

О. В. Давыдова, редактор журнала

Журнал "Промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение" № 8/2012

При продаже товаров (работ, услуг), местом реализации которых признается территория РФ, возникает объект обложения НДС. По общему правилу исчисляет и уплачивает в бюджет сумму налога продавец (исполнитель) (если он является плательщиком НДС). Однако ситуация складывается иначе, если реализация осуществляется иностранной компанией, не состоящей на учете в российских налоговых органах. Тогда обязанности плательщика НДС возлагаются на покупателя, который вынужден выступать в роли налогового агента, причем вне зависимости от того, является ли он налогоплательщиком. С какими трудностями может столкнуться предприятие промышленности как налоговый агент?

Общие правила Налогового кодекса

Согласно **пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ** реализация товаров (работ, услуг) **на территории РФ**, 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 обложения НДС. При этом реализацией являются передача прав собственности на товары, передача результатов выполненных работ, оказание услуг как на возмездной, так и на безвозмездной основе.

При продаже товаров (работ, услуг), местом реализации которых является территория РФ, налогоплательщиками – иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, налоговая база по НДС определяется налоговыми агентами. В роли таковых выступают организации (индивидуальные предприниматели), приобретающие эти товары (работы, услуги), причем вне зависимости от того, исполняют ли они обязанности плательщиков НДС. Поэтому, к примеру, покупатель-«упрощенец» также становится налоговым агентом.

В обязанности указанных налоговых агентов в соответствии с **п. 2 ст. 161 НК РФ** входят:

- определение налоговой базы по НДС;
- исчисление, удержание у налогоплательщика – иностранного лица и уплата в бюджет по месту своего нахождения[1] соответствующей суммы НДС.

Кроме того, налоговые агенты (даже если они не являются плательщиками НДС) 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 (п. 5 ст. 174 НК РФ).

Таким образом, чтобы определить, становится ли предприятие промышленности (покупатель, заказчик) при сотрудничестве с иностранной компанией, не состоящей на учете в российских налоговых органах, налоговым агентом по НДС, необходимо выяснить, является ли местом реализации товаров (работ, услуг) территория РФ. Если не является, то функции налогового агента выполнять не надо. То же самое касается ситуации, когда реализация иностранным партнером товаров (работ, услуг) относится к операциям, освобожденным от обложения НДС на основании ст. 149 НК РФ (см. письма Минфина РФ от 02.09.2011 03-07-08/274

,
от 14.03.2011 03-07-08/64
).

О месте реализации

Определить место реализации товаров очень просто. Согласно ст. 147 НК РФ таковым признается территория РФ, если возникает хотя бы одно из следующих обстоятельств:

- товар находится на территории РФ и иных территориях, находящихся под ее юрисдикцией, и не отгружается и не транспортируется;
- товар в момент начала отгрузки или транспортировки находится на территории РФ и иных территориях, находящихся под ее юрисдикцией.

Следовательно, если товар в момент начала отгрузки или транспортировки находится за пределами территории РФ, местом его реализации не является территория РФ.

Поэтому, например, при приобретении у иностранных издательств периодических изданий, ввозимых на территорию РФ, покупатель не становится налоговым агентом (**Письмо Минфина РФ от 05.03.2011** **03-07-08/59**).

С целью решения вопроса о месте реализации работ (услуг) следует обратиться к **ст. 148 НК РФ**.
. Разберем отдельные случаи.

Регистрация иностранной компанией новых доменов

В силу **пп. 5 п. 1 ст. 148 НК РФ**, если предприятие промышленности приобретает работы (услуги), не предусмотренные **пп. 1 – 4.1, 4.3 п. 1**

указанной статьи, местом реализации признается территория РФ при условии, что деятельность компании, выполняющей работы (оказывающей услуги), осуществляется на территории РФ. Местом осуществления деятельности считается территория РФ в случае фактического присутствия указанной компании на территории РФ на основе государственной регистрации. Услуги по регистрации новых доменов не относятся к работам (услугам), перечисленным в **пп. 1 – 4.1**

,
4.3 п. 1 ст. 148 НК РФ

. Поэтому местом реализации данных услуг, оказываемых иностранной организацией, не осуществляющей деятельность в РФ, российской организации, территория РФ не признается. Следовательно, реализация этих услуг не является объектом обложения НДС и покупатель не становится налоговым агентом (

Письмо Минфина РФ от 28.03.2012 **03-07-08/91**).

Разработка проектной документации на объект недвижимости

В соответствии с **пп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ**, если покупатель работ (услуг), перечисленных в этом подпункте, осуществляет деятельность на территории РФ,

местом реализации признается территория РФ (вне зависимости от места осуществления деятельности продавца). К таким работам (услугам) среди прочего относятся инжиниринговые услуги, включающие в себя:

- 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 (подготовку технико-экономических обоснований, проектно-конструкторские разработки и другие подобные услуги).

Таким образом, при покупке российской организацией у иностранной компании, не состоящей на учете в российских налоговых органах, инжиниринговых услуг, в том числе услуг по разработке проектной документации на объект недвижимости, эта организация признается налоговым агентом по НДС. Ситуация не меняется при передаче по электронной почте иностранной организацией, зарегистрированной и осуществляющей деятельность на территории иностранного государства, результатов оказанных ею услуг в адрес своего представительства в РФ с целью предоставления их российскому заказчику в бумажном и электронном виде (**Письмо Минфина РФ от 01.03.2012 № 03-07-08/56**).

Услуги по перевозке и транспортировке

Если пункты отправления и назначения находятся на территории РФ, местом реализации услуг по перевозке и транспортировке, а также услуг (работ), непосредственно связанных с перевозкой и транспортировкой, является территория РФ. Причем это правило применяется не только в том случае, когда услуги (работы) оказываются (выполняются) российскими организациями (индивидуальными предпринимателями), но и в случае, когда в роли исполнителей выступают иностранные организации, не состоящие на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков[2]. Соответствующие поправки в **пп. 4.1 п. 1 ст. 148 НК РФ** были внесены

Федеральным законом от 19.07.2011 № 245-ФЗ
[3]

Следует отметить: из состава указанных услуг (работ) в отдельную группу выделены

услуги (работы), непосредственно связанные с перевозкой и транспортировкой товаров, помещенных под таможенную процедуру таможенного транзита при перевозке товаров от места прибытия на территорию РФ до места убытия с территории РФ (**пп. 4.2**).

В свою очередь, из этой группы выделены услуги по организации транспортировки трубопроводным транспортом природного газа по территории РФ (

пп. 4.3

). Местом реализации является территория РФ, если:

- услуги (работы), указанные в **пп. 4.2**, оказываются (выполняются) организациями или индивидуальными предпринимателями, местом осуществления деятельности которых признается территория РФ;
- услуги, названные в **пп. 4.3**, оказываются российскими организациями.

Местом реализации услуг по перевозке (транспортировке) и услуг (работ), непосредственно связанных с перевозкой, транспортировкой, фрахтованием, не перечисленных в **пп. 4.1 – 4.3 п. 1 ст. 148 НК РФ**, территория РФ не признается (**п. 5 п. 1 ст. 148 НК РФ**

). Так, не относятся к услугам, указанным в

пп. 4.1 п. 1 ст. 148 НК РФ

, услуги по перевозке товаров между пунктом отправления, расположенным на территории РФ, и пунктом назначения, находящимся на территории иностранного государства, оказываемые иностранными организациями, в том числе имеющими филиалы, состоящие на учете в налоговых органах РФ. Поэтому местом их реализации не является территория РФ, следовательно, объекта обложения НДС не возникает (**письма Минфина РФ от 26.07.2012**)

03-07-08/218

,
от 03.04.2012)

03-07-13/01-17

). То же самое касается услуг по предоставлению вагонов для перевозки, а также транспортно-экспедиторских услуг в отношении грузов, перевозимых по железным дорогам иностранных государств, оказываемых иностранными организациями (

Письмо Минфина РФ от 02.03.2012)

03-07-08/60

).

Иностранная компания – организатор выдачи кредита

Напомним, согласно **пп. 5 п. 1 ст. 148 НК РФ** в целях исчисления НДС местом

реализации работ (услуг), не предусмотренных

пп. 1 – 4.1

4.3 п. 1

этой статьи, признается территория РФ, если деятельность организации, которая выполняет работы (оказывает услуги), осуществляется на территории РФ. Услуги, оказываемые иностранной компанией, не зарегистрированной на территории РФ, – организатором выдачи кредита (организация кредита и страхования, координация, оказание агентских услуг), в указанных подпунктах не числятся, поэтому местом их реализации территория РФ не является. Значит, при перечислении иностранной компании денежных средств в счет оплаты этих услуг российская организация не должна исполнять обязанности налогового агента (

Письмо Минфина РФ от 31.07.2009

03-07-08/167

).

Предоставление персонала для работы на территории РФ

Местом оказания услуг по предоставлению персонала признается территория РФ, если выполняются два условия, предусмотренные **пп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ**. Во-первых, покупатель осуществляет деятельность на территории РФ. Во-вторых, персонал работает в месте деятельности покупателя. Следовательно, местом реализации услуг по предоставлению персонала для работы на территории РФ, оказываемых иностранной организацией, не состоящей на учете в налоговых органах, российской организации, признается территория РФ. Поэтому при реализации данных услуг возникает объект обложения НДС и покупатель выступает в роли налогового агента (

Письмо Минфина РФ от 02.11.2010

03-07-08/304

).

В какой момент нужно исполнять обязанности налогового агента?

Напомним: налоговый агент должен исчислить, удержать у налогоплательщика – иностранного лица и уплатить в бюджет соответствующую сумму НДС. По понятным причинам должна соблюдаться последовательность действий налогового агента: сначала исчисление, потом удержание, а затем уже уплата в бюджет налога. Либо все три действия должны быть совершены одновременно. Так в какой же момент возникают обязанности налогового агента?

Чтобы определить момент исчисления (он, по мнению автора, совпадает с моментом определения налоговой базы по НДС), выясним, когда нужно удержать налог.

Обратимся к **ст. 24 НК РФ**, где сказано: налоговые агенты обязаны правильно и своевременно исчислять,

удерживать из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщикам

, и перечислять в бюджетную систему РФ на соответствующие счета Федерального казначейства налоги (

пп. 1 п. 3

). Таким образом, удержание производится в момент выплаты денежных средств иностранцу. Означает ли это, что налоговый агент должен исполнять обязанность по удержанию НДС только в том случае, если расчеты с иностранным лицом ведутся в денежной форме? Чиновники считают, что нет (см.

письма Минфина РФ от 24.10.2006

03-04-15/190

[4]

,
от 26.06.2006

03-04-08/130

,
УФНС по г. Москве от 16.08.2006

19-11/72466

). Не вступают в противоречие с такой позицией чиновников и положения **Правил ведения книги продаж, применяемой при расчетах по налогу на добавленную стоимость**

[5]

. Нас интересует

п. 15

этих правил. Налоговые агенты, указанные в

п. 2

,
3 ст. 161 НК РФ

, регистрируют в книге продаж счета-фактуры, составленные при исчислении налога (при осуществлении оплаты или частичной оплаты,

в том числе с применением безденежных форм расчетов

, в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) или приобретения товаров (работ, услуг)). Судьи ФАС УО рассуждают в таком же ключе. Безденежный порядок расчетов между сторонами по сделке в отдельной части (без включения НДС) не освобождает налогового агента от обязанности по перечислению самостоятельно исчисленного налога с объекта налогообложения в федеральный бюджет (

Постановление от 10.02.2011

Ф09-288/11-С3

).

В то же время отметим, что существует и другая точка зрения. Судьи ФАС ДВО решили, что у общества – налогового агента по НДС отсутствовала обязанность по удержанию налога с налогоплательщика, поскольку при проведении расчетов с иностранным лицом денежные средства не использовались (оплата выполненных работ была произведена отгрузкой пиломатериалов) (**Постановление от 08.06.2009 № Ф03-2324/2009**).

При решении вопроса подобным образом арбитры руководствовались

п. 10 Постановления Пленума ВС РФ

41, Пленума ВАС РФ

9 от 11.06.1999

. Если доход, подлежащий обложению налогом у налогового агента, получен налогоплательщиком в натуральной форме и денежных выплат в данном налоговом периоде налогоплательщику не производилось, у налогового агента отсутствует обязанность по удержанию налога с плательщика. Однако в этом случае, на что высший арбитр обратил внимание, налоговый агент должен представить в налоговый орган необходимую информацию в порядке, предусмотренном

пп. 2 п. 3 ст. 24 НК РФ

. Смотрим: в соответствии с этим подпунктом в обязанности налогового агента входит письменное сообщение в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог и сумме задолженности налогоплательщика в течение месяца со дня, когда налоговому агенту стало известно о таких обстоятельствах. Как мы знаем, данный принцип работает в случае с плательщиком НДС: если налоговый агент не смог удержать этот налог, задействуются другие механизмы получения НДС с налогоплательщика. А вот с иностранцем других возможностей удержать НДС (не через налогового агента) нет, поэтому считаем, что при безденежной форме расчетов с иностранным лицом у налогового агента возникают обязанности по исчислению, удержанию и уплате в бюджет НДС.

Поскольку обязанность по удержанию налога возникает в момент выплаты иностранному лицу дохода, в том числе в неденежной форме, считаем, что тогда же нужно и исчислить НДС, а следовательно, определить налоговую базу. Подтверждает такой подход и вышеизложенный порядок заполнения книги продаж, где, по сути, указано, что следует понимать под исчислением налога. **ФНС в Письме от 12.08.2009 № ШС-22-3/634@**

расшифровала: исчисление суммы НДС производится налоговым агентом при оплате товаров (работ, услуг), то есть либо в момент их предварительной оплаты (в полном объеме или при частичной оплате), либо в момент оплаты принятых на учет товаров (работ, услуг). Соответственно, счет-фактура выписывается налоговым агентом не позднее пяти календарных дней начиная со дня указанной предварительной оплаты или оплаты принятых на учет товаров (работ, услуг). Если же оплаты не было, счет-фактура не составляется, а исчисление и уплата в бюджет суммы налога налоговым агентом не производятся (

Письмо ФНС РФ от 06.04.2011 №

КЕ-4-3/5402@

).

Что касается момента уплаты налоговым агентом в бюджет исчисленного и удержанного НДС, он зависит от того, что приобретается (товары или услуги (работы)) и в какой форме ведутся расчеты. При приобретении у иностранной компании товаров НДС уплачивается налоговым агентом в общем порядке: за истекший налоговый период (квартал) равными долями не позднее 20-го числа каждого из трех месяцев, следующих за истекшим налоговым периодом (**п. 1 ст. 174 НК РФ**). А вот в случае приобретения услуг (работ) НДС подлежит перечислению в бюджет одновременно с выплатой (перечислением) денежных средств иностранному лицу (

п. 4 ст. 174 НК РФ

) (получается, данное правило действует только в том случае, если расчеты с иностранным исполнителем осуществляются в денежной форме). В свою очередь, банк, обслуживающий налогового агента, не вправе принимать от него поручение на перевод денежных средств в пользу иностранной компании, если налоговым агентом не представлено также поручение на уплату налога с открытого в этом банке счета при достаточности денежных средств для уплаты всей суммы налога. Таким образом, прием банком платежного поручения на перечисление денежных средств иностранному лицу допускается только в случае представления в банк одновременно поручения на уплату НДС (

Письмо Минфина РФ от 09.02.2012

03-07-08/33

). В то же время уплата НДС до момента выплаты (перечисления) денежных средств иностранному лицу не расценивается как несоблюдение налоговым агентом указанных норм Налогового кодекса (

Письмо Минфина РФ от 13.05.2011

03-07-08/149

).

Если расчеты с иностранным лицом за услуги (работы) ведутся с применением безденежных форм расчетов, налог в бюджет уплачивается в порядке, установленном **п. 1 ст. 174 НК РФ**

, то есть по общим правилам. На это обратили внимание и финансисты: российская организация, приобретающая у иностранной организации услуги, местом реализации которых является территория РФ и расчеты за которые производятся зачетом взаимных требований, в качестве налогового агента должна уплачивать в бюджет НДС равными долями не позднее 20-го числа каждого из трех месяцев, следующих за налоговым периодом, в котором произведен взаимозачет (

Письмо от 16.04.2010

03-07-08/116

). Например, взаимозачет был проведен в мае 2012 года (налоговый период – II квартал 2012 года). Налог должен быть уплачен равными долями (по 1/3) не позднее 20 июля, 20 августа и 20 сентября 2012 года[6].

Получается, если при приобретении у иностранного лица работ (услуг) расчеты с ним ведутся в денежной форме, налог исчисляется, удерживается и уплачивается в бюджет одновременно, а именно на дату перечисления денежных средств контрагенту. В этом случае при составлении налоговым агентом счета-фактуры по строке 5 указываются номер и дата платежно-расчетного документа, свидетельствующего о перечислении суммы налога в бюджет (**пп. «з» п. 1 Правил заполнения счета-фактуры, применяемого при расчетах по налогу на добавленную стоимость**).

При приобретении товаров на территории РФ у иностранного лица, не состоящего на учете в российских налоговых органах, нужно исчислить и удержать налог в момент выплаты дохода иностранной организации, в том числе в натуральной или иной неденежной форме, а уплату НДС в бюджет произвести в общеустановленном порядке. То же самое касается услуг и работ, оплачиваемых в неденежной форме. Если в счет оплаты товаров перечисляются денежные средства, в строке 5 счета-фактуры фиксируются номер и дата платежно-расчетного документа, свидетельствующего об оплате приобретаемых товаров. При безденежной форме расчетов за товары (работы, услуги) в этой строке ставится прочерк.

О налоговых базе и ставке

Согласно **п. 1 ст. 161 НК РФ** при продаже товаров (работ, услуг), местом реализации которых является территория РФ, налогоплательщиками – иностранными лицами, не состоящими на учете в российских налоговых органах, налоговая база по НДС определяется как сумма дохода от реализации этих товаров (работ, услуг) с учетом налога. При этом налоговая база определяется отдельно при совершении каждой операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ.

Минфин в **Письме от 08.09.2011 № 03-07-08/276** добавил: если в соглашении, заключенном сторонами, не предусмотрена сумма НДС, подлежащая уплате в российский бюджет, российскому налогоплательщику – налоговому агенту следует самостоятельно определить налоговую базу для целей исчисления налога (доход от реализации), то есть увеличить стоимость услуг на сумму НДС. В этом случае налог уплачивается в бюджет налоговым агентом за счет собственных средств. Эта сумма (исчисленная и уплаченная в бюджет) является, по существу, суммой налога, удержанной из дохода иностранного лица[7]. То есть налоговым агентом выполнены возложенные на него обязанности.

На то, что покупатель должен исполнить обязанности налогового агента, даже если в соглашении определена сумма без учета НДС, указал и Президиум ВАС в **Постановлении от 03.04.2012**

15483/11

. Высший арбитр рассмотрел дело с участием общества (моторного завода), которому налоговая инспекция доначислила сумму НДС, определив налоговую базу по этому налогу исходя из суммы выплаченного заводом иностранной компании вознаграждения. Суды трех инстанций согласились с выводом налоговой инспекции о нарушении заводом положений

ст. 161 НК РФ

, в связи с чем сочли правомерными начисление пеней и привлечение общества к налоговой ответственности, предусмотренной

ст. 123 НК РФ

. Однако они посчитали невозможным удержание у иностранной компании сумм НДС после выполнения условий соглашения, срок действия которого уже истек, поэтому признали незаконным решение инспекции в части возложения на общество возникшей обязанности по уплате НДС. Президиум ВАС с таким подходом не согласился.

Общество, исполняя обязанности налогового агента, должно было исходя из суммы определенного в договоре вознаграждения исчислить сумму НДС и уплатить ее в бюджет. Причем независимо от условий заключенного с иностранным лицом договора неисполнение российской организацией, состоящей на учете в налоговых органах, обязанности по удержанию НДС из выплачиваемых контрагенту средств не освобождает ее от обязанности исчислить и уплатить в бюджет этот налог. Правовая позиция о невозможности взыскания с налогового агента не удержанной им суммы налога, основанная на том, что обязанным лицом продолжает оставаться налогоплательщик (**пп. 5 п. 3 ст. 45 НК РФ**), к которому и подлежит предъявлению налоговым органом требование об уплате налога, в рассматриваемом случае не применяется, ведь иностранное лицо не состоит на учете в российских налоговых органах.

Таким образом, исполнение обязанности по уплате налоговым агентом НДС не может зависеть от условий договора с иностранной фирмой, что и было учтено судьями ФАС ЗСО при принятии решения о поддержке налоговой инспекции (**Постановление от 10.07.2012 по делу**

A75-4739/2011

).

В том случае, если расчеты с иностранной компанией осуществляются в иностранной валюте, необходимо применять положения **п. 3 ст. 153 НК РФ**. При определении

налоговой базы по НДС выручка (расходы) налогоплательщика в иностранной валюте пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ на дату, соответствующую моменту определения налоговой базы при реализации (передаче) товаров (работ, услуг), имущественных прав, установленному

ст. 167 НК РФ

(дату фактического осуществления расходов). Финансисты пояснили: в нашей ситуации следует руководствоваться тем, что при определении налоговой базы расходы налогоплательщика в иностранной валюте пересчитываются в рубли по курсу ЦБ РФ на дату фактического осуществления расходов. Поэтому при приобретении товаров (работ, услуг) сумма налога исчисляется исходя из курса ЦБ РФ, действующего на дату их оплаты (

Письмо от 01.11.2010

03-07-08/303

).

Что касается непосредственно суммы налога, она определяется налоговым агентом расчетным путем. Поскольку в качестве налоговой базы выступает сумма дохода от реализации товаров (работ, услуг) с учетом налога, налоговая ставка рассчитывается как процентное отношение налоговой ставки (10 или 18%) к налоговой базе, принятой за 100 и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки (**п. 4 ст. 164**

НК РФ

). Другими

словами, налоговая ставка равна 10/110 или 18/118.

О вычете НДС у налогового агента

Уплаченные (в том числе за счет собственных средств) покупателями – налоговыми агентами суммы НДС можно поставить к вычету. Правом на эти вычеты обладают покупатели – налоговые агенты, состоящие на учете в налоговых органах и исполняющие обязанности налогоплательщика, при условии что товары (работы, услуги) были приобретены для осуществления операций, облагаемых НДС (**п. 3 ст. 171 НК РФ**).

Поэтому, если товары (работы, услуги) приобретены с целью использования в деятельности, не облагаемой НДС, или лицом (налоговым агентом), не являющимся плательщиком НДС, исчисленный, удержанный и уплаченный в бюджет налог к вычету не принимается. Пример –

Постановление ФАС ВВО от 11.01.2009 по делу

А31-1430/2008-7

: при приобретении сахара-песка у сахарного комбината Республики Беларусь общество как налоговый агент не удержало из доходов контрагента НДС и не перечислило его в бюджет РФ. Следовательно, оно не выполнило условия для применения налогового

вычета и не исполнило обязанность, возложенную на него

ст. 161 НК РФ

, поэтому неправомерно получило налоговый вычет[8].

А вот если услуги, оказанные иностранной организацией, используются при осуществлении операций, как подлежащих обложению НДС, так и освобожденных от обложения этим налогом, к вычету принимается только часть уплаченного налоговым агентом налога (**Письмо Минфина РФ от 15.06.2011 № 03-07-08/190**).

В какой момент возникает право на вычет? Из **пункта 1 ст. 172 НК РФ** следует: налоговые вычеты, предусмотренные

ст. 171 НК РФ

, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), документов, подтверждающих уплату сумм налога, удержанного налоговыми агентами, либо иных документов. Чиновники настаивают на том, что для получения вычета нужны счет-фактура и документы об уплате НДС. По мнению же КС РФ, для вычета достаточно документов, подтверждающих уплату НДС (

Определение от 02.10.2003 №

384-О

). Автор придерживается такой же позиции. Согласно

п. 3 ст. 168 НК РФ

при исчислении суммы налога в соответствии с

п. 1 – 3 ст. 161 НК РФ

налоговыми агентами, указанными в

п. 2

,

3

данной статьи, составляются счета-фактуры в порядке, установленном

п. 5

,

6 ст. 169 НК РФ

. При этом в соответствии с

п. 1 ст. 169 НК РФ

счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия покупателем

предъявленных

продавцом товаров (работ, услуг), имущественных прав (включая комиссионера, агента, которые осуществляют реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав от своего имени) сумм налога к вычету. В нашем случае продавец не предъявляет налог. В связи с этим логичен и вывод судей ФАС ПО: несоответствие составленных налоговым

агентом счетов-фактур требованиям

п. 5

,
6 ст. 169 НК РФ

не влияет на возможность получения налогового вычета (

Постановление от 16.06.2009 по делу

A55-17805/2008

).

Помимо изложенного, чиновники настаивают на том, что в случае приобретения товаров (работ, услуг) у иностранного партнера вычет удержанного налоговым агентом НДС возможен только после принятия на учет этих товаров (работ, услуг) и при наличии соответствующих первичных документов (как раз подтверждающих факт их принятия на учет). Об этом – **письма Минфина РФ от 29.02.2012 03-07-11/54, от 29.11.2010 03-07-08/334**

,
от 16.10.2007

03-07-15/153

,
ФНС РФ от 12.08.2009

ШС-22-3/634@

. (Этот момент становится актуальным в ситуации, когда товары (работы, услуги) приобретаются на условиях предварительной оплаты.)

Финансисты в своих рассуждениях опираются на **абз. 2 п. 1 ст. 172 НК РФ**.

Напомним, как он звучит: вычетам подлежат, если иное не установлено настоящей статьей, только суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории РФ либо фактически уплаченные им при ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав с учетом особенностей, предусмотренных настоящей статьей, и при наличии соответствующих первичных документов. Прочтение данной нормы не позволяет однозначно утверждать, прав Минфин или нет. Однако его позиция, скорее всего, имеет право на жизнь. Об этом, в частности, свидетельствует

Постановление ФАС МО от 22.12.2010

КА-А40/16131-10

.

Налоговики же приводят такие аргументы. Новые правила применения налоговых вычетов по выданным авансам, регламентированные нормами **п. 12 ст. 171 и п. 9 ст. 172 НК РФ**

, распространяются только на суммы налога, предъявленные продавцом товаров (работ,

услуг), имущественных прав, и при наличии у плательщика НДС – покупателя счета-фактуры, выставленного плательщиком НДС – продавцом при получении предварительной оплаты. Эти правила не распространяются на налоговых агентов – покупателей, исчисляющих и уплачивающих в бюджет налог с сумм предварительной оплаты (в полном объеме или при частичной оплате) товаров (работ, услуг), в связи с отсутствием у них счетов-фактур, выставленных продавцами.

Итак, налог исчислен, удержан и уплачен налоговым агентом в бюджет, товары (работы, услуги) приняты к учету. Казалось бы, все условия для получения вычета выполняются. Однако у ФНС на этот счет есть возражения. По ее мнению, право на применение налогового вычета возникает в налоговом периоде, следующем за налоговым периодом, за который в налоговый орган была представлена декларация с отраженной в ней суммой НДС, подлежащей уплате в бюджет, в отношении товаров (работ, услуг), приобретенных у иностранного лица (**письма от 07.09.2009 3-1-10/712@, от 07.06.2008 3-1-10/81@**

). В случае с услугами (работами), оплачиваемыми денежными средствами, это фактически означает, что декларация с заявленным вычетом должна быть представлена в периоде начиная с 1-го числа квартала, следующего за кварталом, в котором была произведена уплата налога налоговым агентом. Арбитры с такой точкой зрения справедливо не соглашаются.

Действующий порядок предъявления к вычету сумм НДС не предусматривает условий, при которых уплаченная в соответствующий налоговый период сумма НДС может быть поставлена к вычету только в следующем налоговом периоде. Право на вычет возникает в том налоговом периоде, в котором налоговым агентом было произведено фактическое перечисление суммы в бюджет (**постановления ФАС ВСО от 26.01.2011 по делу АЗ 3-7416/2010**

,
ФАС МО от 29.03.2011 КА-А40/1994-11
[9]

,
ФАС ПО от 12.05.2009 по делу А55-17120/2008

,
ФАС СЗО от 21.03.2012 по делу А56-38166/2011

,
ФАС СКО от 09.08.2010 по делу А32-21695/2008-46/378-34/283-2010-11/1

). В таком же ключе рассуждают и финансисты (см., например,

письма от 13.01.2011

03-07-08/06

,

от 29.11.2010

03-07-08/334

,

от 05.03.2010

03-07-08/61

,

от 15.07.2009

03-07-08/151

).

Добавим: воспользоваться правом на вычет налоговый агент может в течение трех лет после окончания налогового периода, в котором оно возникло. (Трехлетний срок установлен п. 2 ст. 173 НК РФ.) **Статья 172 НК РФ**, определяющая порядок применения налоговых вычетов, не исключает возможности применения вычета сумм НДС за пределами налогового периода, в котором возникло право (**постановления ФАС МО от 22.02.2012 по делу А40-62178/11-91-267**

,

ФАС СЗО от 17.03.2009 по делу А56-20119/2008

А56-20119/2008

). Кроме того, более позднее заявление вычета не приводит к потерям бюджета.

Практические примеры

Для наглядности изложенный в статье материал проиллюстрируем на конкретных примерах.

Пример 1

Предприятие промышленности приобрело нежилое помещение, находящееся на территории РФ, стоимостью 354 000 евро (в том числе НДС – 54 000 евро) у иностранной компании, не состоящей на учете в российских налоговых органах. Акт передачи недвижимости был подписан 26.07.2012. Денежные средства (в евро) были

перечислены продавцу двумя платежами: 60% без учета НДС (180 000 евро) – 23.06.2012, оставшаяся часть (120 000 евро) – 30.07.2012.

Курс ЦБ РФ по состоянию на 23.06.2012 составил 42,0464 руб./евро, на 26.07.2012 – 39,8390 руб./евро, на 30.07.2012 – 39,6028 руб./евро.

Предприятие промышленности находится на общей системе налогообложения и является плательщиком НДС.

В бухгалтерском учете предприятия промышленности будут сделаны следующие записи:

Содержание операции

Дебет

Кредит

Сумма, руб.

23.06.2012

Перечислены иностранной компании денежные средства в качестве частичной оплаты в счет пр
--

(180 000 евро x 42,0464 руб./евро)

60

52

7 568 352

Предприятие как налоговый агент исчислило и удержало налог в связи с перечислением иностр

(7 568 352 руб. x 18%)

60

76-НДС

1 362 303

Сформирована задолженность предприятия как налогового агента перед бюджетом по НДС

76-НДС

68-НДС

1 362 303

Не позднее 20.07.2012

Предприятие как налоговый агент уплатило в бюджет 1/3 суммы исчисленного и удержанного в

(1 362 303 руб. x 1/3)

68-НДС

51

454 101

26.07.2012

Отражены капитальные вложения во внеоборотный актив – нежилое помещение

(7 568 352 руб. + 120 000 евро x 39,8390 руб./евро)

08-4

60

12 349 032

Сформирована задолженность иностранной компании в части НДС, удерживаемого предприятием

(12 349 032 руб. x 18%)

19-1

60

2 222 825

30.07.2012

Перечислены денежные средства иностранной компании (окончательный расчет)

(120 000 евро x 39,6028 руб./евро)

60

52

4 752 336

Положительная курсовая разница включена в состав прочих доходов

(120 000 евро x (39,8390 - 39,6028) руб./евро)

60

91-1

28 344

Скорректирована сумма НДС в связи с изменением курса ЦБ РФ

(21 600 евро x (39,8390 - 39,6028) руб./евро)

60

19-1

5 102

Предприятие как налоговый агент исчислило и удержало налог в связи с перечислением иностр

(4 752 336 руб. x 18%)

60

76-НДС

855 420

Сформирована задолженность предприятия как налогового агента перед бюджетом по НДС

76-НДС

68-НДС

855 420

Не позднее 20.08.2012

Предприятие как налоговый агент уплатило в бюджет еще одну 1/3 суммы исчисленного и удерж

68-НДС

51

454 101

Не позднее 20.09.2012

Предприятие как налоговый агент уплатило в бюджет оставшуюся часть суммы исчисленного и у

68-НДС

51

454 101

Предъявлена к вычету исчисленная, удержанная и уплаченная в бюджет сумма НДС (указывает

68-НДС

19-1

1 362 303

Не позднее 22.10.2012

Отражена уплата в бюджет предприятием (налоговым агентом) 1/3 суммы исчисленного и удержанного

(855 420 руб. x 1/3)

68-НДС

51

285 140

Не позднее 20.11.2012

Отражена уплата в бюджет еще одной 1/3 суммы исчисленного и удержанного в июле НДС

68-НДС

51

285 140

Не позднее 20.12.2012

Отражена уплата в бюджет последней части исчисленного и удержанного в июле НДС

68-НДС

51

285 140

Предъявлена к вычету исчисленная, удержанная и уплаченная в бюджет сумма НДС (указывается

68-НДС

19-1

855 420

* Налоговая база по НДС равна 8 930 655 руб. (7 568 352 + 1 362 303), а сумма налога – 1 362 303 руб. (8 930 655 руб. x 18/118). Данная сумма должна быть включена в декларацию по НДС за II квартал 2012 года.

** Налоговая база по НДС равна 5 607 756 руб. (4 752 336 + 855 420), а сумма налога – 855 420 руб. (5 607 756 руб. x 18/118). Эта сумма должна быть включена в декларацию по НДС за III квартал 2012 года.

Пример 2

Изменим условия примера 1. Иностранная компания оказала предприятию промышленности услуги, местом реализации которых признается территория $\square$ РФ.

В бухгалтерском учете предприятия промышленности будут сделаны следующие записи:

Содержание операции

Дебет

Кредит

Сумма, руб.

23.06.2012

Перечислены иностранной компании денежные средства в качестве частичной оплаты в счет бу

60

52

7 568 352

Предприятие как налоговый агент исчислило и удержало НДС в связи с перечислением иностран

60

76-НДС

1 362 303

Сформирована задолженность предприятия как налогового агента перед бюджетом по НДС

76-НДС

68-НДС

1 362 303

Предприятие как налоговый агент уплатило в бюджет сумму исчисленного и удержанного НДС

68-НДС

51

1 362 303

26.07.2012

Отражены затраты по услугам, оказанным иностранной компанией

20 (26)

60

12 349 032

Сформирована задолженность иностранной компании в части НДС, удерживаемого предприятием

19

60

2 222 825

30.07.2012

Перечислены денежные средства иностранной компании (окончательный расчет)

60

52

4 752 336

Положительная курсовая разница включена в состав прочих доходов

60

91-1

28 344

Скорректирована сумма НДС в связи с изменением курса ЦБ РФ

60

19

5 102

Предприятие как налоговый агент исчислило и удержало налог в связи с перечислением иностр

60

76-НДС

855 420

Сформирована задолженность предприятия как налогового агента перед бюджетом по НДС

76-НДС

68-НДС

855 420

Предприятие как налоговый агент уплатило в бюджет сумму исчисленного и удержанного НДС

68-НДС

51

855 420

Сумма исчисленного, удержанного и уплаченного в бюджет НДС поставлена к вычету (указывае
(2 222 825 - 5 102) руб.

68-НДС

19

2 217 723

* * *

При покупке товаров (работ, услуг), местом реализации которых признается территория РФ, у иностранной компании, не состоящей на учете в российских налоговых органах, предприятие промышленности (покупатель, заказчик) становится налоговым агентом по НДС, причем вне зависимости от того, в какой форме ведутся расчеты (денежной или безденежной) и является ли оно плательщиком НДС. Не надо выполнять обязанности налогового агента только в том случае, если операции по реализации товаров (работ, услуг) освобождены от обложения НДС.

Под обязанностями налогового агента понимаются в первую очередь исчисление, удержание у иностранной компании и уплата в бюджет соответствующей суммы НДС. Надеемся, данная статья поможет выполнить эти обязанности без нарушения требований действующего законодательства.

[1] Пункт 3 ст. 174 НК РФ.

[2] Данное правило не работает в отношении услуг по перевозке пассажиров и багажа, оказываемых иностранным лицом не через постоянное представительство этого иностранного лица.

[3] В части изменений, внесенных в гл. 21 НК РФ, данный закон вступил в силу с 01.10.2011, за исключением отдельных положений. Так, действие пп. 4.1 (в части услуг (работ), оказываемых (выполняемых) российскими организациями или индивидуальными предпринимателями), 4.2, 4.3, 5 п. 1, пп. 5 п. 1.1 ст. 148 НК РФ (в новой редакции) распространяется на правоотношения, возникшие с 01.01.2011.

[4] Доведено до сведения заинтересованных лиц Письмом ФНС РФ от 17.11.2006 № ШТ-6-03/1122@.

[5] Утверждены Постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137.

[6] См. также письма Минфина РФ от 01.11.2010 № 03 07 08/303, ФНС РФ от 29.10.2008 № ШС-6-3/782@.

[7] Письмо Минфина РФ от 28.02.2008 № 03 07 08/47, доведенное до сведения заинтересованных лиц Письмом ФНС РФ от 17.03.2008 № 03 1 03/908@.

[8] О том же самом речь идет в Постановлении ФАС ЗСО от 27.10.2011 по делу № А03-17276/2010.

[9] См. также постановления ФАС МО от 23.12.2010 № КА-А4/16515-10, от 16.12.2010 № КА-А40/15578-10, от 26.10.2010 № КА-А40/12573-10, от 30.11.2009 № КА-А41/12049-09.