.	Реализация предприятия в целом как	090		X	

	имущественного комплекса				
3.	Сумма налога, исчисленная с налоговой базы и не предъявляемая покупателю, всего	100		X	
	в том числе:				
3.1	передача товаров (работ, услуг) для собственных нужд	110		18	
		120		10	
3.2	выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления	130		18	
4.	Суммы полученной оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг)	140		18/118	
		150		10/110	
5.	Суммы, связанные с расчетами по оплате налогооблагаемых товаров (работ, услуг)	160		18/118	
		170		10/110	
6.	Всего исчислено (сумма величин графы 4 строк 010 - 060, 090, 100, 140 - 170; сумма величин графы 6 строк 010 - 060, 090, 100, 140 - 170)	180		X	
7.	Суммы налога, подлежащие восстановлению, ранее правомерно принятые к вычету по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам	190	X	X	
8.	Сумма налога, предъявленная при приобретении товаров (работ, услуг) и ранее правомерно принятая к вычету, подлежащая восстановлению при совершении операций по реализации	200	X	X	

	товаров (работ, услуг), облагаемых по налоговой ставке 0 процентов				
9.	Общая сумма НДС, исчисленная с учетом восстановленных сумм налога (сумма величин графы 6 строк 180 - 200)	210	X	X	

 51001056	ИНН	<input type="text"/>	
	КПП	<input type="text"/>	Стр. <input type="text"/>
Форма по КНД 1151001 Раздел 00003			
Продолжение раздела 3. Расчет суммы налога, подлежащей уплате в бюджет по операциям по реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 2 - 4 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации			
N п/п	НАЛОГОВЫЕ ВЫЧЕТЫ	Код строки	Сумма НДС
1	2	3	4
10.	Сумма налога, предъявленная налогоплательщику при приобретении на территории Российской Федерации товаров (работ, услуг), имущественных прав, подлежащая вычету, всего:	220	
	в том числе:		
10.1	предъявленная подрядными организациями (заказчиками-застройщиками) при проведении капитального строительства	230	

10.2	предъявленная налогоплательщику и уплаченная им на основании платежного поручения на перечисление денежных средств при осуществлении товарообменных операций, зачетов взаимных требований, при использовании в расчетах ценных бумаг, при приобретении на территории Российской Федерации товаров (работ, услуг), имущественных прав, подлежащая вычету	240	
	из нее:		
10.2.1	предъявленная подрядными организациями (заказчиками-застройщиками) при проведении капитального строительства	250	
11.	Сумма налога, исчисленная при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления и уплаченная в бюджет, подлежащая вычету	260	
12.	Сумма налога, уплаченная налогоплательщиком при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, подлежащая вычету, всего:	270	
	в том числе:		
12.1	таможенным органам по товарам, ввезенным в таможенных режимах выпуска для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки вне таможенной территории	280	
12.2	налоговым органам при ввозе товаров с территории Республики Беларусь	290	
13.	Сумма налога, исчисленная с сумм оплаты, частичной оплаты, подлежащая вычету с даты отгрузки соответствующих товаров (выполнения работ, оказания услуг)	300	
14.	Сумма налога, уплаченная в бюджет налогоплательщиком в качестве покупателя - налогового агента, подлежащая вычету	310	
15.	Сумма налога, уплаченная налогоплательщиком в бюджет при реализации товаров (работ, услуг) в случае возврата этих товаров или отказа от них (отказа от выполнения работ, оказания услуг), а также сумма налога, уплаченная налогоплательщиком в бюджет с сумм оплаты, частичной оплаты в	320	

	счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), реализуемых на территории Российской Федерации, в случае расторжения либо при изменении условий соответствующего договора и возврата соответствующих сумм авансовых платежей		
16.	Сумма налога по приобретенным товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления операций по производству товаров (работ, услуг) длительного производственного цикла	330	
17.	Общая сумма НДС, подлежащая вычету (сумма величин, указанных в строках 220, 260, 270, 300 - 330)	340	
18.	Итого сумма НДС, исчисленная к уплате в бюджет по данному разделу (разность величин строк 210, 340 больше или равна нулю)	350	
19.	Итого сумма НДС, исчисленная к уменьшению по данному разделу (разность величин строк 210, 340 меньше нуля)	360	

Достоверность и полноту сведений, указанных в данном разделе, подтверждаю:

Руководитель организации

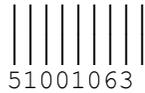
Подпись _____ Дата

Индивидуальный предприниматель

Подпись _____ Дата

Представитель

Подпись _____ Дата



51001063

ИНН

КПП

Стр.

Форма по КНД 1151001

Раздел 00004

Раздел 4. Расчет суммы налога, исчисленной по операциям по реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав, и суммы налога, подлежащей вычету, иностранной организацией, осуществляющей предпринимательскую деятельность на территории Российской Федерации через свои подразделения (представительства, отделения)

Все суммы указываются в рублях

Код строки 010

N п/п	Наименования подразделений иностранной организации, состоящей на учете в налоговых органах Российской Федерации	КПП	Сумма налога, исчисленная по операциям, подлежащим налогообложению	Сумма налоговых вычетов
1	2	3	4	5
Всего по иностранной организации (код строки 020)				

Достоверность и полноту сведений, указанных в данном разделе, подтверждаю:

Руководитель организации

Подпись _____ Дата

Индивидуальный предприниматель

Подпись _____ Дата

Представитель

Подпись _____ Дата



ИНН

КПП Стр.

Форма по КНД 1151001
Раздел 00005

Раздел 5. Расчет суммы налога по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально подтверждена

Все суммы указываются в рублях

Код строки 010

Код операции	Налоговая база	Сумма НДС, исчисленная по	Налоговые вычеты по операциям по реализации	Сумма налога, ранее исчисленная по операциям по	Сумма налога, ранее принятая к вычету и
--------------	----------------	---------------------------	---	---	---

		налоговой ставке 0 процентов	товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально подтверждена	реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым ранее не была документально подтверждена	подлежащая восстановлению
1	2	3	4	5	6
1010401	5 000 000	0	600 000	870 000	1 470 000
1010402	5 500 000	0	700 000		700 000
1010403		0			
1010404		0			
1010405	930 000	0	60 000		60 000
1010407		0			
1010408		0			
1010409		0			
1010411		0			
1010412		0			
1010413		0			
1010414		0			
1010415		0			
1010416		0			
1010417		0			

Раздел 6. Расчет суммы налоговых вычетов по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым ранее документально подтверждена

Налоговый период (Код строки 010) Номер квартала или месяца (Код строки 020) Год (Код строки 030)

Порядковый номер раздела 6 (код строки 040)

Все суммы указываются в рублях

Код строки 050

Код операции	Налоговая база	Налоговые вычеты по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально подтверждена в предыдущих налоговых периодах
1	2	3
1010401		
1010402		
1010403		
1010404		
1010405		
1010407		
1010408		
1010409		

1010411		
1010412		
1010413		
1010414		
1010415		
1010416		
1010417		
1010418		
Итого, сумма налога, исчисленная к уменьшению по данному разделу (код строки 060)		

Достоверность и полноту сведений, указанных на данной странице раздела 6, подтверждаю:

Руководитель организации

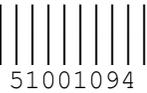
Подпись _____ Дата

Индивидуальный предприниматель

Подпись _____ Дата

Представитель

Подпись _____ Дата



51001094

ИНН 0 0 7 7 0 7 6 5 7 1 3 5

КПП 7 7 0 7 0 1 0 0 1 Стр. 0 0 0 0 0 4

Форма по КНД 1151001
Раздел 00007

Раздел 7. Расчет суммы налога по операциям по реализации товаров (работ, услуг),
обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально
не подтверждена

Все суммы указываются в рублях

Код строки 010

Код операции	Налоговая база	Сумма НДС, исчисленная по налоговой ставке:		Сумма налоговых вычетов по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально не подтверждена
		18%	10%	
1	2	3	4	5
1010401	5 000 000		X	870 000
1010402		X		
1010403			X	
1010404		X		
1010405			X	
1010407			X	

1010408			X	
1010409			X	
1010411			X	
1010412			X	
1010413		X		
1010414			X	
1010415			X	
1010416			X	
1010417			X	
1010418		X		
Итого (код строки 020)	5 000 000			870 000
Итого, сумма налога, исчисленная к уплате в бюджет по данному разделу (код строки 030)				870 000
Итого, сумма налога, исчисленная к уменьшению по данному разделу (код строки 040)				

Достоверность и полноту сведений, указанных в данном разделе, подтверждаю:

Руководитель организации

Крикунов

Подпись -----

Дата

1 9

1 0

2 0 0 8

Индивидуальный предприниматель

Подпись _____

Дата

Представитель
Польская

Подпись -----

Дата



ИНН

КПП Стр.

Форма по КНД 1151001
Раздел 00008

Раздел 8. Расчет суммы налоговых вычетов по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым ранее документально не подтверждена

Налоговый период (Код строки 010) Номер квартала или месяца (Код строки 020) Год (Код строки 030)

Порядковый номер раздела 8 (код строки 040)

Все суммы указываются в рублях

Код строки 050

Код операции	Налоговая база	Налоговые вычеты по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально не подтверждена в предыдущих налоговых

		периодах
1	2	3
1010401		
1010402		
1010403		
1010404		
1010405		
1010407		
1010408		
1010409		
1010411		
1010412		
1010413		
1010414		
1010415		
1010416		
1010417		
1010418		
Итого, сумма налога, исчисленная к уменьшению по данному разделу (код строки 060)		

Код операции	Стоимость реализованных (переданных) товаров (работ, услуг), без НДС	Стоимость приобретенных товаров (работ, услуг), не облагаемых НДС	Сумма НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), не подлежащая вычету
1	2	3	4
Итого (код строки 020):			

Сумма полученной оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше шести месяцев, по перечню, определяемому Правительством Российской Федерации (код строки 030)	
--	--

Достоверность и полноту сведений, указанных в данном разделе, подтверждаю:

Руководитель организации

Подпись _____ Дата

Индивидуальный предприниматель

Подпись _____

Дата

--	--	--	--	--	--	--	--

Представитель

Подпись _____

Дата

--	--	--	--	--	--	--	--

Раздел 00010

Приложение к декларации

Сумма НДС, подлежащая восстановлению и уплате в бюджет за _____
календарный год и истекший календарный год (календарные годы) <*>
(код строки 001)

Место нахождения объекта недвижимости все суммы указываются в рублях
(код строки 010)

Почтовый индекс									
Субъект Российской Федерации									
Район									
Город									
Населенный пункт									
Улица (проспект, переулок и т.д.)									
Номер дома (владения)									
Номер корпуса (строения)									

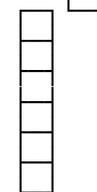
5
1
0
0
1
1
2
4

К И
П Н
П Н

Стр.

Номер квартиры (офиса)

Код строки 020



За календарный год (истекшие календарные годы)	Код операции по объекту недвижимости	Наименование объекта недвижимости	Дата ввода объекта недвижимости в эксплуатацию для исчисления амортизации (число, месяц, год)	Дата начала начисления амортизации (число, месяц, год)	Стоимость объекта недвижимости на дату ввода объекта в эксплуатацию без учета НДС	Сумма НДС, принятая к вычету по объекту недвижимости	Дата начала использования объекта недвижимости для операций, указанных в п. 2 ст. 170 Налогового кодекса Российской Федерации (число, месяц, год)	1/10 часть суммы НДС, принятой к вычету по объекту недвижимости (гр. 7 x 1/10)	Доля отгруженных товаров (работ, услуг), имущественных прав, не облагаемых НДС, в общей стоимости отгрузки (%)	Сумма НДС, подлежащая восстановлению и уплате в бюджет за календарный год (истекшие календарные годы) (гр. 9 x 10/100)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11

 <*> Представляется налогоплательщиком одновременно с налоговой декларацией по налогу на добавленную стоимость не позднее 20 января года, следующего за истекшим календарным годом.

Форма
 по
 КНД 1151001

Глава 23. СРОКИ И ПОРЯДОК УПЛАТЫ НДС ПРИ ВВОЗЕ ТОВАРОВ

В соответствии с пп. 4 п. 1 ст. 146 Налогового кодекса 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 п. 1 ст. 151 Налогового кодекса РФ:

- 1) при выпуске для свободного обращения НДС уплачивается в полном объеме;
- 2) при помещении товаров под таможенный режим 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 Налоговым кодексом РФ, в порядке, предусмотренном таможенным законодательством РФ;
- 3) при помещении товаров под таможенные режимы транзита, таможенного склада, реэкспорта, беспошлинной торговли, свободной таможенной зоны, свободного склада, уничтожения и отказа в пользу государства, перемещения припасов НДС не уплачивается;
- 4) при помещении товаров под таможенный режим переработки на таможенной территории НДС не уплачивается при условии вывоза продуктов переработки с таможенной территории РФ в определенный срок;
- 5) при помещении товаров под таможенный режим временного ввоза применяется полное или частичное освобождение от уплаты НДС в порядке, предусмотренном таможенным законодательством РФ;
- 6) при ввозе продуктов переработки товаров, помещенных под таможенный режим переработки вне таможенной территории, применяется полное или частичное освобождение от уплаты НДС в порядке, предусмотренном таможенным законодательством РФ;
- 7) при помещении товаров под таможенный режим переработки для внутреннего потребления НДС уплачивается в полном объеме.

Согласно ст. 152 Налогового кодекса РФ в случае, если в соответствии с международным договором РФ отменены таможенный контроль и таможенное оформление перемещаемых через таможенную границу РФ товаров, взимание НДС с товаров, происходящих из такого государства и ввозимых на территорию РФ, осуществляют налоговые органы РФ. Объектом налогообложения в таких случаях признается стоимость приобретенных товаров, ввозимых на территорию РФ, включая затраты на их доставку до границы РФ. НДС в такой ситуации уплачивается одновременно с оплатой стоимости товаров, но не позднее 15 дней после принятия на учет товаров, ввезенных на таможенную территорию РФ. Конкретный порядок уплаты налога на товары, перемещаемые через таможенную границу РФ без таможенного контроля и таможенного оформления, определяется Правительством РФ.

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.

В случае если в соответствии с международным договором Российской Федерации отменены таможенный контроль и таможенное оформление ввозимых на территорию Российской Федерации товаров, налоговая база определяется как сумма стоимости приобретенных товаров, включая затраты на доставку указанных товаров до границы РФ, и подлежащих уплате акцизов (для подакцизных товаров).

В соответствии с п. 1 ст. 174 и ст. 177 Налогового кодекса РФ при ввозе товаров на таможенную территорию РФ сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, уплачивается в соответствии с таможенным законодательством, а именно - согласно п. 1 ст. 329 Таможенного кодекса РФ - не позднее 15 дней со дня предъявления товаров в таможенный орган в месте их прибытия на таможенную территорию РФ или со дня завершения внутреннего таможенного транзита, если декларирование товаров производится не в месте их прибытия.

Согласно п. 5 ст. 164 Налогового кодекса РФ при ввозе товаров на таможенную территорию РФ применяются налоговые ставки 18 процентов и 10 процентов в соответствии с общеустановленными требованиями, указанными в п. 2 и 3 ст. 164 Налогового кодекса РФ.

Порядок формирования налоговой базы по НДС при ввозе товаров на таможенную территорию РФ прописан в ст. 160 Налогового кодекса РФ. В общем случае налоговая база определяется как сумма:

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).

Пример. ОАО "Делия" ввозит в Россию партию немецкого пива. Контрактная стоимость товара на условии CIF Санкт-Петербург составила 22 000 евро, что по курсу на дату подачи таможенной декларации составляет:

22 000 евро x 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.

А сумма НДС, подлежащая уплате при ввозе пива, составит:

1 303 900 руб. x 18% = 234 702 руб.

Если ввозимые ценности не являются подакцизными товарами, налоговая база по НДС получается путем суммирования таможенной стоимости ввозимых ценностей и таможенной пошлины.

Пример. ЗАО "Мальвина" приобретает у французской фирмы Textile партию шелковых тканей:

- 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. x 18% = 3 069 851 руб.

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 п. 2 ст. 171 Налогового кодекса РФ.

Порядок применения данного налогового вычета прописан в п. 1 ст. 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 ст. 149 Налогового кодекса РФ), сумму НДС, начисленную и уплаченную при их ввозе, нужно включить в их стоимость на основании п. 2 ст. 170 Налогового кодекса РФ.

Бухгалтерам фирм, применяющих "упрощенку", необходимо также учесть, что согласно п. 2 ст. 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 пп. 8 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ.

Рассмотрим следующий интересный вопрос. Означает ли применение правил Таможенного кодекса РФ, что НДС при ввозе могут уплачивать третьи лица, а не сам налогоплательщик (ст. 177 НК РФ)? В Налоговом кодексе РФ по данному вопросу говорится, что при ввозе товаров на таможенную территорию РФ применяются правила таможенного законодательства, но с учетом положений гл. 21 НК РФ (ст. 177).

Официальная позиция, выраженная в Письме УМНС России по г. Москве от 15.03.2004 N 24-11/17714 "О вычетах по налогу на добавленную стоимость", заключается в том, что НДС на таможне могут вносить вместо плательщика третьи лица. Но при этом налогоплательщик должен дать свое согласие на такую операцию. Есть примеры судебных решений, подтверждающих такой подход (Постановление ФАС Дальневосточного округа от 28.06.2006, 21.06.2006 N Ф03-А37/06-2/1848 по делу N А37-1494/05-3, Постановление ФАС Дальневосточного округа от 27.04.2006, 20.04.2006 N Ф03-А37/06-2/871 по делу N А37-2204/2005-5).

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение

Глава 1. Налогоплательщики НДС

Глава 2. Постановка на учет в качестве налогоплательщика

Глава 3. Освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика

Глава 4. Объект налогообложения по НДС

Глава 5. Место реализации товаров, работ, услуг

5.1. Место реализации товаров

5.2. Место реализации работ (услуг)

5.3. Работы и услуги, связанные с недвижимостью

5.4. Работы или услуги, связанные с движимым имуществом

5.5. Услуги в сфере культуры и отдыха

5.6. Когда место реализации работ или услуг определяется по местонахождению покупателя

5.7. Услуги по перевозке

5.8. В каких случаях местом реализации работ или услуг не признается территория Российской Федерации

5.9. Если работы или услуги не упомянуты в статье 148 Налогового кодекса РФ

Глава 6. Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения)

6.1. Реализация лома и отходов цветных металлов

6.2. Другие виды льгот

6.3. Передача некоторых исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности, а также прав пользования этими результатами

6.4. НИОКР, при выполнении которых можно не платить НДС

6.5. Уступка прав требования по договорам займа и кредита

6.6. Налогобложение подарков

6.7. Раздельный учет

6.8. Отказ от льгот по НДС

Глава 7. НДС при перемещении товаров через границу Российской Федерации

7.1. НДС при ввозе товаров на территорию Российской Федерации

7.1.1. Ввоз товаров на территорию Российской Федерации, не подлежащий налогообложению (освобождаемый от налогообложения)

7.1.2. Особенности налогообложения при перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации

7.1.3. Особенности налогообложения при перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации при отсутствии таможенного контроля и таможенного оформления

7.2. Экспорт товаров

7.2.1. Особенности исчисления НДС при экспорте готовой продукции и товаров
Налоговая ставка 0 процентов

Обоснование права на применение налоговой ставки 0 процентов - отдельная декларация и пакет документов

Если пакет документов не собран вовремя

7.2.2. Особенности исчисления НДС при экспорте работ и услуг

Глава 8. Налоговая база

8.1. Понятие налоговой базы и правила ее определения

8.1.1. Прекращение действия переходных положений, связанных с порядком определения налоговой базы по НДС "по оплате", применяющимся до 2006 года

8.2. Налоговая база при реализации товаров (работ, услуг)

8.2.1. Реализация товаров

Реализация по договорным ценам

Реализация по государственным регулируемым ценам или с учетом льгот

Продажа сельхозпродукции, купленной у населения

Услуги по переработке давальческого сырья

Продажа товаров в многооборотной таре

8.2.2. Поступление предоплаты в счет предстоящих поставок продукции (работ, услуг)

Реализация недвижимости

8.3. Реализация имущественных прав

8.3.1. Уступка денежного требования, вытекающего из договора реализации

8.3.2. Продажа имущественных прав на дома и помещения

8.3.3. Уступка денежных требований, не связанных с реализацией товаров

8.3.4. Уступка арендного права, а также права на заключение договора

8.4. Случаи увеличения налоговой базы

- 8.4.1. Дисконтный доход
- 8.4.2. Страховки, связанные с риском неоплаты реализуемого товара
- 8.4.3. Штрафы и неустойки за нарушение договорных обязательств
- 8.5. Налоговая база в случаях получения дохода на основе договоров поручения, договоров комиссии или агентских договоров
- 8.6. Налоговая база при осуществлении транспортных перевозок и реализации услуг международной связи
- 8.7. Определение налоговой базы по налогу на добавленную стоимость при реализации предприятия
- 8.8. Определение налоговой базы по налогу на добавленную стоимость при передаче товаров (выполнении строительно-монтажных работ) для собственных нужд
- Глава 9. Налоговые агенты по НДС
 - 9.1. Покупка на территории России товаров у иностранцев, не состоящих на учете в качестве налогоплательщиков
 - 9.2. Выполнение обязанностей агента лицом, не платящим НДС
 - 9.3. НДС при аренде государственного или муниципального имущества
 - 9.4. НДС при реализации конфискованного и бесхозного имущества
 - 9.5. Реализация товаров иностранных лиц по посредническим договорам
 - 9.6. Ответственность за неудержание НДС налоговыми агентами
 - 9.6.1. Привлечение налогового агента к ответственности по статье 123 НК РФ
 - 9.6.2. Привлечение налогового агента к ответственности по статье 122 НК РФ
 - 9.6.3. Взыскание с налогового агента неудержанной суммы налога и пеней
 - 9.7. Зачет НДС
- Глава 10. Налоговый период (по статье 163 НК РФ)
- Глава 11. Налоговые ставки (по статье 164 НК РФ)
 - 11.1. Ставка 0 процентов
 - 11.1.1. Является ли налоговая ставка 0 процентов льготой
 - 11.1.2. Применяется ли ставка 0 процентов при передаче имущественных прав
 - 11.1.3. Зависит ли применение ставки 0 процентов от таможенного режима, в котором ввозятся (вывозятся) товары
 - 11.1.4. Применяется ли право на 0 процентов при частичном поступлении выручки по экспортному контракту
 - 11.1.5. Услуги, связанные с экспортом
 - Сертификация грузов
 - Услуги, сопутствующие экспедиторским
 - Услуги, связанные с перевозкой
 - Фрахтование судов
 - Субаренда инфраструктуры для транспортировки экспортного товара
 - 11.2. Ставка 10 процентов
 - 11.2.1. Применяется ли ставка НДС 10 процентов при лизинге товаров, облагаемых НДС по ставке 10 процентов
 - 11.2.2. Применяется ли ставка НДС 10 процентов в отношении агентского вознаграждения, если агент реализует товары, облагаемые НДС по ставке 10 процентов
 - 11.2.3. Реализация детского питания
 - 11.2.4. Реализация книжной продукции и СМИ
 - 11.2.5. Реализация лекарств и медицинских изделий
 - 11.3. Ставка 18 процентов
- Глава 12. Обоснование применения ставки 0 процентов
 - 12.1. Нюансы, связанные с представлением необходимых документов
 - 12.2. Оформление контракта
 - 12.2.1. Нужна ли на экспортном контракте (договоре) отметка банка о принятии на обслуживание
 - 12.2.2. Нужно ли указывать в контракте банковские реквизиты покупателя
 - 12.2.3. Нужно ли регистрировать в банке дополнительные соглашения к экспортному договору
 - 12.2.4. Можно ли подтвердить факт заключения контракта другими документами
 - 12.2.5. Правомерно ли представление экземпляра контракта, полученного по факсу
 - 12.3. Оформление выписки банка
 - 12.3.1. Какие сведения должна содержать выписка банка
 - 12.3.2. Должна ли выписка быть заверена печатью банка
 - 12.3.3. Должна ли выписка содержать указание на экспортный контракт
 - 12.3.4. Нужно ли представлять выписку банка, если расчет происходит наличными

- 12.3.5. Нужно ли представлять выписку банка, если расчеты происходят неденежными средствами
- 12.4. Оформление таможенной декларации
 - 12.4.1. Нужна ли подпись сотрудника таможенного органа на таможенной декларации
 - 12.4.2. Можно ли заменить таможенную декларацию иными документами
 - 12.4.3. Может ли подтверждать право на применение ставки НДС 0 процентов таможенная декларация, если указанные в ней сведения расходятся со сведениями, имеющимися в других документах
 - 12.4.4. Как оформлять копию декларации
 - 12.4.5. Представление декларации при изменении таможенного режима
- 12.5. Оформление коносамента
 - 12.5.1. Необходима ли на коносаменте отметка таможенных органов о вывозе товара за пределы таможенной территории РФ
 - 12.5.2. Можно ли заменить коносамент другими документами
- 12.6. Оформление CMR
- 12.7. Оформление железнодорожной накладной
- 12.8. Начисление пеней по неподтвержденному экспорту
- 12.9. Момент определения налоговой базы по экспорту
- Глава 13. Порядок исчисления НДС
 - 13.1. Расчет НДС при ставке 0 процентов
 - 13.1.1. Есть ли законодательно установленный способ раздельного учета НДС по экспортным операциям
 - 13.1.2. Какие существуют способы раздельного учета НДС по экспортным операциям
 - 13.1.3. Какими документами налогоплательщик может подтвердить ведение им раздельного учета
 - 13.2. Когда НДС может исчисляться налоговым органом
- Глава 14. Момент определения налоговой базы
 - 14.1. Определение даты отгрузки
 - 14.2. Отгрузка не совпадает с реализацией
 - 14.3. Предоплата
- Глава 15. Счета-фактуры
 - 15.1. В каких случаях выставляют счета-фактуры
 - 15.2. В каких случаях можно обойтись без счетов-фактур
 - 15.3. Форма счета-фактуры и обязательные реквизиты
 - 15.3.1. Номер и дата счета-фактуры
 - 15.3.2. Сведения о покупателе и продавце
 - Юридический или фактический адрес
 - ИНН покупателя
 - Сведения о поставщике
 - 15.4. Грузополучатель и грузоотправитель
 - 15.5. КПП в счете-фактуре
 - 15.6. Номер платежно-расчетного документа
 - 15.7. Товары, работы, услуги и их количественное измерение
 - 15.8. Цена и стоимость
 - 15.9. Ставка и сумма налога
 - 15.10. Страна происхождения и таможенная декларация
 - 15.10.1. Импортные товары
 - 15.10.2. Российские товары
 - 15.10.3. Работы и услуги
 - 15.11. Подписи
- Глава 16. Журналы учета счетов-фактур
 - 16.1. Журнал учета полученных счетов-фактур
 - 16.2. Журнал учета выставленных счетов-фактур
 - 16.3. Книги покупок и продаж
 - 16.3.1. Как заполнить книгу покупок
 - 16.3.2. Внесение исправлений в книгу покупок
 - 16.3.3. Порядок заполнения книги продаж
 - 16.3.4. Порядок внесения изменений в книгу продаж
 - 16.4. Порядок регистрации счетов-фактур в различных ситуациях
 - 16.4.1. Покупка основных средств
 - 16.4.2. Составление счетов-фактур налоговыми агентами
 - Приобретение товаров (работ, услуг) у иностранного лица
 - Аренда государственного и муниципального имущества

- 16.4.3. Составление счета-фактуры комиссионером (поверенным, агентом)
- 16.4.4. Составление счета-фактуры при реализации предприятия в целом как имущественного комплекса
- 16.4.5. Составление счетов-фактур при получении оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг)
- 16.4.6. Составление счетов-фактур организациями, освобожденными от уплаты НДС
- 16.4.7. Составление счетов-фактур организациями, выполняющими строительно-монтажные работы для собственного потребления
- 16.4.8. Если ведется торговля за наличный расчет
 - Товары (работы, услуги) продаются населению
 - Товары (работы, услуги) реализуются юридическим лицам
- Глава 17. Восстановление НДС
 - 17.1. Передача имущества в уставный капитал
 - 17.2. Использование товаров (работ, услуг) в операциях, которые не облагаются НДС
 - 17.3. Переход на спецрежимы
 - 17.4. Когда НДС можно не восстанавливать
 - 17.5. Раздельный учет
- Глава 18. Налогообложение посредников и залогодержателей
 - 18.1. Правовые основы посреднической деятельности и залога
 - 18.1.1. Договор поручения
 - 18.1.2. Договор комиссии
 - 18.1.3. Агентский договор
 - 18.1.4. Транспортная экспедиция
 - 18.1.5. Залог
 - 18.2. Налогообложение посреднических сделок
 - 18.2.1. Посредник действует от своего имени
 - 18.2.2. Посредник действует от имени доверителя (принципала)
 - 18.3. Реализация предмета залога
- Глава 19. Налоговые вычеты
 - 19.1. Вычет НДС по основным средствам
 - 19.2. Бартер, взаимозачет, расчет ценными бумагами
 - 19.3. Импорт товаров
 - 19.4. Вычет НДС при покупке товаров (работ, услуг) за наличный расчет у розничных продавцов
 - 19.5. Возмещение НДС
 - 19.6. В каких случаях НДС включается в затраты
 - 19.7. Спорные ситуации при применении налоговых вычетов
 - 19.7.1. Поставщик товаров (работ, услуг) отсутствует по месту "прописки"
 - 19.7.2. Вычет при отсутствии реализации
 - 19.7.3. НДС предъявлен лицом, которое не является налогоплательщиком
 - 19.7.4. Вычет НДС при условии отсутствия у поставщика необходимых лицензий
 - 19.7.5. Споры по поводу момента вычета НДС
 - 19.7.6. Отсутствуют первичные документы, или они составлены с ошибками
- Глава 20. Недобросовестность налогоплательщика
 - 20.1. Критерии недобросовестности
 - 20.2. Какие признаки могут свидетельствовать о направленности сделки исключительно на возмещение НДС
 - Отсутствие разумной деловой цели сделки
 - Убыточность сделки
 - Создание видимости сделки
 - Отсутствие ресурсов у участников сделки
 - Осуществление расчетов по замкнутой цепочке
 - Минимальный уставный капитал организации
 - Счета налогоплательщика и его контрагентов открыты в одном банке
 - Низкая численность работников
 - Налогоплательщик (контрагент) не находится по адресу, указанному в учредительных документах
 - Непрофильность операции для налогоплательщика
 - Разовый характер сделки
 - Взаимозависимость сторон сделки
 - 20.3. Кто должен доказывать факт недобросовестности?
- Глава 21. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет
 - 21.1. Лица, не платящие налог

- 21.2. Определение суммы к уплате
- 21.3. Неоплаченный счет-фактура
- 21.4. Последствия неуплаты налога

Глава 22. Декларация по НДС

- 22.1. Порядок заполнения Титульного листа декларации
- 22.2. Раздел 1 "Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет (возмещению из бюджета), по данным налогоплательщика"
- 22.3. Раздел 2 "Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по данным налогового агента"
- 22.4. Раздел 3 "Расчет суммы налога, подлежащей уплате в бюджет по операциям по реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 2 - 4 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации"
- 22.5. Раздел 4 "Расчет суммы налога, исчисленной по операциям по реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав, и суммы налога, подлежащей вычету, иностранной организацией, осуществляющей предпринимательскую деятельность на территории РФ через свои подразделения (представительства, отделения)"
- 22.6. Раздел 5 "Расчет суммы налога по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально подтверждена"
- 22.7. Раздел 6 "Расчет суммы налоговых вычетов по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым ранее документально подтверждена"
- 22.8. Раздел 7 "Расчет суммы налога по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально не подтверждена"
- 22.9. Раздел 8 "Расчет суммы налоговых вычетов по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым ранее документально не подтверждена"
- 22.10. Раздел 9 "Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения); операции, не признаваемые объектом налогообложения; операции по реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория Российской Федерации, а также суммы оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше шести месяцев"
- 22.11. Порядок заполнения Приложения к декларации "Сумма НДС, подлежащая восстановлению и уплате в бюджет за ____ календарный год и истекший календарный год (календарные годы)"

Глава 23. Сроки и порядок уплаты НДС при ввозе товаров

THE BOOK IS MADE BY

AXI-ROSE

AXI-ROSE@YA.RU