ИНСТРУКЦИЯ
О ПОРЯДКЕ ИСЧИСЛЕНИЯ И УПЛАТЫ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

Инструкция Государственной налоговой службы Российской Федерации от 11 октября 1995 г. № 39. Согласована с Министерством финансов Российской Федерации

Инструкция издана на основании:

Закона Российской Федерации от 6 декабря 1991 г. № 1992-1 «О налоге на добавленную стоимость» с внесенными изменениями и дополнениями и постановления Верховного Совета Российской Федерации от 6 декабря 1991 г. № 1994-1 «О порядке введения в действие Закона Российской Федерации «О налоге на добавленную стоимость»; Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»; Закона РСФСР от 21 марта 1991 г. № 943-1 «О Государственной налоговой службе РСФСР»; Указа Президента Российской Федерации от 22 декабря 1993 г. № 2270 «О некоторых изменениях в налогообложении и во взаимоотношениях бюджетов различных уровней»

I. Общие положения

1. Налог на добавленную стоимость представляет собой форму изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и определяемой как разница между стоимостью реализованных товаров, работ и услуг и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения.

Порядок исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость в отношении товаров, ввозимых на территорию Российской Федерации и вывозимых с территории Российской Федерации, определяется инструкцией Государственного таможенного комитета Российской Федерации и Государственной налоговой службы Российской Федерации от 30 января 1993 г. № 01-20/741, 16 «О порядке применения налога на добавленную стоимость и акцизов в отношении товаров, ввозимых на территорию Российской Федерации и вывозимых с территории Российской Федерации».

II. Плательщики налога

2 Плательщиками налога на добавленную стоимость являются:

а) организации независимо от форм собственности и ведомственной принадлежности, имеющие согласно законодательству Российской Федерации статус юридических лиц (государственные и муниципальные предприятия; хозяйственные товарищества и общества; учреждения; другие виды организаций), осуществляющие производственную и иную коммерческую деятельность;

б) предприятия с иностранными инвестициями, осуществляющие производственную и иную коммерческую деятельность;

в) индивидуальные (семейные) частные предприятия, осуществляющие производственную и иную коммерческую деятельность *;

г) филиалы, отделения и другие обособленные подразделения организаций (предприятий), находящиеся на территории Российской Федерации, самостоятельно реализующие товары (работы, услуги);

---

* См. п. 5 ст. 6 Федерального закона «О введении в действие части I Гражданского кодекса Российской Федерации» от 30.11.94 № 52-ФЗ.

gost.e-ecolog.ru

д) международные объединения и иностранные юридические лица, осуществляющие производственную и иную коммерческую деятельность на территории Российской Федерации.

3. Налогоплательщики, указанные в подпунктах «а»—«д» настоящего пункта, в дальнейшем именуются «организации» или «предприятия».

III. Объекты налогообложения

4. Объектами налогообложения являются:

а) обороты по реализации на территории Российской Федерации товаров, выполненных работ и оказанных услуг;

б) товары, ввозимые на территорию Российской Федерации в соответствии с таможенными режимами, установленными таможенным законодательством Российской Федерации.

5. При реализации товаров объектом налогообложения являются обороты по реализации всех товаров как собственного производства, так и приобретенных на стороне.

В целях налогообложения товаром считается: продукция (предмет, изделие), в том числе производственно-технического назначения; здания, сооружения и другие виды недвижимого имущества; электро- и теплоэнергия, газ, вода.

6. При реализации работ объектом налогообложения являются объемы выполненных строительно-монтажных, ремонтных, научно-исследовательских, опытно-конструкторских, технологических, проектно-изыскательских, реставрационных и других работ.

7. При реализации услуг объектом налогообложения является выручка, полученная от оказания:

а) услуг пассажирского и грузового транспорта, включая транспортировку (передачу) газа, нефти, нефтепродуктов, электрической и тепловой энергии, услуг по погрузке, разгрузке, перегрузке товаров, хранению;

б) услуг по сдаче в аренду имущества и объектов недвижимости, в том числе по лизингу;

в) посреднических услуг;

г) услуг связи, бытовых, жилищно-коммунальных услуг;

д) услуг физической культуры и спорта;

е) услуг по выполнению заказов предприятиями торговли;

ж) рекламных услуг;

з) инновационных услуг, услуг по обработке данных и информационному обеспечению;

и) других платных услуг, кроме сдачи в аренду земли.

8. К оборотам, облагаемым налогом, относятся также:

а) обороты по реализации товаров (работ, услуг) внутри организации (предприятия) для собственного потребления, затраты по которым не относятся на издержки производства и обращения, а также своим работникам;

б) обороты по реализации товаров (работ, услуг) без оплаты стоимости в обмен на другие товары (работы, услуги);

в) обороты по передаче безвозмездно или с частичной оплатой товаров (работ, услуг) другим организациям (предприятиям) или физическим лицам, включая работников предприятия;

г) обороты по реализации предметов залога, включая их передачу залогодержателю при неисполнении обеспеченного залогом обязательства.

IV. Определение облагаемого оборота

9. Для определения облагаемого оборота принимается стоимость реализуемых товаров (работ, услуг), исчисленная:

исходя из свободных (рыночных) цен и тарифов, без включения в них налога на добавленную стоимость;

исходя из государственных регулируемых оптовых цен и тарифов, без включения в них налога на добавленную стоимость;

исходя из государственных регулируемых розничных цен и тарифов, включающих в себя налог на добавленную стоимость.

При исчислении облагаемого оборота по товарам, с которых взимаются акцизы, в него включается сумма акцизов.

В облагаемый оборот включаются средства, полученные от других организаций и предприятий (за исключением средств, зачисляемых в уставные фонды организаций (предприятий) его учредителями в порядке, установленном законодательством Российской Федерации, средств на целевое бюджетное финансирование, а также на осуществление совместной деятельности), доходы, полученные от передачи во временное пользование финансовых ресурсов (финансовой помощи) при отсутствии лицензий на осуществление банковских операций, а также средства от взимания штрафов, взыскания пеней, выплаты неустоек, полученные за нарушение обязательств, предусмотренных договорами поставки товаров (выполнения работ, оказания услуг); суммы авансовых и иных платежей, поступившие в счет предстоящих поставок товаров или выполнения работ (услуг) на расчетный счет, и суммы, полученные в порядке частичной оплаты по расчетным документам за реализованные товары (работы, услуги).

Средства, предоставляемые безвозмездно иностранными организациями российским организациям (предприятиям) в виде гранта на осуществление целевых программ с последующим отчетом об их использовании, объектом налогообложения не являются.

К средствам целевого бюджетного финансирования, не включаемым в облагаемый налогом на добавленную стоимость оборот, относятся средства, перечисляемые на соответствующие счета предприятий и учреждений (минуя счет 46 «Реализация продукции (работ, услуг)»), предусматриваемые в бюджетах различного уровня на финансирование целевых программ и мероприятий.

Приобретаемые товары (работы, услуги) за счет средств целевого бюджетного финансирования оплачиваются с учетом налога на добавленную стоимость, который возмещению не подлежит. Суммы указанного налога в этом случае на затраты производства и обращения не относятся, а покрываются за счет вышеназванных источников.

Совместная деятельность без создания для этой цели юридического лица осуществляется на основе договора между ее участниками. По договору о совместной деятельности стороны (участники) обязуются путем объединения имущества и усилий совместно действовать для достижения общей хозяйственной или другой цели, не противоречащей законодательным актам.

Имущество, созданное или приобретенное в ходе совместной деятельности, и полученные результаты учитываются на отдельном (обособленном) балансе у того ее участника, которому в соответствии с договором поручено ведение общих дел участников договора. Товары (работы, услуги), реализуемые в рамках совместной деятельности, подлежат обложению налогом на добавленную стоимость в общеустановленном порядке. Данные отдельного (обособленного) баланса в баланс организации (предприятия), ведущего общие дела, не включаются. В бухгалтерской отчетности участников договора о совместной

деятельности отражаются прибыль, убытки и иные результаты совместной деятельности, причитающиеся, согласно договору, каждому из участников.

Не облагается налогом доля прибыли, получаемая каждым из участников совместной деятельности, после уплаты всех налогов, включая налог на добавленную стоимость.

По организациям (предприятиям), осуществляющим реализацию продукции (работ, услуг) по ценам не выше фактической себестоимости, для целей налогообложения принимается рыночная цена на аналогичную продукцию (работы, услуги), сложившаяся на момент реализации, но не ниже фактической себестоимости.

В случае если организация (предприятие) не могла реализовать продукцию по ценам выше себестоимости из-за снижения ее качества или потребительских свойств (включая моральный износ) либо если сложившиеся рыночные цены на эту или аналогичную продукцию оказались ниже фактической себестоимости этой продукции, то для целей налогообложения применяется фактическая цена реализации продукции.

Под рыночными ценами понимаются рыночные цены, сложившиеся в регионе на момент реализации товаров (работ, услуг) при совершении сделки. Под регионом следует понимать сферу обращения продукции в данной местности, которая определяется исходя из экономической возможности покупателя приобрести товар на ближайшей по отношению к покупателю территории. При этом под ближайшей территорией понимается конкретный населенный пункт или группа населенных пунктов, находящиеся в пределах границ административно-территориальных, национально-государственных образований.

Если организация (предприятие) в течение 30 дней до реализации продукции по ценам, не превышающим ее фактическую себестоимость, реализовало (реализовывало) аналогичную продукцию по ценам выше ее фактической себестоимости, по всем сделкам в целях налогообложения применяются цены, исчисленные из максимальных цен реализации этой продукции.

В случае реализации продукции по ценам ниже себестоимости (стоимости приобретения) возникающая отрицательная разница между суммами налога, уплаченными поставщикам, и суммами налога, исчисленными по реализации товаров, относится на прибыль, остающуюся в распоряжении организаций (предприятий) после уплаты налога на прибыль, и зачету в счет предстоящих платежей или возмещению из бюджета не подлежит.

При обмене организациями (предприятиями) продукцией (работами, услугами) либо ее передаче безвозмездно облагаемый оборот определяется исходя из средней цены реализации (без учета налога на добавленную стоимость) такой или аналогичной продукции (работ, услуг), рассчитанной за месяц, в котором осуществлялась указанная сделка (пример № 1), а в случае отсутствия реализации такой или аналогичной продукции (работ, услуг) за месяц — исходя из цены (без учета налога на добавленную стоимость) ее последней реализации (пример № 2), но не ниже фактической себестоимости.

Пример № 1. В декабре передано безвозмездно другому предприятию 150 пог. метров хлопчатобумажной ткани, фактическая себестоимость 1 пог. метра которой составила 3600 руб. В этом месяце реализовано потребителям 100 пог. метров такой ткани по цене (без учета *налога на добавленную стоимость*) 4000 руб. за 1 *пог. метр*, 200 пог. метров — по 4200 руб. и 500 пог метров — по 4500 руб.

Для целей налогообложения оборот по безвозмездной передаче ткани должен определяться по средней цене реализации (без учета

налога на добавленную стоимость) 4362 руб. (4000 руб.×100 м+ +4200 руб.×200 м+4500 руб.×500 м) : (100 м+200 м+500 м). Если фактическая себестоимость 1 пог. метра составит 4600 руб., для целей налогообложения применяется цена 4600 руб.

Пример № 2. В декабре передано безвозмездно другому предприятию 150 пог. метров хлопчатобумажной ткани. Реализации ткани в этом месяце не было. Последняя реализация указанной продукции производилась по цене (без учета налога на добавленную стоимость) 3800 руб. за 1 пог. метр. Облагаемый оборот от этой операции для целей налогообложения определяется по цене 3800 руб. (при фактической себестоимости 1 пог. метра 3600 руб.).

Если организация (предприятие) обменивает вновь освоенную продукцию, которая ранее не производилась, или обменивает приобретенную продукцию, то для целей налогообложения принимаются фактические рыночные цены на аналогичную продукцию, сложившиеся в данном регионе на момент реализации продукции при совершении сделки, но не ниже ее фактической себестоимости.

При реализации приобретенной продукции в ее себестоимость включаются стоимость приобретения, расходы по доставке, хранению, реализации и другие аналогичные расходы. По основным средствам, иному имуществу, по которым начисляется износ, принимается их остаточная стоимость.

В случаях натуральной оплаты труда товарами (в том числе собственного производства) или реализации предприятием населению, включая своих работников, этих товаров через кассу по ценам не выше себестоимости облагаемый оборот определяется в аналогичном порядке.

При безвозмездной передаче товаров (работ, услуг) плательщиком является сторона, их передающая.

При использовании внутри организации (предприятия) товаров (работ, услуг) собственного производства, затраты по которым не относятся на издержки производства и обращения, за основу определения облагаемого оборота принимается стоимость этих или аналогичных товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из применяемых цен (тарифов), а при их отсутствии — фактическая себестоимость.

Облагаемым оборотом при изготовлении товаров из давальческого сырья и материалов является стоимость их обработки (включая затраты и прибыль), а по подакцизным товарам — стоимость обработки с учетом акцизов.

Суммы налога на добавленную стоимость по многооборотной таре, имеющей залоговые цены, уплачиваются при ее реализации организациями-изготовителями (предприятиями-изготовителями) покупателям.

Если продукция и товары затариваются в потребительскую тару одноразового использования (коробки, полиэтиленовые пакеты, другие упаковочные материалы), включаемую в цену готовой продукции, или в транспортную тару (деревянную, картонную), оплачиваемую сверх цен на готовую продукцию, то стоимость этой тары включается в налогооблагаемый оборот.

Суммы налогов и иных платежей в бюджет, относимые в соответствии с действующим законодательством на себестоимость продукции (работ, услуг), не подлежат исключению из налогооблагаемого оборота при расчете налога на добавленную стоимость.

10. Не облагаются налогом:

а) обороты по реализации продукции, полуфабрикатов, работ и услуг одними подразделениями организации (предприятия) для про-

мышленно-производственных нужд другим подразделениям этого же предприятия (внутризаводской оборот);

б) обороты угледобывающих и углеперерабатывающих предприятий по реализации угля и продуктов углеобогащения углесбытовым органам;

в) средства учредителей, вносимые в уставные фонды в порядке, установленном законодательством Российской Федерации;

г) средства, полученные в виде пая (доли) в натуральной и денежной форме при ликвидации или реорганизации организаций (предприятий) в размере, не превышающем их уставный фонд, а также пай (доля) юридических лиц при выходе их из организаций (предприятий) в размере, не превышающем вступительный взнос;

д) средства, перечисляемые головной организации (предприятию), минуя счета реализации, обособленными подразделениями из прибыли, оставшейся в их распоряжении после окончательных расчетов с бюджетом по налогам, для осуществления централизованных функций по управлению всеми структурными подразделениями, входящими в состав головной организации (предприятия), а также для формирования централизованных финансовых фондов (резервов);

е) средства, перечисляемые головной организацией (предприятием) своим обособленным подразделениям (филиалам, отделениям и др.) из централизованных финансовых фондов (резервов) в качестве вторичного перераспределения прибыли для расходования по целевому назначению.

Если указанные в подпунктах «д» и «е» средства используются на иные цели (например, коммерческую деятельность), они подлежат обложению налогом на добавленную стоимость в общеустановленном порядке;

ж) денежные средства, оставшиеся после уплаты налогов и других обязательных платежей, а также средства резервного фонда, передаваемые учреждениями банков в структуре одного юридического лица;

з) бюджетные средства, предоставляемые на возвратной и безвозвратной основе из бюджетов различных уровней на финансирование целевых программ и мероприятий, а также доходы, полученные бюджетами различных уровней за предоставление бюджетных средств;

и) средства, передаваемые в благотворительных целях организациям на нужды малоимущих, социально незащищенных категорий граждан, являющихся реальными получателями таких средств, а также денежные (спонсорские) средства, направляемые на целевое финансирование некоммерческих организаций, не занимающихся хозяйственной (предпринимательской) деятельностью и не имеющих оборотов по реализации продукции (работ, услуг), кроме выбывшего имущества, при условии, что данные средства учитываются на отдельном счете и об их целевом использовании представлены отчеты в налоговые органы.

11. Для строительных, строительно-монтажных и ремонтных организаций облагаемым оборотом является стоимость реализованной строительной продукции (работ, услуг), определяемая исходя из договорных цен с учетом их изменений, вызванных в процессе выполнения работ повышением (снижением) цен на строительные материалы и конструкции тарифов на транспортные и другие виды услуг.

Работы выполненные хозяйственным способом, стоимость которых не относится на издержки производства, облагаются налогом в общеустановленном порядке по мере выполнения и отнесения их на счет 08 «Капитальные вложения» Сумма налога на добавленную стоимость по материальным ресурсам, топливу, работам, услугам, стои-

мость которых списывается на строительство объекта, относится на расчеты с бюджетом в порядке, изложенном в пункте 19 настоящей инструкции.

При выполнении работ хозяйственным способом объемы реализации определяются на основании сумм, отраженных по дебету счета 08 «Капитальные вложения». При этом суммы начисленного налога на добавленную стоимость, учтенные на счете 08 «Капитальные вложения», корреспондируют с кредитом счета 68 «Расчеты с бюджетом».

Под реализованной строительной продукцией (работами, услугами) следует понимать объемы реализации, отражаемые по кредиту счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)», исходя из метода определения выручки от реализации продукции (работ, услуг), устанавливаемого организацией при принятии учетной политики на отчетный год.

V. Перечень товаров (работ, услуг), освобождаемых от налога

12. От налога на добавленную стоимость освобождаются:

а) экспортируемые за пределы государств — участников СНГ товары как собственного производства, так и приобретенные, экспортируемые за пределы государств — участников СНГ работы и услуги, а также услуги по транзиту иностранных грузов через территорию Российской Федерации *;

б) товары и услуги, предназначенные 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;

в) услуги городского пассажирского транспорта общего пользования (кроме такси, в том числе маршрутных), а также услуги по перевозкам пассажиров в пригородном сообщении морским, речным, железнодорожным и автомобильным транспортом;

г) квартирная плата, включая плату за проживание в общежитиях;

д) стоимость выкупаемого в порядке приватизации имущества государственных предприятий, стоимость приобретаемых гражданами жилых помещений в домах государственного и муниципального жилищного фонда (в порядке приватизации) и в домах, находящихся в собственности общественных объединений (организаций), а также арендная плата за арендные предприятия, образованные на базе государственной собственности;

е) операции по страхованию и перестрахованию (кроме брокерских и других посреднических услуг), выдаче и передаче ссуд, а также операции, совершаемые по денежным вкладам, расчетным, текущим и другим счетам;

ж) операции, связанные с обращением валюты, денег, банкнот, являющихся законными средствами платежа (кроме использования в целях нумизматики), а также ценных бумаг (акций, облигаций, сертификатов, векселей и других), кроме брокерских и других посреднических услуг. Исключение представляют операции по изготовлению и хранению указанных платежных средств и бумаг, по которым налог взимается;

з) продажа почтовых марок (кроме коллекционных), маркированных открыток, конвертов, лотерейных билетов;

---

* Особенности освобождения от налога на добавленную стоимость экспортируемых услуг (работ) излагаются в разделе VI настоящей инструкции.

и) действия, выполняемые уполномоченными на то органами, за которые взимается государственная пошлина, а также услуги, оказываемые членами коллегии адвокатов, плата за недра;

к) платежи по зарегистрированным в установленном порядке лицензионным договорам о предоставлении патентообладателем прав другому лицу на использование охраняемого патентом объекта промышленной собственности (изобретения, полезной модели, промышленного образца), получение авторских прав, сбор (плата) за выдачу лицензий на осуществление отдельных видов деятельности и регистрационный сбор (плата) за выдачу документов, удостоверяющих право собственности граждан на землю;

л) продукция собственного производства отдельных организаций общественного питания (студенческих и школьных столовых, столовых других учебных заведений, больниц, детских дошкольных учреждений, а также столовых иных учреждений и организаций социально-культурной сферы, финансируемых из бюджета); услуги в сфере образования, связанные с учебно-производственным и воспитательным процессом; услуги по обучению детей и подростков в кружках, секциях, студиях; услуги оказываемые детям и подросткам с использованием спортивных сооружений; услуги по содержанию детей в дошкольных учреждениях и уходу за больными и престарелыми; услуги вневедомственной охраны Министерства внутренних дел Российской Федерации по охране объектов, в том числе для населения; услуги, выполняемые профессиональными аварийно-спасательными формированиями по договорам.

Под услугами в сфере образования следует понимать услуги, оказываемые образовательными учреждениями в части их уставной непредпринимательской деятельности независимо от их организационно-правовых форм: государственными, муниципальными, негосударственными (частными, общественных и религиозных объединений). Указанная льгота предоставляется при наличии лицензии на право ведения образовательной деятельности, выданной в соответствии с Законом Российской Федерации «Об образовании». При осуществлении образовательными учреждениями предпринимательской деятельности, в частности, при сдаче в аренду основных фондов и иного имущества, торговли покупными товарами, оборудованием, при посреднических услугах, долевом участии в деятельности других учреждений (в том числе образовательных), предприятий и организаций налог на добавленную стоимость уплачивается в установленном порядке.

Товары (работы, услуги), производимые и реализуемые учебными предприятиями образовательных учреждений (включая учебно-производственные мастерские), освобождаются от налога на добавленную стоимость только в том случае, если доход, полученный от этой деятельности, направлен в данное образовательное учреждение и (или) на непосредственные нужды обеспечения, развития и совершенствования образовательного процесса в этом образовательном учреждении. Суммы налога, уплаченные поставщикам за сырье, материалы, топливо, работы, услуги, использованные для их изготовления (выполнения), относятся на издержки производства.

При предоставлении льготы по услугам, оказываемым детям и подросткам с использованием спортивных сооружений, от налога освобождается плата за занятия физической культурой и спортом в учебных группах и командах по видам спорта, общей физической подготовкой, лечебной гимнастикой, плаванием, оздоровительным бегом и т. п.;

м) научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, выполняемые за счет бюджета, а также средств Российского фонда

фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития и образуемых для этих целей в соответствии с законодательством внебюджетных фондов министерств, ведомств, ассоциаций; научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, выполняемые учреждениями образования на основе хозяйственных договоров.

При этом от уплаты налога освобождаются как головные организации, занятые выполнением указанных работ, так и их соисполнители.

Основанием для освобождения научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, выполняемых за счет федерального бюджета, являются договор на выполнение работ с указанием источника финансирования, а также письменное уведомление заказчика, которому выделены средства непосредственно из федерального бюджета, в адрес исполнителей и соисполнителей о выделенных ему целевых бюджетных средствах для оплаты вышеуказанных работ. В случае если средства для оплаты НИОКР выделены из бюджетов субъектов Российской Федерации или местных бюджетов, основанием является справка финансового органа об открытии финансирования этих работ за счет соответствующих бюджетов;

н) услуги учреждений культуры и искусства, религиозных объединений, театрально-зрелищные, спортивные, культурно-просветительные, развлекательные мероприятия, включая видеопоказ.

Под услугами религиозных объединений следует понимать проведение обрядов и церемоний. От налога на добавленную стоимость освобождаются также изготовление и реализация указанными объединениями предметов культа и религиозного назначения.

При проведении театрально-зрелищных, спортивных, культурно-просветительных, развлекательных мероприятий от налога на добавленную стоимость освобождается плата за посещение этих мероприятий.

К учреждениям культуры и искусства относятся театры, кинотеатры, концертные организации и коллективы, цирки библиотеки (кроме библиотек, отнесенных к числу научных учреждений) музеи (кроме музеев, отнесенных к числу научных учреждений), выставки, клубные учреждения (дворцы и дома культуры, клубы стационарные и передвижные, дома кино, литератора, композитора и др., лектории системы общества «Знание», экскурсионные бюро, планетарии), народные университеты, парки культуры и отдыха, ботанические сады и зоопарки.

При оказании услуг вышеуказанными учреждениями от налога на добавленную стоимость, в частности, освобождаются:

стоимость входных билетов и абонементов на демонстрацию кинофильмов, видеопрограмм, на спектакли, концерты, цирковые представления, посещения музеев, выставок (включая передвижные), творческих вечеров, в парки культуры и отдыха (городские сады), на танцевальные площадки, аттракционы, театрализованные праздники, карнавалы, гулянья, на вечера, дискотеки и другие культурно-массовые мероприятия, проводимые парками культуры и отдыха (городскими садами), в зоопарки, планетарии, а также реализация театрально-зрелищными и культурно-просветительными учреждениями программ на спектакли и концерты, каталогов, буклетов и других предметов, пропагандирующих культуру и искусство;

выдача напрокат аудиокассет, музыкальных инструментов сценических костюмов, культинвентаря, театрального реквизита, животных (в цирках) и др.;

фотокопирование, репродуцирование, ксерокопирование, микрокопирование из книг, брошюр, газет, журналов, с музейных экспонатов, документов из фондов библиотек и музеев;

изготовление копий звукозаписей, фонограмм концертов, спектаклей, музыкальных произведений из фонотек театров, музеев, библиотек, клубных учреждений;

составление библиографических списков и справок по разовым запросам читателей (за исключением запросов, связанных с производственной деятельностью), составление каталогов книг, периодических изданий, рукописей, архивных документов и художественных коллекций, находящихся в личных библиотеках и архивах граждан, доставка читателям книг на дом или к месту работы, прием на дому прочитанной литературы и доставка ее в библиотеку; письменное информирование читателей о поступлении в фонд библиотеки интересующих их изданий и материалов.

Предприятиями и организациями всех форм собственности производится без налога на добавленную стоимость выдача напрокат кинофильмов, кино- и видеопрограмм кинозрелищным организациям, телевидению, киноустановкам и видеозалам, видеокассет населению;

о) обороты казино, игровых автоматов, выигрыши по ставкам на ипподромах;

п) ритуальные услуги похоронных бюро, кладбищ и крематориев, включая изготовление памятников, надгробий, фото на керамике, проведение обрядов и церемоний религиозными организациями, работы по реставрации мест захоронений. От налога освобождаются также ритуальные услуги, оказываемые иными организациями (предприятиями);

р) обороты по реализации конфискованных, бесхозяйных ценностей, кладов и скупленных ценностей, а также ценностей, перешедших по праву наследования государству;

с) обороты по реализации для дальнейшей переработки и аффинирования руды, концентратов и других промышленных продуктов, содержащих драгоценные металлы, лома и отходов драгоценных металлов, а также обороты по реализации в Государственный фонд Российской Федерации драгоценных металлов и драгоценных камней;

обороты по реализации из Государственного фонда драгоценных металлов и драгоценных камней Российской Федерации:

драгоценных камней в сырье для обработки организациям (предприятиям) независимо от форм собственности для последующей продажи на экспорт;

драгоценных металлов и драгоценных камней в сырье и ограненных внешнеэкономическим организациям и Центральному банку Российской Федерации;

т) стоимости 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, передаваемых безвозмездно органам государственной власти (или по их решению специализированным предприятиям, осуществляющим использование или эксплуатацию указанных объектов по их назначению) и органам местного самоуправления, а также передаваемых безвозмездно предприятиям, организациям и учреждениям органами государственной власти и органами местного самоуправления; работы, производимые в период реализации целевых социально-экономических программ (проектов) жилищного строительства, по строительству объектов жилищного, социально-культурного и бытового назначения, инфраструктуры, домостроительных комбинатов и технологических линий, оказанию услуг иностранными и российскими консультационными фирмами, поставкам материалов и оборудования, созданию, строительству и содержанию центров профессиональной переподго-

товки военнослужащих, лиц, уволенных с военной службы, и членов их семей, осуществляемых за счет займов, кредитов и безвозмездной финансовой помощи, предоставляемых международными организациями и правительствами иностранных государств, иностранными юридическими и физическими лицами в соответствии с межправительственными и межгосударственными соглашениями, а также соглашениями, подписанными по поручению Правительства Российской Федерации уполномоченными им органами государственного управления; стоимость объектов государственной и муниципальной собственности, передаваемых безвозмездно органам государственной власти и управления, а также стоимость зданий, строений и сооружений, передаваемых безвозмездно одними профсоюзными организациями другим профсоюзным организациям;

у) платные медицинские услуги для населения, лекарственные средства (в том числе лекарства-субстанции), изделия медицинского назначения, протезно-ортопедические изделия и медицинская техника, а также путевки (курсовки) в санаторно-курортные и оздоровительные учреждения, учреждения отдыха, туристско-экскурсионные путевки; технические средства, включая автомототранспорт, которые не могут быть использованы иначе как для профилактики инвалидности и реабилитации инвалидов.

При этом освобождаются платные медицинские услуги для населения независимо от источника их оплаты. Ветеринарные и санитарно-эпидемиологические услуги от налога не освобождаются.

Указанная льгота предоставляется по лекарственным средствам, изделиям медицинского назначения и медицинской технике отечественного производства, производимым организациями (предприятиями) *независимо от формы собственности и ведомственной принадлежности*, и зарубежного производства, получившим регистрационное удостоверение Министерства здравоохранения и медицинской промышленности Российской Федерации и помещенным в Государственный *реестр лекарственных средств и изделий медицинского назначения* (Москва, Министерство здравоохранения и медицинской промышленности Российской Федерации, 1994 г., часть I, главы 1, 3, и часть II, главы 1, 2, 3, 4, 6, 7), а также *по лекарственным средствам, изделиям* медицинского назначения и медицинской технике отечественного производства, включенным в классы, виды, подклассы, группы, подгруппы Общероссийского классификатора видов экономической деятельности, продукции и услуг (ОК 004-93, Москва, Министерство экономики Российской Федерации, 1994 г.).

Услуги торгово-закупочных и посреднических организаций по реализации вышеназванных лекарственных средств, изделий медицинского назначения, протезно-ортопедических изделий и медицинской техники, включая импортные, налогом на добавленную стоимость не облагаются.

При этом услуги по ремонту (кроме гарантийного, производимого без дополнительной оплаты) и монтажу медицинской техники и медицинского оборудования облагаются налогом на добавленную стоимость в общеустановленном порядке.

При освобождении от налога путевок (курсовок) в санаторно-курортные и оздоровительные учреждения, учреждения отдыха, туристско-экскурсионных путевок следует иметь в виду, что данный порядок не распространяется на дополнительные (сверх стоимости этих путевок) платные услуги, в частности, связанные с проживанием и питанием в вышеназванных учреждениях и оформленные иными документами (в том числе кассовыми приходными ордерами);

ф) товары (работы, услуги) собственного производства, реализуемые лечебно-производственными (трудовыми) мастерскими при психиатрических, противотуберкулезных и психоневрологических учреждениях и при учреждениях социальной защиты и социальной реабилитации населения, а также общественными организациями инвалидов, зарегистрированными в органах юстиции;

х) товары (работы, услуги) собственного производства (за исключением брокерских и иных посреднических услуг), реализуемые предприятиями, учреждениями и организациями, в которых инвалиды составляют не менее 50 процентов от общего числа работников.

В среднесписочную численность включаются состоящие в штате работники предприятия, учреждения, организации, в том числе работающие по совместительству а также лица, не состоящие в штате и выполняющие работы по договору подряда и другим договорам гражданско-правового характера.

При этом численность лиц, работающих по договорам подряда, учитывается в общей численности основного производственного персонала ежемесячно в течение всего срока действия договора. При отсутствии учета рабочего времени этих лиц в списочной численности они принимаются за каждый календарный день как целые единицы.

Исчисление среднесписочной численности работников, принятых на работу по совместительству, производится исходя из фактически отработанного ими времени с учетом продолжительности рабочего времени, установленной для совместителей законодательством

При определении права на получение указанной льготы следует исходить из среднесписочной численности предприятий, учреждений и организаций, в которых работают инвалиды, того отчетного периода (месяца, квартала), за который составляется налоговый расчет. В случаях, когда в текущем отчетном периоде среднесписочная численность предприятий, учреждений и организаций, в которых работают инвалиды, составит менее 50 процентов, исчисление налога на добавленную стоимость осуществляется в общеустановленном порядке;

ц) товары (работы, услуги) собственного производства колхозов, совхозов и других сельскохозяйственных предприятий (кроме крестьянских (фермерских) хозяйств), реализуемые пенсионерам по старости и инвалидности, работающим на данных предприятиях, и пенсионерам по старости и инвалидности из числа бывших работников этих предприятий,— по установленным нормам, определяемым договором, заключаемым между коллективом работников и администрацией каждого хозяйства; продукция в счет натуральной оплаты труда, натуральных выдач для оплаты труда, а также для общественного питания работников, привлекаемых на сельскохозяйственные работы.

Пример исчисления налога на добавленную стоимость, относимого на себестоимость сельскохозяйственной продукции за отчетный год

(тыс. руб.)

1. Выручка (валовой доход) от реализации продукции (работ, услуг) за 199 г.	
Форма № 2 «Отчет о финансовых результатах и их использовании» (стр. 010—стр. 015) (годовая)	253670,0
2. В том числе стоимость продукции собственного производства, выданной в счет натуральной оплаты труда натуральных выдач для оплаты труда, а также для общественного питания работников, привлекаемых на сельскохозяйственные работы, а также реализован-	

(тыс. руб.)

ной пенсионерам и инвалидам колхозов, совхозов и других сельскохозяйственных предприятий по установленным нормам, исчисленная по ценам реализации продукции всем потребителям в 199 г. Форма № 2 — годовая (стр. 011)	4098,0
3. Удельный вес натуроплаты в общем объеме выручки (стр. 2 : стр. 1) × 100%	1,62%
4. Сумма НДС, уплаченная поставщикам за приобретаемые товарно-материальные ресурсы в 199 г.	15160,0
5. Сумма НДС, относимая на счета затрат производства селхозпродукции (стр. 4 × стр. 3) : 100	245,6
При этом делаются заключительные проводки: дебет счета 20 «Основное производство» кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	245,6
Одновременно дебетуется на эту сумму счет № 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» и кредитуется счет 68 «Расчеты с бюджетом»	245,6;

ч) изделия народных промыслов признанного художественного достоинства, образцы которых приняты в установленном порядке. Образцы изделий должны утверждаться территориальными художественными Советами по декоративно-прикладному искусству (там, где они имеются), а также иными организациями, если местными органами власти им предоставлено такое право.

Услуги торгово-закупочных и посреднических организаций по реализации вышеназванных изделий народных промыслов налогом на добавленную стоимость не облагаются;

ш) сдача в аренду служебных и жилых помещений иностранным гражданам и юридическим лицам, аккредитованным в Российской Федерации, в случаях, если их национальным законодательством установлена аналогичная льгота в отношении граждан и юридических лиц Российской Федерации либо если эта льгота предусмотрена в международных договорах. Перечень зарубежных государств, в отношении граждан и юридических лиц которых применяется указанная льгота, определяется Министерством иностранных дел Российской Федерации и Государственной налоговой службой Российской Федерации.

Организации, предприятия и учреждения, производящие и реализующие товары (работы, услуги), указанные в подпунктах «ф» и «х» настоящего пункта, имеют право не применять предоставленную льготу.

Примечание. Организации (предприятия), реализующие товары (работы, услуги), как освобождаемые от налога на добавленную стоимость, так и облагаемые налогом, имеют право на получение льготы только при наличии раздельного учета затрат по производству и реализации таких товаров (работ, услуг).

13. Перечень товаров (работ, услуг), освобождаемых от налога на добавленную стоимость, в соответствии с пунктом 1 статьи 5 Закона Российской Федерации «О налоге на добавленную стоимость» (пункт 12 настоящей инструкции), является единым на всей территории Российской Федерации.

VI. Особенности отнесения услуг (работ) к экспортируемым

14. Для целей налогообложения считаются экспортируемыми следующие виды услуг и работ:

а) услуги (работы), оказываемые за пределами территории государств — участников СНГ плательщиками налога на добавленную стоимость, зарегистрированными в Российской Федерации в установленном порядке:

услуги (работы) по подготовке и проведению научных, образовательных, спортивных и культурных мероприятий;

консультационные, информационные и аудиторские услуги;

медицинские услуги;

услуги и работы, связанные с недвижимым имуществом, включая строительно-монтажные и эксплуатационные работы;

услуги по транспортировке грузов и перевозке пассажиров при условии, что пункт отправления и пункт назначения расположены за пределами территории государств — участников СНГ;

другие виды услуг (работ);

б) услуги по транспортировке и обслуживанию экспортируемых за пределы территорий государств — участников СНГ грузов, включая услуги по экспедированию, погрузке, разгрузке и перегрузке (кроме трубопроводного транспорта), в том числе по территории Российской Федерации, при оформлении их едиными международными перевозочными документами, а в случае вывоза экспортируемых грузов, транспортировка которых не требует оформления едиными международными перевозочными документами, при наличии других документов, подтверждающих факт транспортировки и обслуживания экспортируемых грузов (договора, соглашения на эти операции), и подтверждении в установленном порядке фактического вывоза этих грузов за пределы стран — участников СНГ;

в) услуги по транспортировке экспортируемых за пределы территорий государств — участников СНГ нефти, нефтепродуктов и газа трубопроводным транспортом, в том числе по территории Российской Федерации, при наличии прямых контрактов на оказание этих услуг между российскими плательщиками налога на добавленную стоимость и иностранными юридическими и физическими лицами при подтверждении в установленном порядке факта пересечения продукцией границы стран — участников СНГ и наличии платежных документов, подтверждающих оплату этих услуг иностранным партнером. В случае отсутствия таких документов счета за их оказание предъявляются экспортерам продукции с учетом налога на добавленную стоимость с последующим им возмещением (зачетом) в установленном порядке;

г) услуги по транспортировке и обслуживанию иностранных транзитных грузов через территории государств — участников СНГ, включая услуги по их экспедированию, погрузке и перегрузке, оказываемые плательщиками налога на добавленную стоимость, зарегистрированными в Российской Федерации в установленном порядке, при наличии у российских налогоплательщиков прямых договоров с иностранными партнерами или международных транспортных соглашений на осуществление транзита груза, а также соответствующих платежных документов на оплату этих услуг иностранным партнером и отметок таможенных органов о фактическом ввозе и вывозе указанных транзитных грузов.

Услуги других российских налогоплательщиков, участвующих в транзите указанных грузов по территории Российской Федерации (включая железнодорожный, морской речной, автомобильный, авиационный транспорт и других организаций, осуществляющих обслужи-

вание этих грузов), также относятся к экспортируемым при наличии договоров на оказание таких услуг (работ), заключенных с российскими юридическими лицами, имеющими контракт на транзит грузов с иностранным партнером, в которых подтверждается факт реального обслуживания и перевозки транзитного иностранного груза с приложением необходимых товаросопроводительных документов;

д) услуги по перевозке пассажиров и багажа за пределы территорий государств — участников СНГ, в том числе и по территории Российской Федерации, при оформлении перевозок едиными международными перевозочными документами, а также услуги (работы) по перевозке пассажиров и багажа воздушными судами между Россией и государствами — участниками СНГ, в связи с заключением Российской Федерацией межправительственных соглашений о воздушном сообщении с государствами — участниками СНГ;

е) услуги международной связи (почтовые, телефонные, телеграфные, космические и другие), которые частично оказываются за пределами границ государств — участников СНГ, не подлежат обложению налогам на добавленную стоимость только в части оборотов по их реализации за пределами территорий государств — участников СНГ. В связи с этим налогом на добавленную стоимость облагается выручка, полученная от оказания услуг международной связи, уменьшенная на сумму выплат:

иностранным администрациям связи, международным организациям связи, компаниям, в том числе признанным частными эксплуатационными организациями, связанных с оплатой аренды международных каналов связи, а также услуг международной почтовой связи;

по взносам в международные организации связи, членом которых является Российская Федерация;

другим предприятиям связи в случаях, когда услуги международной связи оказываются совместно с ними;

ж) следующие услуги (работы) считаются экпортируемыми независимо от места их оказания плательщиками налога на добавленную стоимость, зарегистрированными в Российской Федерации в установленном порядке, в соответствии с договорами (или другими документами, приравненными к ним), заключенными с иностранными юридическими или физическими лицами, и при оформлении соответствующих таможенных документов, если эти работы (услуги) потребляются за пределами территории государств — участников СНГ:

услуги, связанные с получением и поддержанием в силе патентов, свидетельств на объекты промышленной собственности (изобретения, полезные модели, промышленные образцы), товарные знаки, знаки обслуживания, а также уступкой и передачей прав на их использование;

сдача в аренду движимого имущества, в том числе транспортных средств, при условии их вывоза за пределы территории государств — участников СНГ;

научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы;

обработка давальческого сырья, ввозимого на таможенную территорию Российской Федерации, для дальнейшей переработки его российскими организациями (предприятиями) в готовую продукцию, вывозимую за пределы территорий государств — участников СНГ.

Данная норма не распространяется на обработку импортного давальческого сырья, завозимого на таможенную российскую территорию для дальнейшей его переработки в готовую подакцизную продукцию, вывозимую за пределы государств — членов СНГ;

з) услуги (работы), оказываемые плательщиками налога на добавленную стоимость, зарегистрированными в Российской Федерации в установленном порядке, в соответствии с договорами (или другими документами, приравненными к ним), заключенными с иностранными юридическими и физическими лицами:

услуги (работы) по обслуживанию иностранных судов (лоцманская проводка, все виды портовых сборов, услуги судов портового флота, ремонтные и другие работы);

услуги, оказываемые непосредственно в российских аэропортах и воздушном пространстве России по обслуживанию иностранных судов, включая аэронавигационное обслуживание;

услуги и работы, оказываемые непосредственно в космическом пространстве при условии использования результатов этих работ (услуг) за пределами территорий государств — участников СНГ.

VII. Ставки налога

15. Ставки налога на добавленную стоимость устанавливаются в следующих размерах:

а) 10 процентов — по продовольственным товарам (за исключением подакцизных) по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации (приложение № 2 к настоящей инструкции), и товарам для детей по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации (приложение № 4 к настоящей инструкции) *. При реализации для промышленной переработки и промышленного потребления указанных продовольственных товаров (за исключением подакцизных) также применяется ставка налога в размере 10 процентов;

б) 20 процентов — по остальным товарам (работам, услугам), включая подакцизные продовольственные товары.

Примечание: При реализации товаров (работ, услуг) по ценам и тарифам, включающим в себя налог на добавленную стоимость по ставкам 20 процентов или 10 процентов с 1 апреля 1995 г., применяются расчетные ставки с учетом специального налога соответственно 16,46 процента и 8,97 процента.

VIII. Порядок расчетов за реализуемые товары (работы, услуги)

16. Реализация товаров (работ, услуг) производится:

а) по свободным отпускным ценам и тарифам, увеличенным на сумму налога на добавленную стоимость;

б) по государственным регулируемым ценам и тарифам, увеличенным на сумму налога на добавленную стоимость;

в) по государственным регулируемым ценам и тарифам, включающим в себя налог на добавленную стоимость.

Сумма налога на добавленную стоимость выделяется отдельной строкой:

в расчетных документах (поручениях требованиях-поручениях, требованиях), реестрах чеков и реестрах на получение средств с аккредитива, приходных кассовых ордерах;

в первичных учетных документах (счетах, счетах-фактурах, накладных, актах выполненных работ и др.), на основании которых производятся расчеты при бартерных сделках, предварительной оп-

---

* Приложение № 4 в Бюллетене не приводится. — *Прим. ред.*

лате (авансах), расчетах с использованием векселей и зачете взаимных требований.

При отгрузке товаров, оказании услуг, выполнении работ, не облагаемых налогом, расчетные документы, реестры, приходные кассовые ордера и первичные учетные документы выписываются без выделения сумм налога на добавленную стоимость и на них делается надпись или ставится штамп «Без налога (НДС)».

Расчетные документы и реестры, в которых не выделена сумма налога, банками не должны приниматься к исполнению.

В случае частичного акцепта требования (требования-поручения), в котором был выделен налог, соответственно уменьшаются суммы, причитающиеся поставщику. В заявлении об отказе от акцепта (в телеграмме) покупатель из состава общей суммы, от оплаты которой он отказывается, обязан выделить сумму налога, приходящуюся на сумму отказа.

17. Расчеты между хозяйствующими субъектами государств — участников СНГ по реализуемым товарам (работам, услугам) осуществляются по ценам и тарифам, увеличенным на сумму налога на добавленную стоимость. Оформление документов за реализованные товары (работы, услуги) производится на основании порядка, изложенного в пункте 16 настоящего раздела.

IX. Порядок исчисления налога

18. Налог на добавленную стоимость на приобретаемые сырье, материалы, топливо, комплектующие и другие изделия, основные средства и нематериальные активы, а также работы (услуги), выполняемые сторонними организациями, используемые для производственных целей, на издержки производства и обращения не относится, за исключением реализации товаров (работ, услуг), освобожденных от налога на добавленную стоимость, по которым не производится возмещение (зачет) налога, уплаченного поставщикам.

19. Сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая внесению в бюджет, определяется как разница между суммами налога, полученными от покупателей за реализованные им товары (работы, услуги), и суммами налога, фактически уплаченными поставщикам за материальные ресурсы (работы, услуги), стоимость которых относится на издержки производства и обращения.

Сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая внесению в бюджет заготовительными, снабженческо-сбытовыми, оптовыми и другими организациями (предприятиями), занимающимися продажей и перепродажей товаров, в том числе по договорам комиссии и поручения (за исключением организаций розничной торговли, общественного питания и аукционной продажи товаров), определяется как разница между суммами налога, полученными от покупателей за реализованные товары (работы, услуги), и суммами налога, уплаченными поставщикам этих товаров и материальных ресурсов (работ, услуг), стоимость которых относится на издержки производства и обращения.

При этом к суммам налога, полученным от покупателей, относятся не только денежные средства, поступившие на счета (в кассу) предприятия, но также суммы налога, начисленные исходя из отраженной по счету 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» стоимости реализуемых товаров (работ, услуг). В эти суммы налога включаются также налог по другим объектам, подлежащим обложению налогом на добавленную стоимость в соответствии с действующим

законодательством (суммы авансовых и иных платежей, поступившие в счет предстоящих поставок или выполнения работ (услуг), суммы, полученные в порядке частичной оплаты по расчетным документам за реализованные товары (работы, услуги), средства, полученные от других предприятий и организаций, и т. д.).

Суммы налога на добавленную стоимость у заготовительных, снабженческо-сбытовых, оптовых и других организаций (предприятий), занимающихся продажей и перепродажей товаров, по поступившим и оприходованным товарам, приобретенным для перепродажи, принимаются к зачету после их фактической оплаты поставщикам независимо от факта реализации этих товаров.

Заготовительные, оптовые, снабженческо-сбытовые и другие организации (предприятия), занимающиеся продажей и перепродажей товаров, в том числе по договорам комиссии и поручения, получающие доход в виде разницы в ценах, наценок, надбавок, вознаграждений, других сборов, облагаемый оборот определяют на основе стоимости реализуемых покупателям товаров (работ, услуг) исходя из применяемых цен без включения в них налога на добавленную стоимость.

В расчетных документах за реализуемые товары (работы, услуги) у таких организаций отдельной строкой указывается продажная цена и сумма налога на добавленную стоимость, исчисленная по соответствующим ставкам от этой цены в размере 20 или 10 процентов.

В том случае, если вышеуказанные организации (предприятия) реализацию своих товаров (работ, услуг) осуществляют через посредников, по договорам комиссии или поручения, плательщиками налога на добавленную стоимость являются как комиссионеры или поверенные, так и комитенты или доверители.

Облагаемым оборотом у этих организаций (предприятий) является:

а) у комитента или доверителя — стоимость товаров, передаваемых комиссионеру или поверенному без налога на добавленную стоимость. При этом сумма налога, подлежащая взносу в бюджет, исчисляется в виде разницы между суммами налога по товарам, передаваемым комиссионеру или поверенному, и суммами налога, уплаченными поставщикам товаров (работ, услуг);

б) у комиссионера или поверенного — стоимость товаров (работ, услуг), реализуемых покупателям исходя из применяемых цен без включения в них налога на добавленную стоимость. При этом сумма налога, подлежащая взносу в бюджет комиссионером или поверенным по этим оборотам, исчисляется в виде разницы между суммами налога, полученными от покупателей товаров, и суммами налога, указанными комитентом или доверителем при передаче этих товаров комиссионеру или поверенному;

в) у комиссионера или поверенного — сумма комиссионного вознаграждения в случае реализации товаров (работ, услуг) без участия в расчетах комиссионера или поверенного.

Сумма налога, подлежащая взносу в бюджет комиссионером или поверенным, определяется в виде разницы между суммами налога, исчисленными с комиссионного вознаграждения по соответствующим расчетным ставкам, и суммами налога по материальным ценностям (работам, услугам), оплаченным комиссионером или поверенным соответствующим поставщикам и в установленном порядке относимым у комиссионера или поверенного на издержки обращения.

Организации (предприятия), выпускающие и реализующие товары, облагаемые по ставкам налога на добавленную стоимость в разме-

рах 10 и 20 процентов, должны вести раздельный учет реализации товаров и сумм налога по ним в разрезе применяемых ставок, кроме организаций розничной торговли и общественного питания.

Налог на добавленную стоимость на приобретаемые материальные ресурсы, ввезенные на территорию Российской Федерации, используемые в производственных целях, на издержки производства и обращения, не относится и учитывается в порядке, установленном для отечественных товаров.

По ввозимым налогооблагаемым товарам (и сырью для их производства) после выпуска их в свободное обращение для последующей реализации налог на добавленную стоимость на всех стадиях прохождения и реализации товаров на территории России исчисляется в порядке, установленном для товаров отечественного производства.

При реализации заготовительными, снабженческо-сбытовыми, оптовыми и другими организациями (предприятиями), занимающимися продажей и перепродажей товаров, в том числе по договорам комиссии и поручения, товаров, освобожденных от уплаты налога на добавленную стоимость при таможенном оформлении, сумма налога, подлежащая взносу в бюджет, определяется в виде разницы между суммой налога, начисленной по установленной ставке к продажной цене этих товаров, уменьшенной на величину таможенной стоимости, таможенной пошлины, сборов за таможенное оформление, и суммой налога, уплаченной поставщикам материальных ресурсов, стоимость которых относится на издержки обращения.

Суммы расходов по проезду к месту служебной командировки и обратно, включая затраты за пользование в поездах постельными принадлежностями, а также расходы по найму жилого помещения, возмещаемые по нормам, установленным законодательством, включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) без налога на добавленную стоимость. При этом сумма налога, оплаченная при возмещении таких расходов (в пределах нормы), определяется по расчетной ставке от суммы указанных расходов, а сверх нормы — налог возмещению не подлежит.

Стоимость материальных ценностей (работ, услуг), приобретенных для производственных нужд у организаций розничной торговли и у населения за наличный расчет, к зачету у покупателя не принимается и расчетным путем не выделяется.

При приобретении материальных ценностей (работ, услуг) для производственных нужд за наличный расчет у организации-изготовителя (предприятия-изготовителя), при наличии приходного кассового ордера и накладной на отпуск товаров с указанием суммы налога отдельной строкой, налог на добавленную стоимость отражается по дебету счета 19 и исчисление его производится в общеустановленном порядке.

В случае, когда в первичных учетных документах (счетах, счетах-фактурах, накладных, приходно-кассовых ордерах, актах выполненных работ и др.), подтверждающих стоимость приобретенных материальных ресурсов (работ, услуг), не выделена сумма налога на добавленную стоимость, и в расчетных документах (поручениях, требованиях-поручениях, требованиях, реестрах чеков и реестрах на получение средств с аккредитива) исчисление ее расчетным путем не производится. Поэтому стоимость приобретенных материальных ресурсов (работ, услуг), включая предполагаемый по ним налог на добавленную стоимость, приходуется налогоплательщиком на балансовых бухгалтерских счетах *10 «Материалы» и др.* на всю сумму предъявленно-

го счета с последующим списанием в установленном порядке на издержки производства (обращения).

При определении сумм налога на добавленную стоимость, подлежащих взносу в бюджет по горюче-смазочным материалам, приобретенным за наличный расчет через АЗС, к зачету принимаются суммы налога в размере 13,65 процента от стоимости этих материалов и специального налога в размере 1,02 процента. В случае изменения размера снабженческо-сбытовой надбавки для организаций нефтепродуктообеспечения указанный выше размер уточняется при необходимости Государственной налоговой службой Российской Федерации по согласованию с Министерством финансов Российской Федерации.

Пример:

	за 1 тонну в рублях
1. Цп — цена предприятия-изготовителя	150000
2. НДС (Цп×20%) : 100	30000
3. Специальный налог (Цп×1,5%) : 100	2250
4. Налог на реализацию ГСМ (Цп×25%) : 100	37500
5. Продажная цена предприятия-изготовителя	219750
6. Продажная цена снабженческо-сбытовой организации (без НДС, СН и НГСМ)	190000
7. Начисление налогов	
а) НДС (стр. 6×20%) : 100%	38000
б) СН (стр. 6×1,5%) : 100%	2850
в) ГСМ (стр. 6×25%) : 100%	47500
8. Выручка от реализации ГСМ — продажная цена с учетом НДС, СН и НГСМ (из емкостей нефтебазы) (стр. 6+стр. 7а+стр. 7б+стр. 7в)	278350
9. Выручка от реализации ГСМ — продажная цена с учетом НДС, СН и НГСМ через АЗС	292267
10. Валовой доход для исчисления налогов (НДС, СН и НГСМ) определяется как разница между ценой продажи и ценой покупки по соответствующим расчетным ставкам	
(стр. 9 — стр. 8)	13917
а) НДС по ставке 13,65%	1900
б) СН по ставке 1,02%	142
в) НГСМ по ставке 17,06%	2375

Средние расчетные ставки налога на добавленную стоимость и специального налога при определении сумм, принимаемых к вычету у потребителей ГСМ, приобретенных за наличный расчет через АЗС:

$$НДС = \frac{30000 + (38000 - 30000) + 1900}{292267} \times 100 = 13{,}65\%$$

$$СН = \frac{2250 + (2850 - 2250) + 142}{292267} \times 100 = 1{,}02\%.$$

Организации (предприятия), использующие для своей продукции многооборотную тару, имеющую залоговые цены, в том числе стекло-

посуду, учитывают эту тару по залоговым ценам, включающим налог, на счете 10 «Материалы» без предъявления по ней к зачету сумм налога на добавленную стоимость, уплаченных поставщикам при ее приобретении.

Суммы налога за тару одноразового использования предъявляются к зачету организациями (предприятиями), получающими продукцию в этой таре, в составе общей суммы налога по этой продукции в общеустановленном порядке.

При определении сумм налога, подлежащих уплате в бюджет, по транспортной таре, оплачиваемой сверх цен на готовую продукцию, к зачету принимаются суммы налога, исчисленные от той стоимости (части стоимости) тары, которая оплачена сверх цен.

20. Не исключается из налоговой суммы, полученной от покупателей, налог, уплаченный поставщикам:

а) по товарам (работам, услугам), использованным на непроизводственные нужды, по которым уплата налога производится за счет соответствующих источников финансирования, а также по приобретаемым служебным легковым автомобилям и микроавтобусам.

Порядок, предусмотренный настоящим подпунктом, не применяется в отношении колхозов, совхозов, крестьянских (фермерских) хозяйств, межхозяйственных и других сельскохозяйственных предприятий и организаций, у которых суммы налога на добавленную стоимость по товарам (работам, услугам), использованным на непроизводственные нужды, подлежат вычету.

К товарам (работам, услугам), использованным на непроизводственные нужды крестьянскими (фермерскими) хозяйствами, не относятся товары (работы, услуги) личного потребления;

б) по товарам (работам, услугам), использованным при изготовлении продукции и осуществлении операций, освобожденных от налога в соответствии с подпунктами «е»—«ш» пункта 1 статьи 5 Закона Российской Федерации «О налоге на добавленную стоимость» (подпунктами «е»—«ш» пункта 12 настоящей инструкции). Суммы налога, уплаченные поставщикам по таким товарам (работам, услугам), относятся на издержки производства и обращения.

В отдельных случаях с учетом специфики деятельности организаций (предприятий) Государственная налоговая служба Российской Федерации по согласованию с Министерством финансов Российской Федерации, в виде исключения, может рассмотреть вопрос о возмещении налога на добавленную стоимость, уплаченного поставщикам товаров (работ, услуг), по удельному весу облагаемых оборотов в общей сумме выручки от реализации, включая как облагаемые, так и не облагаемые обороты.

Для целей обложения налогом на добавленную стоимость в приложении № 5 к настоящей инструкции приведен перечень других сельскохозяйственных предприятий.

21. В случае превышения сумм налога, фактически уплаченных поставщикам за приобретенные (оприходованные) товарно-материальные ресурсы (работы, услуги), а также основные средства и нематериальные активы, введенные в эксплуатацию и принятые на учет, над суммами налога, исчисленными по реализации товаров (работ, услуг), включая и другие средства, подлежащие обложению налогом, возникающая разница засчитывается в счет предстоящих платежей или возмещается из бюджета за счет общих платежей налогов налоговыми инспекциями на основании представленных расчетов и по письменному заявлению налогоплательщика в десятидневный срок со дня получения расчета за соответствующий отчетный период. При этом

возврат налога не производится по расчетам, представленным налогоплательщиком по истечении трехгодичного срока.

Трехгодичный срок в данном случае определяется начиная с 1-го числа месяца, следующего за отчетным, в котором подлежал вычету налог на добавленную стоимость по материальным ценностям, включая основные средства и нематериальные активы, но не был включен налогоплательщиком в расчет (налоговую декларацию).

Аналогичный порядок зачета или возмещения сумм налога применяется и при реализации товаров (работ, услуг), освобожденных от налога в соответствии с подпунктами «а»—«д» пункта 12 настоящей инструкции.

Иностранные организации, являющиеся плательщиками налога на добавленную стоимость и состоящие на учете в налоговом органе, при реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации исчисляют и уплачивают налог на добавленную стоимость в порядке, установленном Законом Российской Федерации от 06.12.91 № 1992-1 «О налоге на добавленную стоимость» (с последующими изменениями и дополнениями).

При реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации иностранными организациями, состоящими на учете в налоговом органе, осуществляющими производственную и иную коммерческую деятельность на территории Российской Федерации, сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая взносу в бюджет, определяется в виде разницы между суммами налога, полученными от реализации на территории Российской Федерации как ввезенных товаров, так и произведенных (приобретенных) на этой территории товаров (работ, услуг), и суммами налога, уплаченными таможенным органам при ввозе товаров, а также по материальным ресурсам производственного назначения, приобретенным на территории России.

В случае реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации иностранными организациями, не состоящими на учете в налоговом органе, налог на добавленную стоимость уплачивается в полном размере российскими организациями (предприятиями) за счет средств, перечисляемых иностранным организациям или другим лицам, указанным этими иностранными организациями. При этом в облагаемый оборот включается полная сумма выручки, полученная от российских организаций-покупателей (предприятий-покупателей).

После уплаты налога российскими организациями (предприятиями) иностранные организации имеют право на возмещение сумм налога на добавленную стоимость, фактически уплаченных в бюджет при ввозе товаров на территорию Российской Федерации, а также по материальным ресурсам производственного назначения, приобретенным на территории Российской Федерации, при условии постановки на учет в качестве налогоплательщика.

Возмещение уплаченных сумм налога иностранной организации производится налоговым органом, в котором произведена фактическая уплата российской организацией (предприятием), за счет общих поступлений налогов в течение трех месяцев со дня получения следующих документов:

письменного заявления иностранной организации;

контракта (копии контракта) с российской организацией (предприятием) или приравненных к нему документов;

платежных документов, подтверждающих фактическую уплату налога на добавленную стоимость иностранной организацией (предприятием).

Во всех случаях (как при уплате налога на добавленную стоимость самой иностранной организацией (предприятием), так и через россий-

скую организацию (предприятие) при возникновении отрицательной разницы между суммами налога, уплаченными поставщикам, и суммами налога, исчисленными по реализации товаров (работ, услуг), возмещение из бюджета не производится.

Данный порядок не применяется в случаях оплаты российскими организациями (предприятиями) импортных товаров, ввозимых на территорию Российской Федерации по внешнеторговым контрактам.

22. При экспорте организациями (предприятиями) товаров (работ, услуг) в случае, если суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные поставщикам материальных ресурсов, до момента экспорта не возмещены, они подлежат возмещению в порядке, предусмотренном пунктом 21 настоящей инструкции.

Для обоснования льгот по налогообложению экспортируемых товаров (работ, услуг), в том числе через посреднические организации, по договору комиссии или поручения в налоговые органы предъявляются в обязательном порядке следующие документы:

контракт (копия контракта) с иностранной фирмой на поставку товаров (работ, услуг) или приравненный к нему документ;

платежные документы, подтверждающие оплату иностранным партнером экспортируемых товаров (работ, услуг);

грузовая таможенная декларация со штампом таможни «выпуск разрешен», товаросопроводительные документы, подтверждающие пересечение грузом границы (коносамент, международная товарно-транспортная накладная о перевозках международным автотранспортом, международная авиационная накладная, железнодорожная накладная).

При отсутствии хотя бы одного из вышеназванных документов льгота по экспорту не предоставляется.

23. Обложению налогом подлежат суммы, полученные в порядке частичной оплаты расчетных документов за реализованные товары (работы, слуги), а также суммы авансовых и плановых платежей, поступившие на расчетный счет в счет предстоящих поставок товаров или выполнения работ (услуг).

Указанные суммы у организаций розничной торговли и общественного питания облагаются налогом в части разницы в ценах или соответствующих ей надбавок и наценок.

24. В случае возврата покупателями товаров после оплаты расчетных документов, проездных документов (билетов), а также отказа заказчиками от ранее оплаченных работ (услуг) на сумму налога по таким операциям уменьшаются очередные платежи в бюджет либо производится их возмещение в порядке, предусмотренном в пункте 21 настоящей инструкции.

Перерасчеты по налогу производятся после отражения в учете соответствующих операций по корректировке оборотов по реализации товаров (работ, услуг), если при этом не истек трехгодичный срок со дня поступления сумм налога в бюджет, или возникающего права на возмещение сумм налога из бюджета.

25. При реализации на территории Российской Федерации товаров (работ, услуг) за иностранную валюту взимание налога осуществляется также в иностранной валюте или в рублевом эквиваленте по курсу Центрального банка Российской Федерации, действующему на день уплаты налога.

26. Дипломатические и приравненные к ним представительства для возмещения налога, уплаченного по товарам и услугам, приобретенным в розничной торговой сети членами дипломатического и административно-технического персонала этих представительств, вклю-

чая членов их семей, проживающих вместе с ними, представляют товарные чеки магазинов на сделанные покупки в налоговую инспекцию, на которую такие функции возложены государственными налоговыми инспекциями по субъектам Российской Федерации.

Сумма налога, подлежащая возврату, рассчитывается по соответствующим расчетным ставкам от стоимости товаров, а при оказании услуг по их доставке, упаковке и т. д. — также и от стоимости услуг, указанных в товарных чеках (квитанциях).

Выплата сумм налога производится за счет общих платежей налогов учреждениями банков по чекам и заключениям налоговых инспекций.

27. Организации (предприятия), производящие и реализующие товары (работы, услуги), по которым предоставляются дотации из соответствующих бюджетов, должны обеспечить раздельный учет производства, реализации таких товаров (работ, услуг) с отражением в расчете по налогу на добавленную стоимость (налоговой декларации) отдельной строкой сумм налога по товарам (работам, услугам), подлежащих вычету при реализации дотируемой продукции, сумм налога, начисленных на реализуемую дотируемую продукцию, и возникающей отрицательной суммы налога на добавленную стоимость, подлежащей возмещению из соответствующих бюджетов.

При этом отрицательные суммы налога на добавленную стоимость, возникающие у организаций (предприятий), производство и реализация товаров (работ, услуг) или убытки от деятельности которых дотируются из бюджетов субъектов Российской Федерации или местных бюджетов, подлежат возмещению из бюджета за счет общих платежей налогов пропорционально установленным нормативам отчислений в федеральный бюджет, бюджеты субъектов Российской Федерации и местные бюджеты, в случаях:

если решение о дотации товаров (работ, услуг) или отрасли принято постановлением Правительства Российской Федерации;

если на товары (работы, услуги) установлены государственные регулируемые цены или уровень цен определяется постановлением Правительства Российской Федерации;

если Законом Российской Федерации «О налоге на добавленную стоимость» при реализации товаров (работ, услуг) предусмотрено освобождение от налога в соответствии с подпунктами «в» и «г» пункта 1 статьи 5 вышеуказанного Закона (подпункты «в» и «г» пункта 12 настоящей инструкции) или применение ставки налога в размере 10 процентов.

В случаях, когда средств по отдельным местным бюджетам недостаточно для возмещения отрицательных сумм налога на добавленную стоимость, возможно производить такое возмещение за счет общих поступлений платежей по бюджету субъекта Федерации.

28. Налог на добавленную стоимость, подлежащий взносу в бюджет угледобывающими и углеперерабатывающими предприятиями, определяется и уплачивается углесбытовыми органами как разница между суммами налога, полученными от покупателей за реализованные уголь и продукты углеобогащения, и суммами налога, фактически уплаченными шахтами (разрезами), обогатительными и брикетными фабриками поставщикам за материальные ресурсы (работы, услуги), стоимость которых относится на издержки производства и обращения.

При реализации угля и продуктов углеобогащения непосредственно покупателям, минуя углесбытовые органы, суммы налога на добавленную стоимость, перечисляются в бюджет шахтами (разрезами), обогатительными и брикетными фабриками.

29. Организации (предприятия), получающие средства от взимания штрафов, взыскания пеней, выплаты неустоек за нарушение обязательств, предусмотренных договорами поставки товаров (выполнения работ, оказания услуг), перечисление в бюджет налога на добавленную стоимость производят по расчетным ставкам 8,97 процента и 16,46 процента от полученных средств.

X. Сроки уплаты налога и представления расчетов

30. Налог на добавленную стоимость уплачивается:

а) ежемесячно, исходя из фактических оборотов, по реализации товаров (работ, услуг) за истекший календарный месяц в срок не позднее 20-го числа следующего месяца — организациями (предприятиями) со среднемесячными платежами от 3000* тыс. рублей до 10 000* тыс. рублей, кроме предприятий железнодорожного транспорта, указанных в пункте 35 «а» настоящей инструкции, которые уплату налога производят до 25-го числа следующего месяца.

При этом организации (предприятия) со среднемесячными платежами более 10 000* тыс. рублей уплачивают по срокам 15-го, 25-го и 5-го числа следующего месяца декадные платежи в размере одной трети суммы налога, причитающейся к уплате в бюджет по последнему месячному расчету с последующими перерасчетами по сроку 20-го числа (для предприятий железнодорожного транспорта — 25-го числа) месяца, следующего за отчетным исходя из фактических оборотов по реализации.

Если исчисленная по месячному расчету сумма налога превысит сумму, исчисленную к уплате декадными платежами, сумма доплаты по результатам перерасчетов вносится плательщиком в бюджет не позднее срока, установленного для представления месячного расчета, т. е. 20-го числа следующего месяца, а предприятиями железнодорожного транспорта и связи — 25-го числа следующего месяца.

В случаях когда сумма налога, исчисленная по месячному расчету, окажется меньше суммы, уплаченной подекадно, сумма разницы засчитывается в уплату предстоящих очередных платежей или возвращается плательщику по его письменному заявлению в 10-дневный срок;

б) ежеквартально, исходя из фактических оборотов, по реализации товаров (работ, услуг) за истекший квартал в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом, — предприятиями со среднемесячными платежами налога до 3000* тыс. рублей.

Организации (предприятия) со среднесписочной численностью работающих, не превышающей 200 человек (в том числе в промышленности и строительстве — до 200 человек; в науке и научном обслуживании — до 100 человек; в других отраслях производственной сферы — до 50 человек; в отраслях непроизводственной сферы и розничной торговле — до 15 человек), уплачивают налог на добавленную стоимость ежеквартально независимо от размера среднемесячных платежей.

В исключение из этого порядка предприятия связи, относящиеся к основной деятельности Министерства связи Российской Федерации, уплачивают налог на добавленную стоимость ежемесячно 25-го числа

---

* Указанные размеры среднемесячных платежей вводятся начиная с представления налоговых расчетов (деклараций) за ноябрь 1995 г. — при ежемесячных расчетах с бюджетом по налогу на добавленную стоимость и за IV квартал 1995 г.— при ежеквартальных расчетах.

текущего месяца исходя из фактических оборотов по реализации товаров (работ, услуг) за предыдущий месяц и кроме того, по тому же сроку — авансовый платеж по текущему месяцу в размере 1/2 от суммы налога, причитающейся к уплате в бюджет по последнему месячному расчету, и 10-го числа следующего месяца — авансовый платеж в размере второй половины суммы налога, причитающейся к уплате в бюджет по последнему месячному расчету.

В случаях превышения ранее внесенных платежей над суммой налога, исчисленной исходя из фактической реализации, сумма превышения засчитывается в уплату предстоящих очередных платежей или возвращается плательщику по его письменному заявлению. Если сумма, внесенная в порядке авансовых платежей, окажется меньше фактически исчисленной за отчетный месяц, разница подлежит доплате в бюджет по сроку 25-го числа.

Размеры среднемесячного платежа определяются плательщиками самостоятельно исходя из данных за последний квартал.

Вновь созданные организации (предприятия), а также организации (предприятия), которые ранее не являлись плательщиками, уплачивают налог исходя из фактического оборота за каждый истекший месяц. По истечении трехмесячного срока в зависимости от размера среднемесячного платежа, определившегося за указанный период, плательщики определяют конкретные сроки уплаты налога (например: для определения сроков уплаты для февраля, марта и апреля берутся данные по расчетам за IV квартал прошлого года; для мая, июня и июля — за I квартал т. г. и т. д.).

Дополнительно начисленные суммы налога на добавленную стоимость и финансовые санкции перечисляются налогоплательщиками в бюджет в пятидневный срок со дня вручения плательщику акта проверки (с начислением пени в общеустановленном порядке в случае образования задолженности бюджету на отдельные даты).

31. Датой совершения оборота считается день поступления средств за товары (работы, услуги) на счета в учреждения банков, включая поступления денежных средств по векселю, а при расчетах наличными деньгами — день поступления выручки в кассу.

Для организаций (предприятий), определяющих реализацию по отгрузке товаров (выполнению работ, оказанию услуг) в соответствии с принятой учетной политикой, датой совершения оборота считается их отгрузка (выполнение) и предъявление покупателям расчетных документов или получение векселя (в случаях оплаты задолженности за отгруженные товары (работы, услуги), обеспеченной векселем).

При безвозмездной передаче или обмене товаров (работ, услуг) днем совершения оборота является день передачи товаров (работ, услуг).

32. Плательщики в сроки, установленные для уплаты налога за отчетный период, представляют налоговым органам по месту своего нахождения расчеты по форме согласно приложению № 1 к настоящей инструкции.

33. Сроки представления месячного или квартального расчета, а соответственно, и сроки уплаты налога за эти периоды, приходящиеся на выходной (нерабочий) или праздничный день, переносятся на первый рабочий день после выходного или праздничного дня

34. Министерству финансов Российской Федерации предоставляется право устанавливать иные налоговые периоды и сроки уплаты налога.

XI. Особенности исчисления налога на добавленную стоимость по транспортным перевозкам

35. Плательщиками налога по транспортным перевозкам являются:

а) управления железных дорог, производственные объединения железнодорожного транспорта.

При этом подсобно-вспомогательные предприятия, не относящиеся к эксплуатационной (перевозочной) деятельности железных дорог, являются самостоятельными плательщиками налога на добавленную стоимость по осуществляемым ими видам деятельности;

б) авиакомпании, аэропорты, объединенные авиаотряды, авиационно-технические базы и другие организации (предприятия) гражданской авиации;

в) пароходства, порты, отряды аварийно-спасательных работ, бассейновые управления морских путей и другие предприятия морского и речного транспорта;

г) производственные предприятия и объединения автомобильного транспорта.

36. Обложению налогом подлежит выручка, полученная за перевозку грузов, пассажиров, багажа, грузобагажа и почты.

В облагаемый оборот по авиапредприятиям включаются средства от продажи авиабилетов только в части услуг по перевозкам грузов, пассажиров, багажа и грузобагажа, оказываемых собственными силами данных авиапредприятий.

Средства, вырученные от продажи авиабилетов других авиапредприятий (компаний) по заключенным договорам, являются объектом налогообложения у авиапредприятий (компаний), непосредственно осуществляющих эти перевозки.

37. Налогом на добавленную стоимость облагаются также все виды платных услуг, оказываемые пассажирам на вокзалах, в поездах, портах, аэропортах (за предоставление постельных принадлежностей в поездах, проживание в комнатах отдыха, матери и ребенка, хранение багажа и грузобагажа, предоставление услуг по аренде грузовых и пассажирских вагонов, самолетов, вертолетов, помещений и т. д.).

XII. Особенности исчисления налога организациями (предприятиями), оказывающими платные услуги, в том числе и населению

38. По услугам, цены (тарифы) на которые устанавливаются с включением в них стоимости материалов и запасных частей, а также при выполнении услуг без оформления квитанций при договорных формах организации труда (ремонт и изготовление обуви, услуги парикмахерских, прачечных, химчисток и т. д.) облагаемый оборот определяется исходя из выручки, полученной от оказания этих услуг. Исчисление налога производится по ставке в размере 16,46 процента к облагаемому обороту.

При этом в стоимость услуги материалы и запасные части включаются по ценам приобретения (без учета налога на добавленную стоимость и торговой надбавки к ним).

39. Если при оказании платных услуг материалы и запасные части оплачиваются заказчиком дополнительно к стоимости работы, включающей в себя налог на добавленную стоимость (пошив одежды и изделий из меха, ремонт автотранспорта, мебели, ювелирных из-

делий и т. д.), то обложению налогом по ставке в размере 16,46 и 8,97 процентов по товарам детского ассортимента подлежит:

а) стоимость выполненных и оплаченных заказчиками услуг;

б) разница между стоимостью материала, полученной с заказчиков и уплаченной поставщикам с учетом налога.

Организации (предприятия) бытового обслуживания при изготовлении из собственных материалов товаров для детей, по которым установлена ставка налога в размере 10 процентов, производят расчеты с заказчиками исходя из этой ставки от всей стоимости заказа, включая стоимость материалов и фурнитуры без налога, уплаченного поставщикам. Ставка налога в размере 10 процентов применяется также при изготовлении таких товаров из материала заказчика.

XIII. Особенности исчисления налога на добавленную стоимость организациями розничной торговли, общественного питания и другими организациями (предприятиями), получающими доход в виде разницы в ценах, наценок, надбавок, вознаграждений и других сборов

40. У организаций розничной торговли облагаемым оборотом является:

а) по товарам, включая импортные, реализуемым по свободным рыночным (розничным) ценам, — сумма разницы между ценами реализации товаров и ценами, по которым они оплачиваются поставщикам, включая сумму налога. В таком же порядке исчисляется облагаемый оборот по товарам, реализуемым по регулируемым розничным ценам, сформированным исходя из отпускных цен промышленности с учетом налога и торговой надбавки;

б) по товарам, реализуемым по государственным регулируемым розничным ценам, приобретенным по ценам с учетом налога, за вычетом торговых скидок, — сумма торговых скидок. При реализации товаров, по которым производится дотирование из бюджета, облагаемым оборотом является также сумма торговых скидок.

Исчисление налога производится по расчетным ставкам в размере 16,46 и 8,97 процентов к указанному выше облагаемому обороту.

Торговая надбавка (скидка) применяется к ценам, включающим в себя налог на добавленную стоимость.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет этими организациями, определяется в виде разницы между суммами налога, исчисленными с реализованного торгового наложения по соответствующим расчетным ставкам, и суммами налога, уплаченными поставщикам материальных ресурсов, стоимость которых относится на издержки обращения.

Организации розничной торговли при реализации товаров по ценам с налогом в размерах 10 и 20 процентов производят исчисление налога за отчетный период (месяц, квартал) с суммы дохода по средней расчетной ставке.

Средняя расчетная ставка определяется как отношение общей суммы налога, приходящейся на поступившие за отчетный период товары, к их стоимости исходя из цен поставщиков, включая сумму налога. В этих целях указанные выше организации должны вести аналитический учет сумм налога оплаченных поставщикам за поступившие товары.

Пример:

(тыс. руб.)

	Стоимость товаров	Сумма НДС	Сумма специального налога	Стоимость товаров с НДС и специальным налогом
Поступило товаров за месяц всего	350,0	55,0	5,25	410,25
в том числе:				
по ставке 20% и 1,5%	200,0	40,0	3,0	243,0
по ставке 10% и 1,5%	150,0	15,0	2,25	167,25
Необлагаемая продукция *	50,0	—	—	50,0

* Под необлагаемой продукцией понимается продукция, поступившая в организации розничной торговли, не облагаемая налогом на добавленную стоимость у поставщиков.

Средняя расчетная ставка НДС составит 13,41% (55,0 : 410,25×100%).

Средняя расчетная ставка специального налога составит 1,28% (5,25 : 410,25×100%).

Реализовано торговых надбавок (наложений) — сумма за месяц — 140,0 тыс. рублей.

НДС с реализованных надбавок (наложений) составит 18,8 тыс. рублей (140,0×13,41% : 100%).

Специальный налог с реализованных надбавок (наложений) составит 1,8 тыс. рублей (140,0×1,28% : 100%).

В случаях когда в первичных учетных документах (счетах, счетах-фактурах, накладных, приходно-кассовых ордерах, актах выполненных работ и др.), подтверждающих стоимость приобретенного товара, не выделена стоимость налога на добавленную стоимость, то в расчетных документах (поручениях, требованиях-поручениях, требованиях, реестрах чеков и реестрах на получение средств с аккредитива исчисление ее расчетным путем не производится и они не участвуют в расчете средней ставки. При реализации этих товаров исчисление налога на добавленную стоимость с облагаемого оборота производится по средней расчетной ставке.

При наличии раздельного аналитического учета товаров в разрезе установленных ставок налога на добавленную стоимость исчисление и уплата налога производятся исходя из полученного дохода от реализации товаров каждого вида по соответствующим расчетным ставкам.

В случае отсутствия аналитического учета по видам реализуемых товаров или расчета средней ставки исчисление и уплата налога на добавленную стоимость производятся с полученного дохода по ставке 16,46 процента.

Аналогичный порядок применяется в отношении организаций, указанных в пунктах 41—42.

41. При комиссионной торговле с населением облагаемым оборотом является доход, полученный в виде комиссионного сбора.

Исчисление налога производится по ставке в размере 16,46 процента к указанному выше облагаемому обороту.

42. Организации общественного питания при реализации продукции собственного производства (в том числе через розничную торговую сеть), а также покупных (включая импортные) товаров исчисляют налог по средней расчетной ставке с суммы дохода, полученного в ви-

де торговых надбавок и наценок, которые применяются к ценам приобретения с налогом.

При этом средняя расчетная ставка определяется в порядке, предусмотренном пунктом 40 настоящей инструкции.

43. При аукционной продаже товаров, в том чиле импортных, исчисление налога производится по ставке в размере 16,46 и 8,97 процентов с суммы разницы между окончательной ценой реализации товаров и ценой их поступления на аукцион, включая сумму налога. В оборот, облагаемый по максимальной расчетной ставке в размере 16,46 процента, включаются все платные услуги, оказываемые при проведении аукционов, в том числе плата за входные билеты.

44. Биржи определяют сумму налога:

а) по ставке в размере 16,46 и 8,97 процентов с дохода, полученного в виде комиссионного сбора со сделок, совершаемых на биржевых торгах;

б) по ставке в размере 20 процентов облагается плата за предоставление на ограниченный срок брокерских мест, за право участия в торгах, стоимость информационно-коммерческих и других платных услуг.

XIV. Особенности исчисления налога на добавленную стоимость по операциям, осуществляемым финансово-кредитными учреждениями

45. Сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая взносу в бюджет банками и кредитными учреждениями за отчетный период, должна определяться как разница между суммами налога, полученными по облагаемым данным налогом операциям и услугам, и суммами налога, уплаченными предприятиям и организациям по товарам (работам, услугам), стоимость которых включается в состав расходов банка (кредитного учреждения) по основной деятельности в части, приходящейся на облагаемые обороты.

Такой порядок расчета налога на добавленную стоимость применяется при ведении бухгалтерского учета как облагаемых, так и необлагаемых операций, а также затрат (расходов) по указанным операциям.

46. При невозможности обеспечения раздельного учета, согласно пункту 20 настоящей инструкции, к зачету из общей суммы уплаченного налога принимается налог в размере, соответствующем удельному весу доходов, полученных от облагаемых операций и услуг, в общей сумме доходов банка за отчетный период. Оставшаяся часть налога на добавленную стоимость, приходящаяся на приобретенные материальные ресурсы, относится на затраты банка (кредитного учреждения).

В отдельных случаях по желанию банков, если удельный вес доходов, полученных от выполнения облагаемых налогом на добавленную стоимость операций и услуг, в общей сумме доходов банка за учетный период составляет менее 5 процентов, суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные поставщикам по всем товарам, работам и услугам, допускается относить на расходы банка (кредитного учреждения). При этом расчет налога на добавленную стоимость, подлежащего взносу в бюджет, следует производить только исходя из сумм налога, полученных по операциям банка (кредитного учреждения), облагаемым этим налогом. Приобретаемые банками (кредитными учреждениями) основные средства и нематериальные активы, независимо от размера (удельного веса) облагаемых налогом на добавленную стоимость операций в общей сумме доходов банка (кредитного учреждения), отражаются в учете по стоимости приобретения, включая суммы уплаченного налога на добавленную стоимость, с последую-

щим списанием на затраты (расходы) банка (кредитного учреждения) через суммы износа в общеустановленном порядке.

XV. Особенности исчисления налога на добавленную стоимость по основным средствам и нематериальным активам

47. Суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные при приобретении основных средств и нематериальных активов, вычитаются из сумм налога, подлежащего взносу в бюджет, равными долями в течение шести месяцев, начиная с момента ввода в эксплуатацию основных средств и принятия на учет нематериальных активов, за исключением основных средств, ввозимых на территорию Российской Федерации, по которым суммы налога, уплаченного таможенным органам, в полном объеме принимаются к возмещению у плательщиков налога при вводе их в эксплуатацию.

По крестьянским (фермерским) хозяйствам, колхозам, совхозам и другим сельскохозяйственным предприятиям, а также всем малым предприятиям суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные при приобретении основных средств и нематериальных активов, вычитаются в полном объеме при вводе в эксплуатацию основных средств и принятии на учет нематериальных активов.

По основным средствам и нематериальным активам, приобретаемым за счет бюджетных ассигнований, а также вводимым в эксплуатацию законченным капитальным строительством объектам независимо от источника финансирования возмещение сумм налога на добавленную стоимость, уплаченных при их приобретении, не производится. Суммы налога, уплаченные по таким основным средствам и нематериальным активам поставщикам (подрядчикам), относятся на увеличение их балансовой стоимости.

Основные средства, принимаемые заказчиками (в том числе заказчиками — сельскохозяйственными предприятиями) на балансовый учет после ввода в эксплуатацию законченных строительством объектов, отражаются в учете по фактически произведенным затратам, включая уплаченные суммы налога на добавленную стоимость, с последующим списанием на себестоимость через суммы износа (амортизации) в установленном порядке.

48. Основные средства и нематериальные активы, используемые при производстве товаров (работ, услуг), освобожденных от налога на добавленную стоимость в соответствии с подпунктами «е» — «ш» пункта 1 статьи 5 Закона Российской Федерации «О налоге на добавленную стоимость» (подпункты «е» — «ш» пункта 12 настоящей инструкции), отражаются в учете по стоимости приобретения, включая сумму уплаченного налога.

Суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные таможенным органам по основным средствам, ввозимым на территорию Российской Федерации, используемым для производства товаров (работ, услуг), освобожденных от налога на добавленную стоимость в соответствии с подпунктами «е» — «ш» пункта 1 статьи 5 вышеуказанного Закона (подпункты «е» — «ш» пункта 12 настоящей инструкции), к возмещению у плательщиков налога при вводе их в эксплуатацию не принимаются, а подлежат списанию на себестоимость через суммы износа (амортизации) в установленном порядке.

В случае использования ввозимых основных средств для производства товаров (работ, услуг), освобождаемых от налога на добавленную стоимость в соответствии с подпунктами «а» — «д» пункта 1 статьи 5 вышеназванного Закона (подпункты «а» — «д» пункта 12 настоя-

щей инструкции), суммы уплаченного налога таможенным органам в полном объеме принимаются к возмещению у плательщиков налога при вводе их в эксплуатацию.

49. При реализации или безвозмездной передаче приобретенных основных средств и нематериальных активов (кроме необлагаемых в установленном порядке) сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая взносу в бюджет, определяется в зависимости от даты их покупки:

а) приобретенных до 1992 года — с полной стоимости их реализации;

б) приобретенных и реализованных в 1992 году по ценам, превышающим цену покупки,— с суммы разницы между ценами продажи и приобретения, включающими в себя налог. Для определения суммы налога указанная разница умножается на расчетную ставку в размере 21,88 процента;

в) приобретенных после 1991 года (кроме случаев, предусмотренных в подпункте «б» настоящего пункта) — в виде разницы между суммой налога, учтенной в продажной цене, и суммой налога, не отнесенной на расчеты с бюджетом до момента продажи основных средств и нематериальных активов. При возникновении отрицательной разницы между суммой налога, уплаченной при их покупке, и суммой налога, полученной от продажи, возмещение налога из бюджета не производится.

В случае продажи жилых домов или отдельных квартир, а также основных средств, введенных в эксплуатацию после окончания строительства, числящихся на балансе организаций (предприятий) по стоимости, отражающей фактические затраты по строительству, включая уплаченные суммы налога по товарам (работам, услугам), использованным при их строительстве, облагаемый оборот определяется в виде разницы между стоимостью реализации и фактическими затратами.

При реализации организациями (предприятиями) основных средств (материальных ценностей), полученных от учредителей в качестве взноса в уставный фонд, облагаемый оборот определяется исходя из полной стоимости реализуемых основных средств (материальных ценностей) в случае уменьшения в установленном порядке размера уставного фонда на величину этого взноса. Если размер уставного фонда не изменялся, исчисление налога на добавленную стоимость по таким основным средствам (материальным ценностям) производится с разницы между продажной ценой и ценой, зафиксированной в уставном фонде.

XVI. Порядок ведения бухгалтерского учета по налогу на добавленную стоимость

50. Для отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций, связанных с налогом на добавленную стоимость, предназначаются счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» и счет 68 «Расчеты с бюджетом», субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость».

По дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» (по соответствующим субсчетам «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материальным ресурсам», «Налог на добавленную стоимость по приобретенным малоценным и быстроизнашивающимся предметам», «Налог на добавленную стоимость по приобретенным основным средствам», «Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам», «Налог на добавленную стоимость по работам (услугам) производственного характера», «Налог на добавленную стоимость при осуществлении ка-

питальных вложений» и т. д.) предприятие (заказчик) отражает суммы налога по приобретенным материальным ресурсам, малоценным и быстроизнашивающимся предметам, основным средствам, нематериальным активам в корреспонденции с кредитом счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

Суммы налога на добавленную стоимость, подлежащие возмещению (вычету) после фактической оплаты поставщикам за материальные ресурсы (оприходованные, принятые на балансовый учет), списываются с кредита счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» (соответствующих субсчетов) в дебет счета 68, субсчет «Расчеты с бюджетом по налогу на добавленную стоимость».

При этом налогоплательщик на основании данных оперативного бухгалтерского учета должен вести раздельный учет сумм налога как по оплаченным приобретенным материальным ресурсам, так и неоплаченным.

В том случае, если материальные ресурсы, по которым в установленном порядке произведено возмещение (вычет) налога на добавленную стоимость, использованы для непроизводственной сферы, имеющие специальные источники финансирования, делается восстановительная бухгалтерская проводка: кредит счета 68, субсчет «Расчеты с бюджетом по налогу на добавленную стоимость» и дебет соответствующих счетов учета источников финансирования (покрытия).

При получении авансов (предварительной оплаты) под поставку материальных ценностей либо под выполнение работ (услуг), а также при оплате продукции и работ, произведенных для заказчиков по частичной готовности, вся сумма, указанная в документах по полученным авансам, отражается по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 64 «Расчеты по авансам полученным».

Одновременно сумма налога, исчисленная по установленной расчетной ставке на основании документов о полученных авансах, отражается в учете по дебету счета 64 «Расчеты по авансам полученным» и кредиту счета 68, субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость». При отгрузке продукции, выполнении работ (услуг) на сумму ранее учтенного налога на добавленную стоимость сначала делается обратная вышеуказанной запись (дебет счета 68, субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» и кредит счета 64 «Расчеты по авансам полученным»), а затем отражаются все операции, связанные с реализацией продукции (работ, услуг) в установленном порядке (дебет счета 64 в корреспонденции с кредитом счета 46 и т. д.).

51. Сумма налога, выделенная отдельно в документах, оформленных на основании указанного в пункте 16 порядка, по отгруженной продукции (выполненным работам, услугам) или имуществу, в составе выручки от реализации отражается по кредиту счетов реализации в корреспонденции со счетами расчетов с покупателями и заказчиками. Одновременно указанная сумма налога отражается по дебету счетов 46 «Реализация продукции (работ, услуг)», 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств», 48 «Реализация прочих активов» и кредиту счета 68, субсчету «Расчеты по налогу на добавленную стоимость».

Организации розничной торговли и общественного питания и при аукционной продаже товаров отражают на кредите счета 68, субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» сумму налога, относящуюся к разнице между продажной и покупной стоимостью товаров (торговой надбавке или скидке) в корреспонденции с дебетом счета 46.

52. На купленное заказчиком оборудование, как требующее, так и не требующее монтажа, налог на добавленную стоимость учитыва-

ется по дебету счета 19, субсчет «Налог на добавленную стоимость при осуществлении капитальных вложений» и кредиту счетов 60, 76. При вводе в эксплуатацию указанного оборудования предприятия суммы налога в части, относящейся к введенному в эксплуатацию объекту, списывают ежемесячно равными долями в течение шести месяцев с кредита счета 19, субсчет «Налог на добавленную стоимость, уплаченный при осуществлении капитальных вложений» в дебет счета 68, субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость».

Выполненный подрядчиком или хозяйственным способом объем строительно-монтажных работ, включая налог на добавленную стоимость, заказчик учитывает по дебету счета 08 «Капитальные вложения» и кредиту счетов 60, 76. Учтенная сумма налога на счете 08 списывается на счет 01 «Основные средства» по мере ввода в эксплуатацию объектов основных средств с последующим отнесением на себестоимость через суммы износа (амортизации) в установленном порядке.

53. Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам учитывается в общеустановленном порядке по дебету счета 19, субсчета «Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам» в корреспонденции с кредитом счетов 60, 76. Ежемесячно после их оплаты и принятия на учет сумма налога на добавленную стоимость списывается в течение шести месяцев равными долями с кредита счета 19, субсчет «Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам» в дебет счета 68, субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость».

54. При реализации или безвозмездной передаче основных средств (кроме льготируемых в установленном порядке) налог на добавленную стоимость, подлежащий взносу в бюджет, будет исчислен в виде разницы между суммой налога с определенной в установленном порядке на момент передачи стоимости оборудования (кредит счета 68 «Расчеты с бюджетом по налогу на добавленную стоимость») и суммой налога, не отнесенной на расчеты с бюджетом до момента реализации или безвозмездной передачи (с кредита счета 19 «Налог на добавленную стоимость по материальным ценностям» в дебет счета 68).

Организации (предприятия), принимающие безвозмездно указанные основные средства, учитывают их на счете 01 своего баланса по стоимости, указанной передающей стороной, и право на возмещение (зачет) из бюджета налога по таким основным средствам не имеют.

В таком же порядке производится исчисление и уплата налога на добавленную стоимость при безвозмездной передаче нематериальных активов.

55. В случае порчи или хищения материальных ресурсов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов до момента отпуска их в производство (эксплуатацию) сумма уплаченного при их приобретении налога на добавленную стоимость списывается с кредита соответствующих субсчетов счета 19 в общеустановленном для списания недостач материальных ценностей порядке без возмещения (зачета) из бюджета.

56. Организации розничной торговли и общественного питания сумму налога по товарам, поступившим от поставщиков и выделяемую в расчетных документах отдельно, учитывают непосредственно на счете 41 «Товары» в корреспонденции со счетами 60, 76 и др.

57. Суммы налога по основным средствам, нематериальным активам, товарам (работам, услугам), использованным для непроизводственных нужд, списываются с кредита счета 19, соответствующих субсчетов на дебет счетов учета их покрытия (финансирования). Сумма налога по вышеназванным материальным ценностям (работам, услугам), использованным при изготовлении продукции и осуществле-

нии операций, освобожденных от налога в соответствии с подпунктами «е» — «щ» пункта 12 настоящей инструкции, списывается с кредита счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» на дебет счетов учета затрат на производство (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и др.), а по основным средствам и нематериальным активам — учитывается в балансовой стоимости и списывается через амортизацию (износ).

58. Кредитовое сальдо по счету 68 «Расчеты с бюджетом» (субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость») перечисляется в бюджет и отражается в учете по дебету указанного счета (соответствующего субсчета) в корреспонденции с кредитом счета 51 «Расчетный счет».

59. В журналах-ордерах, ведомостях, машинограммах и других регистрах бухгалтерского учета по заготовке материальных ценностей, реализации продукции (работ, услуг) и других активов сумма налога должна выделяться в отдельную графу согласно документам, оформленным в порядке, предусмотренном в пунктах 16 и 20.

XVII. Ответственность плательщиков и контроль налоговых органов

60. Ответственность за правильность и своевременность уплаты налога в бюджет возлагается на плательщиков и их должностных лиц.

61. Контроль за полнотой, правильностью и своевременностью внесения налога осуществляется налоговыми органами в соответствии с законодательством Российской Федерации.

62. Налогоплательщик имеет право самостоятельно до проверки налоговых органов внести исправления в ранее представленные налоговые расчеты (декларации).

По суммам налога, дополнительно подлежащим уплате в бюджет, налогоплательщик представляет в соответствующие налоговые инспекции дополнительные налоговые расчеты (декларации) отдельно за каждый налоговый период, в котором производятся уточнения. В этих налоговых расчетах (декларациях) по соответствующим строкам указывается только сумма выявленной разницы по сравнению с ранее представленными расчетами.

XVIII. Порядок ведения в налоговых инспекциях карточек лицевых счетов

63. Учет поступления налога на добавленную стоимость по каждому налогоплательщику ведется на карточках лицевых счетов по форме № 6 (приложение № 9 к инструкции Государственной налоговой службы Российской Федерации от 15 апреля 1994 г. № 26 «О порядке ведения в государственных налоговых инспекциях оперативно-бухгалтерского учета налогов, сборов, пошлин и других обязательных платежей»).

XIX. О порядке исчисления и уплаты специального налога

64. Определение плательщиков специального налога и объектов налогообложения, облагаемого оборота, порядка и сроков уплаты, порядка применения налоговых льгот, а также ответственности плательщиков за правильность и своевременность уплаты специального налога производится в соответствии с Законом Российской Федерации «О налоге на добавленную стоимость».

65. В соответствии с Законом Российской Федерации «О специальном налоге с предприятий, учреждений и организаций для финансовой

поддержки важнейших отраслей народного хозяйства Российской Федерации и обеспечения устойчивой работы предприятий этих отраслей» с 1 апреля 1995 г. по 31 декабря 1995 г. включительно специальный налог в размере 1,5 процента взимается по товарам (включая остатки товаров на 1 апреля 1995 г.), отгруженным с 1 апреля 1995 г. по 31 декабря 1995 г. включительно, также работам и услугам, выполненным и оказанным начиная с 1 апреля 1995 г. по 31 декабря 1995 г. включительно.

Организации (предприятия), получающие доход в виде разницы в ценах, наценок, надбавок, вознаграждений и других сборов, реализуют товары, числящиеся в остатках по состоянию на 1 апреля 1995 г., исходя из цен, оплаченных поставщикам, с учетом сумм специального налога по ставке, действовавшей до 1 апреля 1995 г.

Оплата товаров (работ, услуг), отгруженных и выполненных до 1 января 1994 г., производится без специального налога.

С предоплат (авансов), поступивших до 1 января 1994 г. (включая сдачу в аренду имущества по срокам аренды 1994 года), указанный налог не взимается. Товары (работы, услуги), реализованные, выполненные в 1994 году, подлежат обложению специальным налогом по ставке 3 процента в общеустановленном порядке, независимо от произведенных предоплат (авансов). По ставке, действовавшей до 1 апреля 1995 г., производится уплата специального налога в случаях полной оплаты до 1 апреля 1995 г. за товары, работы, услуги (включая сдачу в аренду имущества), которые будут поставлены или выполнены после 1 апреля 1995 г.

По заказам, принятым организациями (предприятиями) в 1993 году и частично оплаченным клиентами (населением) включительно по 31 декабря 1993 г., а исполненным в 1994 году, взимание специального налога по ставке 3 процента производится только в части их оплаты, полученной в 1994 году, при окончательном расчете. По заказам населения, принятым организациями (предприятиями) в 1995 году и исполненным после 1 апреля 1995 г., ставка специального налога в размере 1,5 процента применяется только в части оплаты, полученной после 1 апреля 1995 г. при окончательном расчете.

66. Сумма специального налога помимо налога на добавленную стоимость в расчетных документах за реализуемые товары (работы, услуги) указывается отдельной строкой.

67. Организации розничной торговли и общественного питания учет покупных товаров осуществляют по ценам, включающим помимо налога на добавленную стоимость и специальный налог. Применяемая ими в соответствующих случаях фиксированная торговая надбавка (наценка) устанавливается к вышеуказанным ценам покупки товаров. Уплата специального налога по мере реализации производится названными плательщиками исходя из полученного валового дохода по соответствующим расчетным ставкам соответственно: 1,23* процента (при 20 процентах налога на добавленную стоимость) и 1,35* процента (при 10 процентах налога на добавленную стоимость).

68. Уплата специального налога в бюджет и представление налоговых расчетов (деклараций) производится плательщиками налоговым органам по отдельной форме, предусмотренной для налога на добавленную стоимость, независимо от размера среднемесячного платежа, один раз в месяц не позднее 20-числа, а для предприятий железнодорожного транспорта и предприятий связи, относящихся к

---

* Указанные расчетные ставки определены с учетом ставки специального налога в размере 1,5 процента.

основной деятельности Министерства связи Российской Федерации,— 25-го числа, следующего за отчетным, без внесения декадных платежей. Малые предприятия и плательщики со среднемесячными платежами специального налога до 3000 тыс. рублей уплачивают специальный налог, а также представляют расчеты один раз в квартал.

69. Для отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций, связанных с уплатой специального налога, используются отдельные субсчета к счету 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», на которых учет и расчеты отражаются в порядке, аналогичном для соответствующих субсчетов по налогу на добавленную стоимость.

К счету 68 «Расчеты с бюджетом» открывается специальный субсчет «Расчеты по специальному налогу». Порядок ведения этого субсчета аналогичен записям по налогу на добавленную стоимость.

70. По другим вопросам, связанным с определением плательщиков специального налога, объектов налогообложения, облагаемого оборота, товаров (работ, услуг), освобождаемых от налога, порядка расчетов за реализуемые товары (работы, услуги), исчисления налога, и иным следует руководствоваться настоящей инструкцией.

В связи с введением в действие настоящей инструкции утрачивают силу нормативные акты согласно приложению № 6.

Зарегистрировано Министерством юстиции Российской Федерации 3 ноября 1995 г. Регистрационный № 972.

Приложение № 1

к инструкции Государственной налоговой службы Российской Федерации
от 11.10.95 № 39

В государственную налоговую инспекцию по

_____

_____

(полное наименование организации (предприятия)

(Фамилия ответственного лица (исполнителя) _____

тел. _____

Штамп или отметка налогового органа

Получено:

« ____ » _____ 199 ___ г.

РАСЧЕТ

(налоговая декларация)
по налогу на добавленную стоимость

за _____ 199 ___ г.
(месяц, квартал)

(тыс. руб.)

№	Показатели	Оборот	Ставка НДС в %	Сумма НДС
1	2	3	4	5
1.	Сумма НДС по приобретенным (оприходованным) ценностям, отражаемая по дебету счета 19 «НДС по приобретенным ценностям» (соответствующих субсчетов),— всего	x	x	

1	2	3	4	5
1а.	Сумма НДС по оприходованным оплаченным ценностям, подлежащая списанию с кредита счета 19 «НДС по приобретенным ценностям» в дебет счета 68 «Расчеты с бюджетом» субсчет «Расчеты по НДС» — итого (п. 1+п. 2+п. 3+п. 4):			
	из них:			
	1) по приобретенным материальным ресурсам, МБП, работам (услугам) производственного характера	х	х	
	2) по нематериальным активам, принятым на учет с 01.01.93, в т. ч. подлежащие вычету (зачету) в размере невозмещенной части при их реализации	х	х	
	3) НДС по основным средствам, введенным в эксплуатацию (принятым на учет) с 01.01.93, в т. ч. подлежащие вычету (зачету) в размере невозмещенной части при их реализации	х	х	
2.	НДС, уплаченный таможенным органам предприятиями и организациями, формирующими цены на импортные товары (продукцию)	х	х	
3.	Стоимость реализуемых товаров (работ, услуг), облагаемых НДС, включая материальные ценности отпущенные на непроизводственные нужды, которые оплачиваются за счет соответствующих источников финансирования (кроме межхозяйственных и других сельскохозяйственных предприятий и организаций), а также материальные ценности, реализуемые на сторону,— всего	х	х	
	в том числе:			
	_____		20	
	_____		16,46	
	_____		10	
	_____		8,97 по средней расчетной ставке	
4.	Сумма НДС, подлежащая внесению в бюджет, по авансам и предоплатам, числившимся по счетам бухучета на конец отчетного периода			
5.	Исключается сумма НДС, исчисленная с авансов и предоплат в предыдущем отчетном периоде, засчитываемая при реализации товаров (работ, услуг)			
6.	Сумма НДС за отчетный период, подлежащая:			
	1) уплате в бюджет (стр. 3+стр. 4)—(стр. 1а+стр. 2+стр. 5)	х	х	
	2) зачету или возмещению из бюджета (стр. 1а+стр. 2+стр. 5)—(стр. 3+стр. 4)	х	х	
7.	Суммы НДС, внесенные в бюджет в отчетном периоде в счет предстоящих платежей,— всего	х	х	
	в том числе			
7а.	по декадным (авансовым платежам в размере 1/2 от суммы НДС по последнему месячному расчету для предприятий Минсвязи России) платежам	х	х	

1	2	3	4	5
8.	Сумма доплаты по настоящему расчету (стр. 6.1—стр. 7)	х	х	
9.	Подлежит зачету (возмещению) (стр. 7 — стр. 6.1) или (стр. 7 + стр. 6.2)	х	х	
10.	Стоимость реализованных товаров (работ, услуг), не облагаемых НДС,— всего	х	х	х

« » _____ 199 ___ г.
(дата высылки расчета)

Руководитель (подпись)

Главный бухгалтер (подпись)

Отметки и замечания инспектора

В результате предварительной проверки внесены следующие исправления _____

« » _____ 199 ___ г.
(дата предварительной проверки)

Инспектор (подпись)

Справка инспектора по учету

По настоящему расчету в лицевом счете плательщика начислено:

« » _____ 199 ___ г.
(дата проводки)

ПОРЯДОК

составления плательщиками расчетов по налогу на добавленную стоимость

Расчеты по налогу на добавленную стоимость составляются на основании журналов-ордеров, ведомостей, машинограмм и других регистров бухгалтерского учета по заготовке материальных ценностей, реализации продукции (работ, услуг) и других активов, а также данных об оборотах по реализации продукции (работ, услуг), отраженных на счетах 46 «Реализация продукции (работ, услуг)», 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств», 48 «Реализация прочих активов».

В указанных выше регистрах бухгалтерского учета по заготовке материальных ценностей и по реализации продукции (работ, услуг) должны содержаться помимо других необходимых реквизитов данные по оборотам исходя из применяемых цен на основании расчетных документов, реестров и первичных учетных документов (счетов, счетов-фактур, накладных, актов выполненных работ и др.), то-

варно-транспортных накладных и других отгрузочных документов, а также в отдельной графе показываются суммы налога на добавленную стоимость.

Подсчет этих документов производится в сроки, установленные для уплаты налога на добавленную стоимость.

При этом должен быть обеспечен раздельный учет по товарам (работам, услугам), облагаемым по различным ставкам и не облагаемым налогом на добавленную стоимость.

Расчеты по налогу на добавленную стоимость составляются в следующем порядке.

По строке 1а (пункты 1, 2, 3 и т. д.) в графе *5* показываются суммы налога на добавленную стоимость, определенные в соответствии с действующим порядком зачета налога по приобретенным ценностям.

Стоимость материалов оплаченных, но не поступивших (материалы в пути) в отчетном периоде, а также сумма налога на добавленную стоимость по ним должны учитываться в расчете налога на добавленную стоимость того месяца, в котором они будут оприходованы.

У колхозов, совхозов, крестьянских (фермерских) хозяйств, межхозяйственных и других сельскохозяйственных предприятий и организаций принимаются к зачету суммы НДС по товарам (работам, услугам), использованным на непроизводственные нужды, и показываются по строкам 1 и 1а расчета.

По строке 2 в графе *5* показывается НДС, уплаченный таможенным органам предприятиями и организациями, закупающими импортные товары (продукцию) и самостоятельно формирующим цены на них в соответствии с письмом Министерства финансов Российской Федерации и Комитета Российской Федерации по политике цен от 31.05.93 № 66, 01—17/752—06 «О порядке учета НДС и акцизов при формировании цен на импортные товары (продукцию)».

В графе 3 расчета по строке 3 показываются обороты по реализации облагаемой продукции (товаров), выполненных работ и оказанных услуг по основной деятельности исходя из применяемых цен (тарифов), включая суммы арендной платы и прочие обороты по реализации в соответствии с установленным порядком, и в графе 5 — суммы налога на добавленную стоимость по соответствующим ставкам.

При реализации основных средств и нематериальных активов, товарно-материальных ценностей в графе *5* строки 3 показывается налог на добавленную стоимость, полученный от покупателей.

В графе *5* строки 6 показываются суммы налога, подлежащие уплате в бюджет, зачету или возмещению из бюджета за отчетный период.

Графа 5 строк 8 и 9 заполняется путем сопоставления сумм по расчету (строка 6) с суммами, уплаченными в счет причитающихся платежей за расчетный период (строка 7), и определяется сумма, подлежащая уплате в бюджет или зачету в счет предстоящих платежей.

Приложение № 2

к инструкции Государственной налоговой
службы Российской Федерации
от 11.10.95 № 39

ПЕРЕЧЕНЬ

продовольственных товаров, по которым применяется ставка налога на добавленную стоимость в размере 10 процентов

(утвержден постановлением Правительства Российской Федерации от 1 июля 1995 г. № 650)

1. Мясо и мясопродукты (за исключением деликатесных)
2. Молоко
3. Кефир
4. Творог
5. Масло животное
6. Масло растительное
7. Яйца
8. Хлеб
9. Сахар
10. Соль
11. Рыба
12. Море и рыбопродукты (за исключением деликатесных)
13. Овощи
14. Картофель
15. Продукты детского питания
16. Мука
17. Крупы
18. Макаронные изделия

Приложение № 3

к инструкции Государственной налоговой
службы Российской Федерации
от 11.10.95 № 39

ПРИМЕРНЫЙ ПЕРЕЧЕНЬ

продовольственных деликатесных товаров, которым рекомендуется руководствоваться впредь до утверждения в установленном порядке Правительством Российской Федерации

Мясо и мясопродукты

Вырезка

Телятина

Языки

Колбасные изделия:

сырокопченые в/с

сырокопченые полусухие в/с

сыровяленые

фаршированные колбасы в/с

Копчености из свинины, баранины, говядины, телятины, мяса птицы (балык, карбонад, шейка, окорок, пастрома, филей)

Свинина и говядина запеченные

Консервы:
ветчина, бекон, карбонад и язык заливной

Море и рыбопродукты

Икра осетровых и лососевых рыб

Белорыбица, лосось балтийский

Осетровые (белуга, бестер, осетр, севрюга, стерлядь)

Семга, форель (кроме морской)

Спинка и теша нельмы х/к

Кета и чавыча слабосоленые, среднесоленые и семужного посола

Спинка кеты, чавычи и кижуча х/к

Теша кеты и боковник чавычи х/к

Спинка муксуна, омуля, сига сибирского и амурского, чира х/к

Пресервы филе-ломтики лосося балтийского и дальневосточного

Мясо крабов и наборы отдельных конечностей крабов варено-мороженые

Лангусты

Приложение № 5

к инструкции Государственной налоговой службы Российской Федерации
от 11.10.95 № 39

ПЕРЕЧЕНЬ

других сельскохозяйственных предприятий для целей обложения налогом на добавленную стоимость

Кооперативы, товарищества, ассоциации, акционерные общества, коллективные предприятия (хозяйства), производящие сельскохозяйственную продукцию.

Птицефабрики, зверосовхозы, тепличные комбинаты, животноводческие комплексы.

Производственные и производственно-научные объединения (предприятия) по племенной работе, государственные племенные и конные заводы.

Сортсемучастки картофеля, овощных культур, сортоиспытательные участки зерновых и технических культур, плодово-ягодных культур, винограда, сахарной свеклы, цветочно-декоративных растений, льносемстанций и коноплесемстанции, семеноводческие станции по травам.

Инкубаторно-птицеводческие станции, пасеки, пчелопитомники, питомники плодово-ягодные и тутовые, а также сельхозпредприятия и организации по выращиванию декоративных растений, лекарственного и технического сырья.

Предприятия и хозяйства по рыборазведению и акклиматизации рыбы (рыборазводные заводы, прудовые и озерные хозяйства, рыбомелиоративные станции, предприятия по рыборазведению и выращиванию рыбопосадочного материала).

Учебно-опытные, опытно-производственные и другие сельскохозяйственные предприятия высших и средних специальных сельскохозяйственных учебных заведений и научно-исследовательских организаций.

Приложение № 6

к инструкции Государственной налоговой службы Российской Федерации
от 11.10.95 № 39

ПЕРЕЧЕНЬ

утративших силу нормативных актов, изданных Госналогслужбой России, и нормативных актов, изданных Госналогслужбой России и Минфином России

Дата и номер документа	Наименование документа
1	2
09.12.91 № 1	Инструкция «О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость»
31.08.92 № 1	Изменения и дополнения инструкции № 1 «О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость»
29.01.93 № 2	Изменения и дополнения инструкции № 1 «О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость» (государственный регистрационный номер 153 от 16 февраля 1993 г.)
31.08.93 № 3	Изменения и дополнения инструкции № 1 «О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость» (государственный регистрационный номер 336 от 8 сентября 1993 г.)
08.04.94 № 4	Изменения и дополнения инструкции № 1 «О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость» (регистрационный номер 541 от 8 апреля 1994 г.)
15.03.95 № 5	Изменения и дополнения инструкции № 1 «О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость» (регистрационный номер 819 от 28 марта 1995 г.)
31.05.95 № 6	Изменения и дополнения инструкции № 1 «О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость» (регистрационный номер 866 от 8 июня 1995 г.)
31.07.95 № 7	Изменения и дополнения инструкции № 1 «О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость» (регистрационный номер 930 от 14 августа 1995 г.)

1	2
13.07.92 № ВЗ-6-05/217, 54	Письмо Госналогслужбы России и Минфина России
07.08.92 № ВЗ-6-05/251, 70	Письмо Госналогслужбы России и Минфина России «Об отдельных вопросах по налогу на добавленную стоимость»
25.12.92 № ВЗ-4-05-84н, 119	Письмо Госналогслужбы России и Минфина России «О применении налога на добавленную стоимость с 1 января 1993 г.»
06.04.93 № ВЗ-6-05/131	Письмо Госналогслужбы России «О порядке применения статьи 5 Закона Российской Федерации «О налоге на добавленную стоимость»
28.04.93 № ВЗ-4-05/67н, 4-03-02	Телеграмма Госналогслужбы России и Минфина России
19.08.93 № ВЗ-6-05/273, 4-97	Телеграмма Госналогслужбы России и Минфина России
16.09.93 № ВЗ-6-05/317	Письмо Госналогслужбы России «О налоге на добавленную стоимость»
11.01.94 № ВГ-6-05/9, 4-03-01	Телеграмма Госналогслужбы России и Минфина России «О специальном налоге»
24.01.94 № ВЗ-4-05/10н, 9	Телеграмма Госналогслужбы России и Минфина России «О расчетах с бюджетом по налогу на добавленную стоимость»
27.01.94 № ВЗ-4-05/13н, 11	Телеграмма Госналогслужбы России и Минфина России «О специальном налоге»
30.08.94 № ВЗ-6-05/319, 4-03-11	Письмо Госналогслужбы России и Минфина России «О налоге на добавленную стоимость»
02.09.94 № ВЗ-6-05/327, 01.09.94 4-03-02	Письмо Госналогслужбы России и Минфина России «Об освобождении от налога на добавленную стоимость и специального налога спонсорских средств»
21.10.94 № ВЗ-6-05/399, 4-03-12	Письмо Госналогслужбы России и Минфина России «О налоге на добавленную стоимость»
15.11.94 № ВЗ-6-05/433, 14.11.94 № 154	Письмо Госналогслужбы России и Минфина России «Об отнесении услуг (работ) к экспортируемым при расчетах по налогу на добавленную стоимость» (регистрационный номер 738 от 7 декабря 1994 г.)
16.02.95 № ВЗ-6-05/87, 16.02.95 № 15	Письмо Госналогслужбы России и Минфина России «О налоге на добавленную стоимость»
29.03.95 № 04-03-14, 30.03.95 № ВЗ-6-05/14	Телеграмма Минфина России и Госналогслужбы России «О спецналоге»
12.05.95 № ВЗ-6-05/265, 12.05.95 № 04-03-02	Телеграмма Госналогслужбы России и Минфина России «О налоге на добавленную стоимость»

gost.e-ecolog.ru