

Первичные документы – подтверждающие документы.

В Положении Центрального Банка России от 01.06.2004 г. № 258-П «О порядке представления резидентами уполномоченным банкам подтверждающих документов и информации, связанных с проведением валютных операций с нерезидентами по внешнеторговым сделкам, и осуществления уполномоченными банками контроля за проведением валютных операций» (далее – Положение № 258-П) дано определение подтверждающим документам – документы, связанные с проведением валютных операций по контракту и подтверждающие ввоз товара на таможенную территорию Российской Федерации или вывоз с таможенной территории Российской Федерации, а также выполнение работ, оказание услуг, передачу информации и результатов интеллектуальной деятельности, в том числе исключительных прав на них (далее – подтверждающие документы).

Резидент в качестве подтверждающих документов представляет в банк паспорта сделки - таможенные декларации (в случае декларирования товаров) или транспортные (перевозочные), коммерческие или иные документы, содержащие сведения, позволяющие идентифицировать товар и подтверждающие вывоз товара с территории Российской Федерации или ввоз товара на территорию Российской Федерации (в случае отсутствия декларирования).

В Таможенном кодексе Таможенного союза (от 27.11.2010 г.) даны следующие определения:

- коммерческие документы – счет-фактура (инвойс), спецификации, отгрузочные и упаковочные листы и другие документы, используемые при осуществлении внешнеторговой и иной деятельности, а также для подтверждения совершения сделок, связанных с перемещением товара через таможенную границу таможенного союза;

- транспортные (перевозочные) документы – коносамент, накладная или иной документ, подтверждающий наличие договора перевозки товаров и сопровождающий их при такой перевозке.

Все вышеуказанные документы являются первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет, так как они оформляют хозяйственные операции, проводимые организацией.

Требования к оформлению первичных документов установлены ст. 9 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ "О бухгалтерском учете в РФ" (далее – Закон № 129-ФЗ).

Хозяйствующий субъект должен оформлять каждую совершенную им хозяйственную операцию первичными учетными документами. Такая обязанность установлена:

- для организаций - пунктом 1 статьи 9 Закона № 129-ФЗ, пунктом 12 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в

Российской Федерации, утвержденного Приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н (далее - Положение по ведению бухучета);

- для индивидуальных предпринимателей - пунктом 9 Порядка учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей, утвержденного совместным Приказом Минфина России и МНС России от 13.08.2002 № 86н и № БГ-3-04/430 (далее - Порядок учета для индивидуальных предпринимателей).

Первичные учетные документы должны составляться непосредственно при совершении хозяйственной операции. А если это невозможно - сразу по окончании операции (пункт 4 статьи 9 Закона № 129-ФЗ, пункт 15 Положения по ведению бухучета, пункт 4 Порядка учета для индивидуальных предпринимателей).

Согласно пункту 13 Положения по ведению бухучета первичные учетные документы должны содержать следующие обязательные реквизиты: наименование документа (формы), код формы, дату составления; наименование организации, от имени которой составлен документ; содержание хозяйственной операции, измерители хозяйственной операции (в натуральном и денежном выражении); наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления, личные подписи и их расшифровки (включая случаи создания документов с применением средств вычислительной техники).

Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации. Документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны содержать вышеуказанные реквизиты.

Формы первичных документов утверждаются:

- Государственным комитетом РФ по статистике по согласованию с Министерством финансов РФ - унифицированные формы первичной учетной документации;

- соответствующими министерствами и иными органами федеральной исполнительной власти - отраслевые формы;

- организациями - первичные учетные документы, по которым не предусмотрены типовые формы. При разработке и утверждении указанных форм учитывается специфика деятельности этих организаций.

При этом необходимо отметить, что в проекте нового закона "О бухгалтерском учете" (14.01.2011 принят Государственной Думой Федерального собрания Российской Федерации в I чтении (Постановление № 4756-5ГД) нет обязательного требования к составлению первичных учетных документов по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации. Также в соответствии с этим проектом хозяйственная операция может указываться в натуральном и (или) денежном измерении. То есть наличие денежного измерителя хозяйственной операции в первичном учетном документе становится необязательным.

Для подтверждения вывоза товара с территории Российской Федерации или ввоза товара на территорию Российской Федерации без подачи таможенной декларации на товар представляются следующие первичные учетные документы:

1. Товарная накладная - применяется для оформления продажи товарно-материальных ценностей (форма и порядок заполнения утверждены постановлением Госкомстата Российской Федерации от 25.12.1998 № 132 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету торговых операций»), а также подтверждения выполнения работ, предоставления услуг и прав на результаты интеллектуальной деятельности при совершении внешнеторговой деятельности (Перечень документов, подтверждающих выполнение работ, предоставление услуг и прав на результаты интеллектуальной деятельности при совершении внешнеторговых сделок, утвержденный МВЭС РФ, ГТК РФ, ВЭК РФ 1,3.9 июля 1997 г. №№ 1083/2508, 01-23/13044, 07-26/3628 и Банком России 11.09.1997 № 518).

Товарная накладная составляется в двух экземплярах. Первый экземпляр остается в организации, сдающей товарно-материальные ценности, и является основанием для их списания. Второй экземпляр передается сторонней организации и является основанием для оприходования этих ценностей.

Согласно требованиям, установленным:

- пунктом 2 статьи 9 Закона № 129-ФЗ,
- пунктом 13 Положения по ведению бухгалтерского учета,
- статьей 313 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) подпись покупателя на экземпляре товарной накладной, остающемся у продавца, не относится к обязательным реквизитам и ее отсутствие не является препятствием для отражения им списания товаров и признания выручки.

Однако, в связи с тем, что товарная накладная без подписи покупателя не может являться достоверным доказательством получения товаров покупателем (исполнением договорных обязательств продавцом), это следует из пункта 1 статьи 458 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ), в соответствии с которым, если иное не предусмотрено договором купли - продажи, обязанность продавца передать товар покупателю считается исполненной в момент:

- вручения товара покупателю или указанному им лицу, если договором предусмотрена обязанность продавца по доставке товара;

- предоставления товара в распоряжение покупателя, если товар должен быть передан покупателю или указанному им лицу в месте нахождения товара. Товар считается предоставленным в распоряжение покупателя, когда к сроку, предусмотренному договором, товар готов к передаче в надлежащем месте и покупатель в соответствии с условиями договора осведомлен о готовности товара к передаче. Товар не признается готовым к передаче, если

он не идентифицирован для целей договора путем маркировки или иным образом.

Соответственно из-за отсутствия подписи покупателя могут возникнуть негативные последствия (отказ покупателя от оплаты товара, а также требование покупателя возврата денег, при оплате товара авансом), что может повлечь за собой нарушение условий внешнеторгового договора (контракта), в том числе нарушений требований статьи 19 Федерального закона от 10.12.2003 № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле».

Кроме того, следует отметить, что перечень лиц, у которых есть право подписи первичных документов, утверждается руководителем организации по согласованию с главным бухгалтером. Если на документе, подтверждающем сделку, стоит подпись неуполномоченного лица, то данная сделка может быть признана заключенной от имени и в интересах подписанта, а не организации. Если только представляемая компания прямо не одобрит эту сделку (п. 1 ст. 183 ГК РФ). Так, в Постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 07.07.2009 по делу N А29-10040/2008 суд признал недоказанным факт поставки. Основание - реализация подтверждена заявкой и расходной накладной, которые подписаны не уполномоченным на то лицом. Другое дело, когда поставка осуществлялась таким же образом, как предыдущие и последующие. Тогда отсутствие надлежащих полномочий у представителя покупателя не может свидетельствовать об отсутствии такой поставки (Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 18.10.2006 по делу N А82-15378/2005-10).

Закон № 129-ФЗ и Положение по ведению бухгалтерского учета не предусматривают проставление печатей на первичных документах. Наличие оттиска печати необходимо, если это предусмотрено условиями внешнеторгового договора. А также в случаях, когда печать является обязательным реквизитом унифицированной формы.

2. Счет-фактура - в соответствии со статьей 169 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) является документом, служащим основанием для принятия покупателем предъявленных продавцом товаров (работ, услуг), имущественных прав (включая комиссионера, агента, которые осуществляют реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав от своего имени) сумм налога к вычету в порядке, предусмотренном главой 21 НК РФ.

Счет-фактура может быть составлен и выставлен на бумажном носителе и (или) в электронном виде. Порядок выставления и получения счетов-фактур в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи с применением электронной цифровой подписи установлен приказом Минфина Российской Федерации от 25.04.2011 № 50н «Об утверждении Порядка выставления и получения счетов-фактур в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи с применением электронной цифровой подписи» (далее - Порядок). С вступлением в силу Порядка

налогоплательщики могут выставять счета-фактуры в электронном виде при соблюдении следующих основных условий:

- выставление счетов-фактур в бумажном или электронном виде осуществляется по выбору налогоплательщика, и использование электронной формы возможно только с согласия обеих сторон сделки;

- обмен электронными счетами-фактурами производится не напрямую между сторонами сделки, а через специализированные организации (операторы электронного документооборота) на договорной основе. Обмен может осуществляться через одного либо нескольких операторов при условии совместимости технических средств и возможностей для передачи по утвержденному формату;

- электронные счета-фактуры удостоверяются электронно-цифровой подписью, при этом сертификаты ключей подписи выпускают специализированные организации, входящие в сеть доверенных удостоверяющих центров ФНС России;

- обмен счетами-фактурами может производиться в незашифрованном либо в зашифрованном виде с использованием средств криптографической защиты информации, совместимых с используемыми в ФНС России;

- предусмотрен порядок уточнения электронных счетов-фактур по инициативе покупателя, схожий с порядком их выставления;

- участники электронного документооборота обязаны обеспечить хранение счетов-фактур и сертификатов ключей подписи в течение установленного срока хранения счетов-фактур.

В случае использования электронного документооборота при выставлении и получении счетов-фактур налогоплательщик также может представлять указанные документы в налоговые органы в электронном виде с соблюдением условий, установленных статьями 93, 93.1 НК РФ.

Счета-фактуры являются основанием для принятия предъявленных покупателю продавцом сумм налога к вычету при выполнении требований, установленных п. 5, 5.1 и 6 ст. 169 НК РФ. Форма счета-фактуры приведена в постановлении Правительства Российской Федерации от 02.12.2000 г. № 914 «Об утверждении Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость» (далее – Постановление № 914).

В соответствии с пунктом 6 статьи 169 НК РФ счет-фактура подписывается руководителем и главным бухгалтером организации либо иными лицами, уполномоченными на то приказом (иным распорядительным документом) по организации или доверенностью от имени организации. При выставлении счета-фактуры индивидуальным предпринимателем счет-фактура подписывается индивидуальным предпринимателем с указанием реквизитов свидетельства о государственной регистрации этого индивидуального предпринимателя.

Пунктами 5 и 5.1 статьи 169 НК РФ определен перечень реквизитов счета-фактуры, оформляемого при реализации товаров (работ, услуг),

передаче имущественных прав и выставяемого при получении оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав. При этом специальная форма счетов-фактур, выставяемых в отношении предварительной оплаты (частичной оплаты), не утверждена, поэтому продавцы товаров (работ, услуг, имущественных прав) при их выставлении используют форму счета-фактуры, утвержденную Постановлением № 914, с отражением в ней показателей, предусмотренных указанными нормами НК РФ.

В соответствии с подпунктами 13 и 14 пункта 5 статьи 169 НК РФ, если счета фактуры выставяются при реализации товаров, в них должны быть указаны страна происхождения товаров (графа 10) и номер таможенной декларации (графа 11). При этом сведения, предусмотренные данными подпунктами, указываются в отношении товаров, страной происхождения которых не является Российская Федерация.

В то же время согласно Решению Комиссии Таможенного союза от 17.08.2010 N 335 таможенное декларирование и таможенное оформление на внутренних границах Российской Федерации с государствами - членами Таможенного союза отменены. Товары, происходящие с территории государств - членов Таможенного союза, и товары, происходящие из третьих стран и выпущенные в свободное обращение на территории государств - членов Таможенного союза, признаются товарами Таможенного союза.

В связи с этим, а также с тем, что при ввозе товаров на территорию Российской Федерации с территории Таможенного союза таможенная декларация на товар не оформляется, в счетах-фактурах, выставяемых при реализации на территории Российской Федерации товаров, ввезенных с территории Республики Казахстан или Республики Беларусь, в графах 10 и 11, по мнению Минфина, следует проставлять прочерк (письмо ФНС РФ от 11.01.2011 N 03-07-08/03, письмо ФНС РФ от 31.08.2010 N 03-07-11/374).

3. Товарно-транспортная накладная - является документом строгой отчетности и предназначена для учета движения товарно-материальных ценностей, а также для расчетов за их перевозки и учета выполненной транспортной работы.

Автомобильная перевозка экспортируемых товаров оформляется международной товарно-транспортной накладной (CMR). Порядок заполнения CMR прописан в Конвенции о договоре международной дорожной перевозки грузов (заключена в Женеве 19 мая 1956 г.), на которой должна стоять отметка российского таможенного органа "Товар вывезен" и которая подтверждает факт вывоза товара за пределы территории Российской Федерации.

Если международная перевозка осуществляется железнодорожным транспортом, то применяется международная железнодорожная накладная, форма которой разработана в соответствии с Конвенцией о международных железнодорожных перевозках (КОТИФ) от 09.05.1980. Оформление международных железнодорожных накладных и проставление на них таможенными органами необходимых отметок производится в порядке,

установленном Распоряжением Государственного таможенного комитета Российской Федерации от 27.05.2004 N 246-р "Об особенностях таможенного оформления товаров, вывозимых железнодорожным транспортом".

Если перевозка товара осуществляется авиационным транспортом, то перевозчик должен представить экспортеру авиагрузовую накладную с указанием аэропорта назначения в зарубежном государстве (установлена Стандартами Международной ассоциации воздушного транспорта ИАТА по заполнению авианакладной, Резолюция 600а).

При перевозке экспортного товара морским транспортом потребуется получение от перевозчика коносамента, в котором в графе "Порт разгрузки" указан географический пункт, находящийся за пределами территории Российской Федерации. Этот документ должен учитывать рекомендации Конвенции ООН о морской перевозке грузов (заключена в Гамбурге 31 марта 1978 г.).

Коносамент - основной документ морской перевозки товара, который выступает в качестве товарораспорядительного документа. Держатель (обладатель) коносамента имеет право на владение товаром, поскольку перевозчик товара может выдать его только при предъявлении коносамента.

Коносамент выполняет три важные функции, представляя собой:

- доказательство поставки товара на борт судна;
- подтверждение наличия договора перевозки;
- способ передачи прав на находящийся в пути товар другой стороне посредством передачи ей документа.

Иные, чем коносамент, транспортные документы выполняют первые две указанные функции, но не контролируют доставку товара до пункта назначения или не предоставляют покупателю возможности путем передачи документов продать находящийся в пути товар. Иные транспортные документы указывают сторону, уполномоченную на получение товара в пункте назначения.

Коносамент составляется по определенной форме, является товарной ценной бумагой и может быть именованным, ордерным или на предъявителя. Именные коносаменты составляются на имя определенного получателя; ордерные коносаменты - выданные приказу отправителя либо содержащие наименование получателя с указанием, что коносамент выдан приказу получателя.

Обычно выдается несколько оригиналов коносамента, при этом весьма важно, чтобы покупатель или действующий в соответствии с его инструкциями банк при оплате продавцу убедился, что продавцом представлены все оригиналы, что также предусмотрено Унифицированными правилами и обычаями для документарных кредитов Международной торговой палаты (именуемые Унифицированными правилами и обычаями Международной торговой палаты).

Коносамент, подписанный капитаном судна, считается подписанным от имени перевозчика.

После того как груз погружен на борт судна, перевозчик по требованию отправителя выдает ему бортовой коносамент, в котором должно быть указано, что груз находится на борту определенного судна или судов, а также должны быть указаны дата погрузки груза или даты погрузки груза.

В случае если перевозчик до погрузки груза на борт судна выдал отправителю коносамент на принятый для перевозки груз или иной относящийся к данному грузу товарораспорядительный документ, отправитель должен по просьбе перевозчика возвратить такой документ в обмен на бортовой коносамент.

Перевозчик может удовлетворить требования отправителя к бортовому коносаменту посредством дополнения любого ранее выданного документа при условии, если дополненный таким образом документ включает в себя все данные, которые должны содержаться в бортовом коносаменте.

Более подробный перечень документов, применяемых при перевозках грузов (в том числе международных), приведен в письме ФНС России от 21.08.2009 N ШС-22-3/660@.

Порядок подтверждения уполномоченными таможенными органами фактического вывоза (ввоза) товаров с территории Российской Федерации определен приказом Федеральной таможенной службы Российской Федерации от 18.12.2006 № 1327 «Об утверждении Порядка действий должностных лиц таможенных органов при подтверждении фактического вывоза товаров с таможенной территории Российской Федерации (ввоза товаров на таможенную территорию Российской Федерации)».

4. Акт приема передачи работ, услуг. В соответствии с пунктом 2.1 Положения N 258-П резидент обязан представить в банк паспорта сделки документы, подтверждающие факт выполнения работ, оказания услуг, передачи информации и результатов интеллектуальной деятельности, в том числе исключительных прав на них.

В силу ст. ст. 309 и 310 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ) обязательства должны исполняться надлежащим образом в соответствии с условиями обязательства и требованиями закона, иных правовых актов, а при отсутствии таких условий и требований - в соответствии с обычаями делового оборота или иными обычно предъявляемыми требованиями. Односторонний отказ от исполнения обязательства и одностороннее изменение его условий не допускаются, за исключением случаев, предусмотренных законом.

По договору возмездного оказания услуг исполнитель обязуется по заданию заказчика оказать услуги (совершить определенные действия или осуществить определенную деятельность), а заказчик обязуется оплатить эти услуги (пункт 1 статьи 779 ГК РФ).

Согласно пункту 1 статьи 781 ГК РФ заказчик обязан оплатить оказанные ему услуги в сроки и в порядке, которые указаны в договоре возмездного оказания услуг.

Основанием для оплаты оказанных услуг в соответствии со статьями 720 и 783 ГК РФ являются акты выполненных услуг (или иные документы, удостоверяющие приемку).

Акт приема-передачи, согласно Перечню документов, подтверждающих выполнение работ, предоставление услуг и прав на результаты интеллектуальной деятельности при совершении внешнеторговых сделок, утвержденному МВЭС России 01.07.1997 N 10-83/2508, ГТК России 09.07.1997 N 01-23/13044, ВЭК России 03.07.1997 N 07-26/3628 и согласованному с Банком России, является одним из документов, подтверждающих оказание различных видов услуг.

Учитывая изложенное, акт приема-передачи оказанных услуг (или иной документ, удостоверяющий приемку и предусмотренный условиями внешнеторгового договора) является обязательным подтверждающим документом.

Вместе с тем часть 1 статьи 75 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации установлено, что письменными доказательствами являются содержащие сведения об обстоятельствах, имеющих значение для дела, договоры, акты, справки, деловая корреспонденция, иные документы, выполненные в форме цифровой, графической записи или иным способом, позволяющим установить достоверность документа.

Таким образом, документ, подтверждающий факт оказания услуг по внешнеторговому контракту (договору), должен содержать подробную расшифровку предоставленных услуг, соответствующих предмету внешнеторгового контракта (договора), стоимость оказанных услуг по внешнеторговому контракту (договору) и ее расчет и быть подписан сторонами, так как по смыслу положений статей 711 и 720 ГК РФ обязательство, принятое на себя исполнителем услуг, считается исполненным только после принятия заказчиком оказанных услуг, то есть пока услуги не приняты, они не оказаны.

Содержание оказанной услуги и ее измеритель в натуральном и денежном выражении должны соотноситься с условиями внешнеторговых договоров. В акте приема-передачи следует указывать виды и стоимость услуг из числа предусмотренных внешнеторговым договором (контрактом). Общая фраза «услуги оказаны, претензий нет» не позволяет раскрыть информацию о содержании совершенных операций (оказанных услуг), поэтому не может быть принята.

Согласно письму Минтранса Российской Федерации от 24.05.2010 № ОБ-16/5460 при перемещении товаров в Таможенном союзе по территориям Российской Федерации, Республики Беларусь и Республики Казахстан, резидентами могут использоваться:

1) при использовании автомобильного транспорта - форма 1-Т «Товарная – транспортная накладная», утвержденная постановлением Государственного комитета Российской Федерации по статистике от 28.11.1997 № 78;

2) при использовании воздушного транспорта – транспортные документы, подлежащие в соответствии с пунктом 2 статьи 105 Воздушного кодекса Российской Федерации от 19.03.1997 № 60-ФЗ обязательному применению для удостоверения договоров воздушной перевозки грузов, а именно – нейтральная грузовая накладная и грузовая накладная перевозчика для оформления внутренних и международных рейсов;

3) при перемещении железнодорожным транспортом - железнодорожная накладная, форма которой утверждена Соглашением о международном железнодорожном грузовом сообщении (СМГС) (действует с 1 ноября 1951 г.).

При перемещении товаров в Таможенном союзе нерезидентами (резидентами Республики Беларусь) могут использоваться товаросопроводительные документы, указанные в письме ФНС РФ от 29.06.2010 № ШС-37-3/5424 @ (СМР – накладная, авиационная накладная (Air Waybill - AWB), товаротранспортная накладная (СМГС)).