

И. В. Стародубцева

НДС

Сложные моменты



- Определение налоговой базы по договорам с особым переходом права собственности
- Механизм зачета (возврата) НДС
- Порядок налоговых вычетов при неденежных формах расчетов

 НАЛОГ-ИНФО®

НДС. СЛОЖНЫЕ МОМЕНТЫ

И.В.Стародубцева

СПИСОК СОКРАЩЕНИЙ

ВАС РФ - Высший Арбитражный Суд РФ.

ГК - Гражданский кодекс РФ.

ЕНВД - единый налог на вмененный доход.

ЕСН - единый социальный налог.

ЕСХН - единый сельскохозяйственный налог.

Закон N 28-ФЗ - Федеральный закон от 28 февраля 2006 г. N 28-ФЗ "О внесении изменений в главу 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и статью 3 Федерального закона "О внесении изменений в главу 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и о признании утратившими силу отдельных положений актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах".

Закон N 119-ФЗ - Федеральный закон от 22 июля 2005 г. N 119-ФЗ "О внесении изменений в главу 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и о признании утратившими силу отдельных положений актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах".

Закон N 137-ФЗ - Федеральный закон от 27 июля 2006 г. N 137-ФЗ "О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования".

Закон N 175-ФЗ - Федеральный закон от 3 ноября 2006 г. N 175-ФЗ "О внесении изменений в законодательные акты Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона "Об автономных учреждениях", а также в целях уточнения правоспособности государственных и муниципальных учреждений".

Закон N 176-ФЗ - Федеральный закон от 3 ноября 2006 г. N 176-ФЗ "О внесении изменения в статью 149 части второй Налогового кодекса Российской Федерации".

Закон N 276-ФЗ - Федеральный закон от 30 декабря 2006 г. N 276-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона "О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций".

КС РФ - Конституционный Суд РФ.

Методические рекомендации по применению главы 21 НК РФ - Методические рекомендации по применению главы 21 "Налог на добавленную стоимость" Налогового кодекса Российской Федерации (утв. Приказом МНС России от 20.12.2000 N БГ-3-03/447).

Общероссийский классификатор ОК 029-2001 - Общероссийский классификатор видов экономической деятельности ОК 029-2001 (ОКВЭД) (введен в действие Постановлением Госстандарта России от 06.11.2001 N 454-ст).

ПБУ 2/94 - Положение по бухгалтерскому учету "Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство" (утв. Приказом Минфина России от 20.12.1994 N 167).

ПБУ 5/01 - Положение по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" (утв. Приказом Минфина России от 09.06.2001 N 44н).

ПБУ 18/02 - Положение по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль" (утв. Приказом Минфина России от 19.11.2002 N 114н).

ПБУ 19/02 - Положение по бухгалтерскому учету "Учет финансовых вложений" (утв. Приказом Минфина России от 10.12.2002 N 126н).

Перечень продовольственных товаров - Перечень кодов видов продовольственных товаров в соответствии с Общероссийским классификатором продукции, облагаемых налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 10 процентов при реализации (утв. Постановлением Правительства РФ от 31.12.2004 N 908).

План счетов - План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению (утв. Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

Порядок заполнения декларации - Порядок заполнения налоговой декларации по НДС (утв. Приказом Минфина России от 07.11.2006 N 136н).

Постановление N 283 - Постановление Правительства России от 11 мая 2006 г. N 283 "О внесении изменений в Постановление Правительства Российской Федерации от 02.12.2000 N 914".

Постановление N 908 - Постановление Правительства России от 31 декабря 2004 г. N 908 "Об утверждении Перечней кодов видов продовольственных товаров и товаров для детей, облагаемых по налоговой ставке 10 процентов".

Постановление N 914 - Постановление Правительства России от 2 декабря 2000 г. N 914 "Об утверждении Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость".

УСН - упрощенная система налогообложения.

ВВЕДЕНИЕ

Налог на добавленную стоимость (НДС) играет главную роль не только при формировании доходов федерального бюджета, но и при планировании налоговой нагрузки компаний. Поэтому в законодательное регулирование НДС постоянно вносятся изменения, направленные на совершенствование налогового администрирования. Принятые Федеральными законами от 22 июля 2005 г. N N 118-ФЗ и 119-ФЗ, от 28 февраля 2006 г. N 28-ФЗ поправки в гл. 21 НК РФ существенно меняют механизм исчисления и уплаты НДС в бюджет после 1 января 2006 г.

Кроме того, налогоплательщикам предстоит преодолеть трудности переходного периода, связанные с введением новых правил исчисления и налоговых вычетов по НДС, в частности по строительно-монтажным работам для собственного потребления.

Рассмотрен порядок определения налоговой базы при использовании посреднических договоров (комиссии, поручения, агентских), договоров с особым переходом права собственности.

Приведены практические примеры налогообложения при различных вариантах использования в расчетах векселей, зачетов взаимных требований, передаче имущественных прав с учетом новых правил, действующих с 1 января 2007 г.

Приведен анализ действующего с 1 января 2007 г. механизма зачета (возврата) НДС.

В отдельный раздел выделены проблемные аспекты применения льготных ставок НДС (0 и 10%) и новый порядок восстановления "входного" НДС (по недвижимому имуществу, при передаче имущества в уставный капитал, при переходе на специальный налоговый режим и пр.).

Разъясняются правила заполнения дополнительных листов книги покупок и продаж, введенные Постановлением Правительства России от 11 мая 2006 г. N 283.

По всем приведенным примерам отражена позиция Минфина и ФНС России, а также сложившаяся на сегодняшний момент арбитражная практика по наиболее спорным ситуациям.

Глава 1. ПРОБЛЕМНЫЕ АСПЕКТЫ ОСВОБОЖДЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ НДС

§ 1. Освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика

С 1 января 2006 г. Законом N 119-ФЗ внесено позитивное изменение в части определения предельной величины выручки от реализации товаров (работ, услуг) для реализации права на освобождение от исполнения обязанностей плательщика НДС.

В соответствии с новой редакцией п. 1 ст. 145 НК РФ организации и индивидуальные предприниматели имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС, если за три предшествующих последовательных календарных месяца размер выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС не превысил в совокупности 2 млн руб.

По-прежнему исключениями из правила применения права на освобождение от исполнения обязанности налогоплательщика являются следующие операции:

- реализация подакцизных товаров в течение трех последовательных календарных месяцев, предшествующих периоду начала использования права на освобождение. В случае если налогоплательщиком организован отдельный учет объемов реализации подакцизных и неподакцизных товаров, то в части реализации неподакцизных товаров налогоплательщик имеет право получить освобождение от исполнения обязанностей плательщика НДС. Данная точка зрения нашла подтверждение в Определении КС РФ от 10 ноября 2002 г. N 313-О;

- исполнение налогоплательщиком обязанностей, возникающих в связи с ввозом на таможенную территорию Российской Федерации товаров, подлежащих налогообложению в соответствии с пп. 4 п. 1 ст. 146 НК РФ.

Обратите внимание! Освобождение от исполнения обязанностей плательщика НДС означает потерю права на принятие "входного" НДС по приобретенным товарам (работам, услугам) в состав налоговых вычетов. На основании п. 2 ст. 170 НК РФ суммы налога, предъявленные поставщиком, либо фактически уплаченные при ввозе товаров, в том числе основных средств и нематериальных активов, на территорию Российской Федерации, учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг).

Полученное право на освобождение действует в течение 12 последовательных календарных месяцев, и добровольный отказ ст. 145 НК РФ от него не предусмотрен.

В период получения освобождения налогоплательщик оформляет расчетные документы и счета-фактуры с надписью "Без НДС" на основании п. 5 ст. 168 НК РФ.

В случае осуществления налогоплательщиком как освобожденных, так и не освобожденных от уплаты НДС операций (например, реализация подакцизных и неподакцизных товаров), порядок распределения "входного" НДС на подлежащий и не подлежащий налоговому вычету определяется как элемент учетной политики для целей налогообложения.

"Входной" НДС по товарам (работам, услугам), приобретенным и не использованным до получения права на освобождение, предъявленный к вычету в соответствии со ст. ст. 171 и 172 НК РФ, должен быть восстановлен. Согласно п. 8 ст. 145 НК РФ восстановление сумм НДС производится в последнем налоговом периоде перед отправкой уведомления об использовании права на освобождение путем уменьшения налоговых вычетов.

Порядок расчета выручки от реализации товаров (работ, услуг) в целях расчета предельной величины для использования права освобождения от уплаты НДС ст. 145 НК РФ специально не определен. До отмены Методических рекомендаций по применению гл. 21 НК РФ налогоплательщики определяли конкретное "наполнение" выручки от реализации товаров (работ, услуг), исходя из установленного перечня операций.

Выручка, включаемая в расчет предельного лимита для получения права на освобождение от обязанностей плательщика НДС	Выручка (авансовые платежи), не подлежащая включению в расчет предельного лимита для получения права на освобождение от обязанностей плательщика НДС
- от реализации облагаемых товаров (работ, услуг), в том числе по налоговой ставке 0%	- от реализации товаров (работ, услуг) при осуществлении деятельности, подлежащей обложению единым налогом на вмененный доход по определенным видам деятельности
- от реализации не облагаемых	- суммы денежных средств, перечисленные

НДС товаров (работ, услуг), полученной в денежной и (или) натуральной формах, включая оплату ценными бумагами, в том числе от реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория РФ (в соответствии со ст. ст. 147 и 148 НК РФ)	в ст. 162 НК РФ (авансы, средства, полученные в виде санкций за неисполнение или ненадлежащее исполнение договоров (контрактов), предусматривающих переход права собственности на товары (работы, услуги)
	- от реализации товаров (работ, услуг) на безвозмездной основе
	- передача на территории РФ товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету при исчислении налога на прибыль организаций
	- передача на территории РФ товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету при исчислении налога на прибыль организаций
	- выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления
	- ввоз товаров на таможенную территорию РФ
	- операции, не признаваемые объектом обложения НДС в соответствии с п. 2 ст. 146 НК РФ
	- операции, осуществляемые налоговыми агентами в соответствии со ст. 161 НК РФ

Поскольку Методические рекомендации по применению главы 21 НК РФ <1> с 1 января 2006 г. отменены, необходимо использовать общие правила определения выручки от реализации товаров (работ, услуг). В целях исчисления НДС понятие выручки от реализации товаров (работ, услуг) коррелирует с определением налоговой базы.

<1> В Письме Минфина России от 16 июня 2006 г. N 03-06-04-04/24 указано, что налогоплательщики могут использовать Методические рекомендации для защиты собственных интересов.

В соответствии с п. 2 ст. 153 НК РФ (в ред. от 22.07.2005 N 119-ФЗ) при определении налоговой базы выручка от реализации товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав определяется исходя из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав, полученных им в денежной и (или) натуральной формах, включая оплату ценными бумагами. Таким образом, раскрытие понятия "выручка от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав" через налоговую базу несколько шире, чем было предусмотрено Методическими рекомендациями по применению главы 21 НК РФ для целей ст. 145 НК РФ.

На сегодняшний момент официальных разъяснений термина "выручка от реализации товаров (работ, услуг)" в целях расчета предельного размера выручки для получения права на освобождение от обязанностей налогоплательщика НДС нет (за исключением упоминания в Порядке заполнения декларации по НДС <1> операций, которые не включаются в состав выручки).

<1> Утвержден Приказом Минфина России от 7 ноября 2006 г. N 136н.

По мнению автора, в сложившейся ситуации налогоплательщику необходимо прописать порядок определения предельного размера выручки для реализации права на освобождение от исполнения обязанностей уплаты НДС в учетной политике для целей налогообложения.

При проверке соблюдения лимита выручки у многих налогоплательщиков возникает вопрос о необходимости включения в размер выручки полученной предоплаты от покупателей товаров (работ, услуг).

В п. 5 ст. 145 НК РФ установлена зависимость права на пользование освобождением от размера выручки от реализации товаров (работ, услуг). Пунктом 1 Порядка по заполнению декларации по НДС определено, что в выручку от реализации товаров (работ, услуг) не включаются средства, полученные в виде оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг).

Таким образом, полученная от покупателей предоплата не учитывается при расчете лимита для использования права на освобождение от уплаты НДС.

§ 2. Вопросы, не урегулированные налоговым законодательством

Внесенные изменения в ст. 145 НК РФ направлены на снижение налоговой нагрузки организаций и индивидуальных предпринимателей и призваны сократить количество налоговых деклараций, представляемых ежемесячно в налоговые органы.

Вместе с тем при реализации права на получение освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика возникают вопросы, не урегулированные налоговым законодательством. Например, имеет ли право налогоплательщик, претендующий на использование права освобождения от исполнения обязанностей уплаты НДС с 1 января 2006 г., при расчете предельной величины выручки за октябрь - декабрь 2005 г. применять новый лимит - 2 млн руб.? Как рассчитать выручку за последний квартал 2005 г., если налогоплательщик определял в учетной политике момент возникновения налоговой базы "по оплате"?

Статьей 2 Закона N 119-ФЗ не предусмотрена специальная норма для переходных положений в связи с изменением лимита выручки от реализации товаров (работ, услуг) для целей применения ст. 145 НК РФ, что, безусловно, является пробелом в налоговом законодательстве.

По мнению автора, совокупная величина размера выручки за октябрь - декабрь 2005 г. не должна превышать 2 млн руб. (без учета НДС), поскольку никаких переходных моментов для пересчета лимита выручки от реализации товаров (работ, услуг) налоговым законодательством не установлено и новая редакция Закона N 119-ФЗ применяется с 1 января 2006 г.

Предельный размер выручки от реализации товаров (работ, услуг) за IV квартал 2005 г. должен рассчитываться из принятого налогоплательщиком в учетной политике момента возникновения налоговой базы для целей исчисления НДС. Следовательно, лимит выручки от реализации товаров (работ, услуг) должен определяться "по оплате".

Проиллюстрируем изложенный порядок на конкретном примере 1.

Пример 1. Выручка от реализации товаров у ООО "Свобода" составила:

Период 2005 г.	Размер выручки (руб.)	
	"по отгрузке"	"по оплате"
Октябрь	600 000	500 000
Ноябрь	850 000	400 000
Декабрь	1 050 000	1 000 000

ООО "Свобода" определяло в 2005 г. момент возникновения налоговой базы по НДС - "по оплате".

Исходя из вышеприведенных показателей (1 900 000 руб. < 2 000 000 руб.), ООО "Свобода" имеет право на получение освобождения от исполнения обязанностей плательщика НДС с 1 января 2006 г.

Обратите внимание! Для получения права на освобождение от НДС налогоплательщику необходимо провести анализ последствий действия освобождения.

В таблице 1 систематизированы возможные позитивные и негативные последствия, связанные с реализацией права на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС.

Таблица 1

Последствия, связанные с реализацией права на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС

Положительные моменты	Отрицательные моменты
<p>- снижение налогового бремени; - отсутствие обязанности представления налоговой декларации по НДС (Решение ВАС РФ от 13 февраля 2003 г. N 10462/02)</p>	<p>- потеря права на налоговый вычет "входного" НДС у контрагентов, применяющих общую систему налогообложения; - трудоемкость раздельного учета (при осуществлении операций, в отношении которых уплачивается ЕНВД, либо при реализации подакцизных и неподакцизных товаров); - при выставлении покупателю счета-фактуры с выделенной суммой НДС возникает обязанность начисления и уплаты НДС в бюджет. Но при этом у налогоплательщика отсутствует возможность принятия "входного" НДС к налоговому вычету</p>

§ 3. Утрата права на освобождение от НДС

Утратить право на освобождение от исполнения обязанностей уплаты НДС налогоплательщик может в случаях, определенных п. п. 4 и 5 ст. 145 НК РФ. Систематизируем перечень таких ситуаций в таблице 2.

Таблица 2

Ситуации и последствия утраты права на освобождение от НДС

Событие, с наступлением которого налогоплательщик утрачивает право на освобождение от уплаты НДС	Последствия для налогоплательщика
<p>Если налогоплательщики, использовавшие право на освобождение, по истечении 12 календарных месяцев не представили в срок до 20-го числа следующего месяца документы, подтверждающие, что в течение указанного срока освобождения сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС за каждые три последовательных календарных месяца в совокупности не превышала 2 млн руб., и уведомление о продлении использования права на освобождение в течение последующих 12 календарных месяцев или об отказе от использования данного права</p>	<p>Сумма НДС подлежит восстановлению и уплате в бюджет в установленном порядке. Кроме того, с налогоплательщика взыскиваются налоговые санкции и пени за весь период, в котором он пользовался правом на освобождение</p>
<p>Если сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога за каждые три последовательных календарных месяца превысит</p>	<p>Налогоплательщики утрачивают право на освобождение до окончания периода освобождения начиная с 1-го числа месяца, в котором</p>

2 млн руб.	появилось хотя бы одно из указанных обстоятельств, и они обязаны исчислить и уплатить налог в общеустановленном порядке.
Если налогоплательщики реализуют подакцизные товары без организации раздельного учета подакцизных и неподакцизных товаров (по всей деятельности, включая операции, переведенные на уплату ЕНВД)	Суммы "входного" НДС, предъявленные по товарам (работам, услугам), приобретенным налогоплательщиком, утратившим право на освобождение в соответствии со ст. 145 НК РФ, до утраты указанного права и использованным налогоплательщиком после утраты им этого права, при осуществлении операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с гл. 21 НК РФ, принимаются к вычету в порядке, установленном ст. ст. 171 и 172 НК РФ

Проиллюстрируем этот порядок на конкретном примере 2.

Пример 2. ООО "Неволя" использует право на освобождение от исполнения обязанностей плательщика НДС с 1 января 2007 г. В течение периода освобождения выручка от реализации товаров у ООО "Неволя" составила:

Период 2007 г.	Размер выручки, в руб.
Январь	600 000
Февраль	850 000
Март	100 000
Апрель	600 000
Май	900 000
Июнь	1 600 000
Июль	200 000

Поскольку с апреля по июнь 2007 г. выручка от реализации товаров превысила 2 млн руб. (3,1 млн руб. > 2 млн руб.), то ООО "Неволя" с 1 июня по 31 декабря 2007 г. утрачивает право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика в соответствии со ст. 145 НК РФ. Поэтому ООО "Неволя" должно представить в ИФНС налоговую декларацию по НДС за июнь 2007 г. и в срок до 20 июля 2007 г. уплатить сумму НДС в бюджет.

Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, уплачивается либо за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации после уплаты налога на прибыль, либо за счет средств покупателей товаров (работ, услуг) в случае произведенной ими доплаты на сумму налога.

Подобную позицию поддерживают специалисты финансового ведомства (Письмо Минфина России от 29.05.2001 N 04-03-11/89).

При этом суммы "входного" НДС, предъявленные по товарам, приобретенным ООО "Неволя" до утраты права на освобождение от уплаты НДС в соответствии со ст. 145 НК РФ и использованным ею после утраты такого права при осуществлении операций, признаваемых объектами налогообложения по НДС, принимаются к вычету на основании абз. 2 п. 8 ст. 145 НК РФ в порядке, установленном ст. ст. 171 и 172 НК РФ. Это означает, что ООО "Неволя" имеет право на применение налогового вычета "входного" НДС по предъявленным поставщиками счетам-фактурам в периоде утраты права на освобождение, то есть с 1 июня 2007 г.

Обратите внимание! Реализовать право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика ООО "Неволя" может только со следующего года (при условии соблюдения ограничивающих факторов, установленных ст. 145 НК РФ).

Глава 2. НАЛОГОВАЯ БАЗА И ВЫЧЕТЫ ПРИ ВЫПОЛНЕНИИ СМР ДЛЯ СОБСТВЕННОГО ПОТРЕБЛЕНИЯ

В связи с изменениями, внесенными в часть вторую Налогового кодекса РФ Законом N 119-ФЗ, с 1 января 2006 г. порядок исчисления и уплаты НДС всеми налогоплательщиками претерпел значительные изменения. В частности, введен ускоренный порядок возмещения НДС по строительству, осуществленному как собственными силами, так и подрядными организациями.

"Входной" НДС, предъявленный подрядными организациями, а также продавцами материалов, работ, приобретенных для выполнения строительства, можно принимать к вычету на общих основаниях - при принятии товаров (работ, услуг) к учету, наличии счетов-фактур и использовании объекта строительства в деятельности, облагаемой НДС.

Кроме того, в ст. ст. 2 и 3 Закона N 119-ФЗ предусмотрен переходный период - особый порядок возмещения НДС, который не был принят к вычету до 1 января 2006 г.

Приведем один из самых сложных механизмов перехода на новый порядок исчисления и вычетов НДС в части строительно-монтажных работ для собственного потребления (СМР) (схема 1).

Налогообложение СМР для собственного потребления, выполненных после 1 января 2006 г.



Схема 1

Проиллюстрируем это на примерах и резюмирующих таблицах по каждому блоку операций.

В целях экономии времени налогоплательщика выполненные строительно-монтажные работы (СМР) разбиты на соответствующие блоки (А, В, С). Выбрав актуальный для себя блок, представленный на схеме, налогоплательщик может перейти к анализу нового порядка исчисления и вычетов НДС именно с него.

§ 1. Налоговая база и вычеты при хозяйственном способе строительства

Рассмотрим порядок исчисления и принятия НДС к вычету по СМР, выполненным хозяйственным способом (Блок А).

С 1 января 2006 г. при выполнении СМР для собственного потребления, то есть хозяйственным способом, применяется следующий порядок исчисления НДС:

- НДС со стоимости СМР начисляется в последний день каждого месяца (квартала) (в зависимости от применяемого налогоплательщиком налогового периода). При этом стоимость выполненных работ определяется исходя из всех фактических расходов налогоплательщика на их выполнение в этом месяце (квартале) (ст. ст. 159, 167 НК РФ). Факт осуществления и размер таких расходов подтверждается актами списания материалов на строительство, требованиями-накладными, ведомостями начисления амортизации, расчетно-платежными ведомостями и прочими оправдательными документами учета;

- вычет сумм НДС, исчисленных со стоимости СМР, выполняемых хозяйственным способом, производится в месяце (квартале) уплаты данных сумм в бюджет (на практике, как правило, в следующем месяце за месяцем начисления НДС) (п. 5 ст. 172 НК РФ);

- вычет сумм НДС, предъявленных поставщиками товаров (работ, услуг), приобретенных для выполнения СМР, производится ежемесячно (ежеквартально) при наличии первичных документов о принятии их к учету и счета-фактуры (п. 1 ст. 172 НК РФ).

Рассмотрим новый порядок исчисления и вычетов НДС на конкретном примере 3.

Пример 3. ООО "Мастер на все руки" выполнило строительно-монтажные работы собственными силами в марте 2007 г. общей сметной стоимостью 314 667 руб.

В марте 2007 г.:

Дебет 10-8 Кредит 60

- 250 000 руб. - приняты к учету строительные материалы, приобретенные для выполнения СМР;

Дебет 19-4 Кредит 60

- 45 000 руб. (250 000 руб. x 18%) - отражена сумма НДС по приобретенным материалам;

Дебет 68 Кредит 19-4

- 45 000 руб. - принята к вычету сумма НДС по приобретенным материалам;

Дебет 08-3 Кредит 10-8

- 250 000 руб. - списана стоимость строительных материалов, использованных для выполнения СМР хозяйственным способом;

Дебет 08-3 Кредит 70, 69, 02 и др.

- 64 667 руб. (314 667 - 250 000) - отражены расходы на выполнение СМР (без учета стоимости материалов);

Дебет 19-5 Кредит 68

- 56 641 руб. (314 667 руб. x 18%) - начислен НДС на стоимость выполненных СМР (с учетом стоимости использованных строительных материалов).

В апреле 2007 г. после уплаты в бюджет НДС, причитающегося к уплате по налоговой декларации за март 2007 г. <1>:

Дебет 68 Кредит 19-5

- 56 641 руб. - принят к вычету НДС, начисленный и уплаченный в бюджет со стоимости выполненных СМР.

<1> В соответствии с Письмом Минфина России от 3 июля 2006 г. N 03-04-10/09 суммы НДС по СМР для собственного потребления принимаются к вычету только после отражения этих сумм в декларации и их фактической уплаты в бюджет.

§ 2. Проблемные вопросы, связанные с понятием "выполнение СМР для собственного потребления"

В силу пп. 3 п. 1 ст. 146 НК РФ выполнение СМР для собственного потребления является объектом налогообложения НДС.

Поскольку законодательство о налогах и сборах не раскрывает понятие "выполнение строительного-монтажных работ для собственного потребления", то в соответствии с п. 1 ст. 11 НК РФ это понятие следует использовать в том значении, в котором оно применяется в иных отраслях законодательства.

Согласно п. п. 2.1, 2.3 Положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций <1>, а также Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и

Инструкции по его применению (утв. Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н) учет долгосрочных инвестиций ведется на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы" по фактическим расходам. Расходы на строительство учитываются в составе незавершенного строительства до ввода объекта в эксплуатацию (п. 7 ПБУ 2/94).

<1> Письмо Минфина России от 30 декабря 1993 г. N 160 "Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций".

Перечень работ, входящий в состав строительно-монтажных работ, приведен в Общероссийском классификаторе видов экономической деятельности ОК 029-2001. В подавляющем большинстве указанные работы связаны со строительством объектов и монтажом строительных элементов и конструкций. Классификация видов деятельности по установке и монтажу строительных элементов и оборудования, необходимых для эксплуатации зданий, осуществляется по группировке 45 "Строительство".

Так, разд. 45.3 "Монтаж инженерного оборудования зданий и сооружений" подраздел 45.31 "Производство электромонтажных работ" включает в себя следующие виды работ:

- монтаж в зданиях и других строительных объектах;
- электропроводов, электроарматуры и электроприборов;
- систем электросвязи;
- систем электрического отопления;
- радио- и телевизионных антенн;
- систем пожарной сигнализации;
- систем противовзломной (охранной) сигнализации;
- лифтов и эскалаторов;
- молниеотводов и т.п.

Эта группировка не включает:

- монтаж электрооборудования на электростанциях;
- монтаж испытательного оборудования;
- ремонт и техническое обслуживание лифтов и эскалаторов.

Подраздел 45.34 "Монтаж прочего инженерного оборудования" включает:

- монтаж систем освещения и сигнализации для автомобильных дорог, железных дорог, аэродромов и портов, производство прочих электромонтажных работ, не включенных в другие группировки;

- монтаж в зданиях и других строительных объектах арматуры и оборудования, не включенных в другие группировки.

Эта группировка также включает:

- установку оград, защитных ограждений и тому подобного из различных материалов во дворах, вокруг частных домов, промышленных предприятий и т.п.;

- установку ставней, навесов и т.п.

Эта группировка не включает:

- монтаж систем управления и безопасности движения на железных дорогах.

Как показывают результаты аудиторских проверок, при осуществлении монтажа (сборки) оборудования, изготовлении хозяйственного инвентаря налогоплательщики исчисляют со стоимости выполненных работ собственными силами НДС, полагая, что речь идет о выполнении СМР для собственного потребления.

Рассмотрим на примере наиболее часто встречающиеся на производственных предприятиях виды работ, ошибочно классифицируемые налогоплательщиками как СМР для собственного потребления (пример 4).

Пример 4. В бухгалтерском учете ОАО "Металлургический завод" отражены следующие операции по счету 08 "Вложения во внеоборотные активы" за март 2007 г.:

Станок токарно-винторезный:

Дебет 08 Кредит 60

- 4 121 666,66 руб. - принят к учету токарно-винторезный станок;

Дебет 08 Кредит 60

- 145 060,81 руб. - отражена стоимость подрядных работ по установке станка;

Дебет 08 Кредит 60

- 5228,41 руб. - отражена стоимость услуг по оформлению документации;

Дебет 08 Кредит 60

- 154 209,43 руб. - отражена стоимость выполненных работ отделом капитального строительства (ОКС);

Дебет 08 Кредит 71

- 25 867 руб. - учтены командировочные расходы;

Дебет 01 Кредит 08
- 4 452 032,31 руб. - введен в эксплуатацию токарно-винторезный станок.
Прокладка телефонной линии:
Дебет 08 Кредит 60
- 124 695 руб. - отражена стоимость подрядных работ по прокладке телефонной линии;
Дебет 08 Кредит 60
- 10 485,50 руб. - отражена стоимость выполненных работ отделом капитального строительства (ОКС);
Дебет 01 Кредит 08
- 135 180,50 руб. - введено в эксплуатацию оборудование.
Сеть корпоративная вычислительная:
Дебет 08 Кредит 60
- 199 084,95 руб. - отражена стоимость подрядных работ;
Дебет 08 Кредит 60
- 870,3 руб. - отражена стоимость выполненных работ отделом капитального строительства (ОКС);
Дебет 01 Кредит 08
- 199 955,25 руб. - введено в эксплуатацию оборудование.
В состав расходов ОКС ОАО "Металлургический завод" входят следующие элементы затрат:
- заработная плата рабочих;
- ЕСН;
- амортизация складов;
- содержание автотранспорта;
- междугородние телефонные переговоры;
- переплет документов.
Вышеперечисленные затраты ОКСа суммируются и ежемесячно распределяются на объекты строительства пропорционально стоимости выполненных работ текущего месяца.
Согласно Общероссийскому классификатору видов экономической деятельности ОК 029-2001 вышеперечисленные работы не относятся к СМР, следовательно, не формируют налогооблагаемую базу по НДС.
Обратите внимание! Монтаж оборудования вне строительных работ под определение "строительно-монтажные работы" не подпадает.
Таким образом, у ОАО "Металлургический завод" отсутствует обязанность исчисления НДС со стоимости затрат ОКСа.

Выясним, нужно ли исчислять НДС при изготовлении объектов основных средств собственными силами?

Если основные средства изготавливаются не в результате строительно-монтажных работ, то объекта обложения НДС в виде стоимости выполненных СМР для собственного потребления не возникает.

Так, рассматривая кассационную жалобу налогоплательщика в части обязанности начисления НДС на стоимость выполненных работ по изготовлению вагончиков и шкафчиков для рабочих, ФАС Северо-Западного округа в Постановлении от 13 июня 2006 г. N А26-11042/2005-217 отметил, что в соответствии с пп. 3 п. 1 ст. 146 НК РФ объектом обложения налогом на добавленную стоимость являются операции по выполнению строительно-монтажных работ для собственного потребления. В налоговом законодательстве отсутствует определение понятия "строительно-монтажные работы". Перечень видов строительно-монтажных работ приведен в Инструкции по заполнению форм федерального государственного статистического наблюдения по капитальному строительству, утвержденной Постановлением Госкомстата России от 3 октября 1996 г. N 123. Применительно к данному перечню можно сделать вывод, что налогоплательщиком при изготовлении вагончиков и шкафчиков не осуществлялись строительно-монтажные работы.

В силу пп. 2 п. 1 ст. 146 НК РФ в целях гл. 21 Кодекса (работ, услуг) объектом обложения налогом на добавленную стоимость (и реализацией товаров) признается передача на территории РФ товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций. Расходы по изготовлению вагончиков и шкафчиков для рабочих должны приниматься к вычету при исчислении налога на прибыль в соответствии с пп. 7 п. 1 ст. 264, ст. 252 НК РФ.

Порядок принятия НДС к вычету по материалам, работам и услугам, использованным при изготовлении основных средств собственными силами, специально в гл. 21 НК РФ не рассматривается.

По мнению автора, поскольку изготовление основных средств собственными силами для производственных нужд не является объектом обложения НДС (по причине отсутствия СМР для

собственного потребления), то "входной" НДС по приобретенным материалам (работам, услугам), использованным при изготовлении основных средств, принимается к вычету в общеустановленном порядке, то есть при соблюдении условий, предусмотренных п. 2 ст. 171 и п. 1 ст. 172 НК РФ.

Постановление ФАС Уральского округа от 22 февраля 2005 г. N Ф09-587/05-АК подтверждает правомерность подобного подхода: "...материалами выездной налоговой проверки установлено, что общество приобрело в 2002 и 2003 гг. основные средства, которые были оплачены и поставлены на учет, но в эксплуатацию не введены. Кроме того, в 2002 и 2003 гг. налогоплательщиком изготовлены контейнеры для собственных нужд, которые приняты на учет как основные средства. Таким образом, заявитель обоснованно применил налоговый вычет по НДС в общем порядке, в том числе по НДС, уплаченному поставщикам за материалы, использованные для изготовления контейнеров.

Ссылка налогового органа на необходимость применения к данным правоотношениям п. 5 ст. 172 НК РФ и предъявления налога к вычету после того, как основные средства введены в эксплуатацию, подлежит отклонению в связи с тем, что указанная норма устанавливает порядок применения вычета по суммам налога, предъявленным налогоплательщику подрядными организациями (заказчиками-застройщиками), либо по товарам, приобретенным для выполнения строительно-монтажных работ".

Отвечая на вопрос налогоплательщика о налогообложении НДС затрат по изготовлению собственными силами нестандартизированного оборудования, представители финансового ведомства <1> отметили, что "...если расходы по изготовлению нестандартизированного оборудования собственными силами принимаются к вычету при исчислении налога на прибыль организаций, то передача такого оборудования для собственных нужд объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость не является" (пример 5).

<1> Письмо Минфина России от 13 апреля 2006 г. N 03-04-11/65.

Пример 5. В ремонтном цехе ОАО "Завод агрегатов" изготовлены тележки грузоподъемностью 15 т с аккумуляторным приводом Т-99973.

В учете ОАО "Завод агрегатов" отражены следующие бухгалтерские записи:

В апреле 2007 г.:

Дебет 10-8 Кредит 60

- 50 000 руб. - приняты к учету строительные материалы, приобретенные для изготовления тележки;

Дебет 19-4 Кредит 60

- 9000 руб. (50 000 руб. x 18%) - отражена сумма НДС по приобретенным материалам;

Дебет 68 Кредит 19-4

- 9000 руб. - принята к вычету сумма НДС по приобретенным материалам;

Дебет 23 Кредит 10-8

- 50 000 руб. - списана стоимость строительных материалов, использованных ремонтным цехом для изготовления тележек;

Дебет 23 Кредит 70, 69, 02 и др.

- 5000 руб. - отражены расходы ремонтного цеха, связанные с изготовлением тележек;

Дебет 08-3 Кредит 23

- 55 000 руб. - учтены в составе капитальных вложений затраты, связанные с изготовлением тележек.

Таким образом, со стоимости выполненных работ собственными силами НДС не начисляется.

§ 3. Переходный период

В связи с изменившимся порядком исчисления НДС со стоимости СМР, выполненных хозяйственным способом, налогоплательщикам, не завершившим строительство до 1 января 2006 г., необходимо учитывать ряд переходных моментов, которые закреплены в п. п. 3 - 6 ст. 3 Закона N 119-ФЗ (в ред. Закона N 28-ФЗ).

Для этого необходимо:

- разделить весь объем выполненных СМР на 2 группы: выполненные до 1 января 2005 г. и выполненные с 1 января 2005 г. по 31 декабря 2005 г.;

- определить по каждой группе фактические расходы на выполнение СМР;

- определить сумму НДС, предъявленную поставщиками товаров (работ, услуг), приобретенных для строительства.

Рассмотрим порядок исчисления НДС и применения вычетов по каждой группе выполненных СМР на конкретных примерах (примеры 6, 7).

1. СМР выполнены с 1 января по 31 декабря 2005 г.

Пример 6. ООО "Гвоздодер" выполнило строительные-монтажные работы собственными силами в марте 2005 г. общей сметной стоимостью 314 667 руб.

В марте 2005 г.:

Дебет 10-8 Кредит 60

- 250 000 руб. - приняты к учету строительные материалы, приобретенные для выполнения

СМР;

Дебет 19-4 Кредит 60

- 45 000 руб. (250 000 руб. x 18%) - отражена сумма НДС по приобретенным материалам;

Дебет 60 Кредит 51

- 295 000 руб. - произведена оплата поставщику строительных материалов;

Дебет 08-3 Кредит 10-8

- 250 000 руб. - списана стоимость строительных материалов, использованных для выполнения СМР хозяйственным способом;

Дебет 08-3 Кредит 70, 69, 02 и др.

- 64 667 руб. (314 667 - 250 000) - отражены расходы на выполнение СМР (без учета стоимости материалов).

31 декабря 2005 г.:

Дебет 19-5 Кредит 68

- 56 641 руб. (314 667 руб. x 18%) - начислен НДС на стоимость выполненных СМР (с учетом стоимости строительных материалов, использованных при выполнении СМР);

Дебет 68 Кредит 19-4

- 45 000 руб. - принята к вычету сумма НДС по приобретенным материалам.

В январе 2006 г. после уплаты в бюджет суммы НДС, причитающегося к уплате по налоговой декларации за декабрь 2005 г.:

Дебет 68 Кредит 19-5

- 56 641 руб. - принят к вычету НДС, начисленный и уплаченный в бюджет со стоимости выполненных СМР.

2. СМР выполнены до 1 января 2005 г.

Пример 7. В марте 2004 г. ООО "Рубанок" выполнило собственными силами строительные-монтажные работы общей сметной стоимостью 2 200 000 руб. Построенный объект введен в эксплуатацию в марте 2007 г.

В марте 2004 г.:

Дебет 10-8 Кредит 60

- 1 000 000 руб. - приняты к учету строительные материалы, приобретенные для выполнения

СМР;

Дебет 19-4 Кредит 60

- 180 000 руб. (1 000 000 руб. x 18%) - отражена сумма НДС по приобретенным материалам;

Дебет 60 Кредит 51

- 1 180 000 руб. - произведена оплата поставщику строительных материалов;

Дебет 08-3 Кредит 10-8

- 1 000 000 руб. - списана стоимость строительных материалов, использованных для выполнения СМР хозяйственным способом;

Дебет 08-3 Кредит 70, 69, 02 и др.

- 1 200 000 руб. (2 200 000 - 1 000 000) - отражены расходы на выполнение СМР (без учета стоимости материалов).

В марте 2007 г. при принятии на учет объекта, законченного капитальным строительством:

Дебет 19-5 Кредит 68

- 396 000 руб. (2 200 000 руб. x 18%) - начислен НДС на стоимость выполненных СМР (с учетом стоимости строительных материалов, использованных при выполнении СМР);

Дебет 68 Кредит 19-4

- 180 000 руб. - принята к вычету сумма НДС по приобретенным материалам, использованным при строительстве хозяйственным способом в 2004 г. <1>.

<1> Федеральным законом от 28 февраля 2006 г. N 28-ФЗ (вступил в силу с 1 мая 2006 г., но распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2006 г.) внесены изменения, согласно которым для принятия указанных сумм НДС в состав налоговых вычетов они должны быть уплачены поставщикам. Правомочность подобного требования рассмотрена в § д "Новые правила при подрядном способе строительства".

В апреле 2007 г. после уплаты в бюджет суммы НДС, причитающегося к уплате по налоговой декларации за март 2007 г.:

Дебет 68 Кредит 19-5

- 396 000 руб. - принят к вычету НДС, начисленный и уплаченный в бюджет со стоимости выполненных СМР.

Рассмотрим ситуацию, когда организация осуществляет деятельность, переведенную на уплату ЕНВД, и при этом осуществляет собственными силами строительство объекта основного средства. Построенное здание изначально предназначено для использования в деятельности, облагаемой ЕНВД. Возникает ли у налогоплательщика НДС налоговая база в части выполненных строительно-монтажных работ для собственного потребления?

Согласно пп. 3 п. 1 ст. 146 НК РФ операции по выполнению СМР для собственного потребления признаются объектом обложения НДС. При этом в соответствии с п. 2 ст. 159 НК РФ налоговая база по НДС определяется как стоимость выполненных работ, исчисленная исходя из фактических расходов налогоплательщика на их выполнение.

Пунктом 4 ст. 346.26 НК РФ определено, что организации, переведенные на уплату ЕНВД, не являются плательщиками НДС. Представителями финансового ведомства разъяснено, что организации, являющиеся налогоплательщиками ЕНВД, не признаются плательщиками НДС только в части операций, осуществляемых в рамках предпринимательской деятельности, облагаемой ЕНВД (Письма Минфина России от 08.12.2004 N 03-04-11/222, от 26.10.2006 N 03-04-10/16). При этом перечнем видов предпринимательской деятельности, в отношении которых может применяться система налогообложения в виде ЕНВД, установленным п. 2 ст. 346.26, выполнение строительно-монтажных работ не предусмотрено.

Исходя из этого, при проведении собственными силами строительства и (или) реконструкции объекта основного средства, предназначенного для осуществления вида деятельности, по которой организация является плательщиком ЕНВД, ей следует в общеустановленном порядке исчислить и уплатить в бюджет НДС. Начисленный со стоимости СМР налог вычетов не подлежит, поскольку объект предназначен к использованию в операциях, не облагаемых НДС. При этом "входной" НДС, предъявленный поставщиками и подрядчиками при проведении указанных работ, принимается к вычету в общеустановленном порядке.

Таким образом, сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет по СМР для собственного потребления организацией, переведенной на уплату ЕНВД, определяется как разница между суммой налога, исчисленной исходя из стоимости выполненных строительно-монтажных работ, и суммой налога, предъявленной по товарам (работам, услугам), приобретенным для выполнения этих работ. То есть, по мнению Минфина России, при строительстве объекта основного средства хозяйственным способом у налогоплательщика возникает объект обложения НДС в виде строительно-монтажных работ, выполненных для собственного потребления, несмотря на то что он будет использоваться в деятельности, переведенной на уплату ЕНВД.

По мнению автора, позиция Минфина России неправомерна и не соответствует действующему законодательству. Так, в приведенных Письмах указывается, что установленным п. 2 ст. 346.26 НК РФ перечнем видов предпринимательской деятельности, в отношении которых может применяться система налогообложения в виде ЕНВД, выполнение строительно-монтажных работ не предусмотрено, соответственно, эти работы не подпадают под ЕНВД.

Однако данное утверждение вызывает сомнение, ведь операции по строительству объектов для собственных нужд не являются ведением предпринимательской деятельности. А в соответствии со ст. 2 ГК РФ предпринимательской является самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг. Получение прибыли неизменно связано с операциями по реализации товаров (работ, услуг) на сторону.

На уплату ЕНВД переводится или не переводится вид деятельности в целом. Кроме того, система налогообложения в виде ЕНВД не основывается на отдельных операциях налогоплательщика и не учитывает того, что по другим налогам такие операции внутри какого-либо вида деятельности могут быть объектом налогообложения этими налогами.

Более того, п. 4 ст. 346.26 НК РФ определено, что "организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся налогоплательщиками единого налога, не признаются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость (в отношении операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с главой 21 настоящего Кодекса, осуществляемых в рамках предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом), за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в соответствии с настоящим Кодексом при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации".

По мнению автора, из данной формулировки четко следует, что в случае, когда организация осуществляет операцию, признаваемую объектом налогообложения в соответствии с гл. 21 НК РФ (выполнение СМР для собственного потребления), но осуществляемую в рамках

предпринимательской деятельности, облагаемой ЕНВД (в рассматриваемой ситуации СМР выполняются для осуществления розничной торговли с использованием строящегося объекта), то организация не является по этой операции плательщиком НДС.

Обратите внимание! Устойчивая арбитражная практика по данному вопросу пока не сложилась (за исключением единственного Постановления ФАС Северо-Западного округа от 30.06.2005 N А66-11961/2004, в котором отмечено, что "...поскольку строительные работы в п. 2 ст. 346.26 НК РФ не упомянуты, в отношении таких работ применяется общеустановленный режим налогообложения"), поэтому трудно предугадать, какую в настоящий момент позицию в случае спора поддержит суд.

Внесенные изменения в ст. 32 НК РФ в части обязанности налоговых органов руководствоваться разъяснениями Минфина России вступили в силу после 1 января 2007 г. Таким образом, игнорирование позиции Минфина России в этом вопросе может повлечь за собой налоговые риски.

Проиллюстрируем на конкретном примере порядок исчисления НДС у организаций, переведенных на уплату ЕНВД и осуществляющих собственными силами СМР, исходя из позиции Минфина России (пример 8).

Пример 8. ООО "Эх, прокачу" в 2007 г. осуществляет деятельность по хранению автотранспортных средств на стоянке. Решением Челябинской городской Думы от 28 ноября 2006 г. N 17/3 "О системе налогообложения в виде ЕНВД для отдельных видов деятельности" в отношении оказания услуг по хранению автотранспортных средств на платных стоянках применяется система в виде уплаты ЕНВД.

В марте 2007 г. ООО "Эх, прокачу" выполнило собственными силами строительно-монтажные работы в виде пристройки к автостоянке общей сметной стоимостью 200 000 руб.:

В марте 2007 г.:

Дебет 10-8 Кредит 60

- 150 000 руб. - приняты к учету строительные материалы, приобретенные для выполнения СМР;

Дебет 19-3 Кредит 60

- 27 000 руб. (150 000 руб. x 18%) - отражена сумма НДС по приобретенным материалам;

Дебет 68 Кредит 19-3

- 27 000 руб. - принята к вычету сумма НДС по приобретенным материалам;

Дебет 08-3 Кредит 10-8

- 150 000 руб. - списана стоимость строительных материалов, использованных для выполнения СМР хозяйственным способом;

Дебет 08-3 Кредит 70, 69, 02 и др.

- 50 000 руб. (200 000 - 150 000) - отражены расходы на выполнение СМР (без учета стоимости материалов);

Дебет 19-4 Кредит 68

- 36 000 руб. (200 000 руб. x 18%) - начислен НДС на стоимость выполненных СМР (с учетом стоимости использованных строительных материалов);

Дебет 08-3 Кредит 19-4

- 36 000 руб. - невозмещенная сумма НДС учтена в стоимости построенного объекта;

Дебет 68 Кредит 51

- 9000 руб. (36 000 - 27 000) - перечислена сумма НДС в федеральный бюджет.

Сумма "входного" НДС принимается к вычету (п. 2 ст. 171 НК РФ, п. 1 ст. 172 НК РФ), поскольку материалы используются для операций, облагаемых НДС на основании пп. 3 п. 1 ст. 146 НК РФ.

В то же время сумма НДС, исчисленная со стоимости выполненных СМР, к вычету не принимается, поскольку построенный объект будет использоваться для операций, не облагаемых НДС (для оказания услуг по хранению автомобилей). В нашем примере НДС в размере 36 000 руб. относится на удорожание стоимости построенного объекта (п. 4 ст. 170 НК РФ).

§ 4. Неурегулированные проблемы

В каком порядке принимается к вычету НДС, уплаченный по товарам (работам, услугам), приобретенным налогоплательщиком в 2005 г. для выполнения строительно-монтажных работ, после 1 января 2006 г.?

Закон N 119-ФЗ, регулирующий переходные моменты исчисления и принятия НДС к вычету, не распространяется на приобретенные в 2005 г. товары (работы, услуги) для выполнения СМР после 1 января 2006 г. Но "поскольку ст. 3 Закона особый порядок применения налоговых вычетов по таким товарам (работам, услугам) не установлен, указанные суммы налога подлежат вычетам в порядке, установленном п. 5 ст. 172 гл. 21 "Налог на добавленную стоимость" Кодекса до введения

в действие Закона, то есть по мере постановки на учет соответствующих объектов, завершённых капитальным строительством или при реализации объекта незавершённого капитального строительства, на основании счетов-фактур и документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога" (Письмо Минфина России от 16.01.2006 N 03-04-15/01). Аналогичного мнения придерживается и ФНС России.

Как видно из приведенного Письма, Минфин России соотносит вычет "входного" НДС по товарам (работам, услугам) со временем их приобретения.

Пунктами 1 и 2 ст. 3 Закона N 119-ФЗ установлены общие правила применения налоговых вычетов по СМР, выполненным подрядным способом и не завершённым по состоянию на 1 января 2006 г., но данным Законом не регламентируется порядок применения налоговых вычетов по НДС в части завершённых до 1 января 2006 г. строительно-монтажных работ (пример 9).

В случае завершения подрядных работ в декабре 2005 г. при вводе в эксплуатацию объекта недвижимости после 1 января 2006 г. налоговые органы <1> предлагают руководствоваться порядком, установленным п. 5 ст. 172 НК РФ, в редакции, действовавшей до вступления в силу Закона N 119-ФЗ (то есть до 1 января 2006 г.).

<1> Пункт 3 Письма ФНС России от 18 октября 2006 г. N ШТ-6-03/1014@.

Пример 9. В декабре 2005 г. были завершены строительно-монтажные работы, выполненные подрядной организацией для ЗАО "Переходник". Согласно справке о стоимости выполненных работ и затрат по форме N КС-3 общая сметная стоимость составила 314 667 руб. (в том числе НДС - 48 000 руб.). Выполненные подрядчиком работы оплачены в полном объеме в декабре 2005 г.

Завершённый капитальным строительством объект введен в эксплуатацию в январе 2006 г.:

В декабре 2005 г.:

Дебет 08-3 Кредит 60

- 266 667 руб. - приняты от подрядчика выполненные строительные работы;

Дебет 19-4 Кредит 60

- 48 000 руб. (266 667 руб. x 18%) - отражена сумма НДС по выполненным работам.

В январе 2006 г.:

Дебет 01 Кредит 08-3

- 266 667 руб. - построенный объект введен в эксплуатацию.

В феврале 2006 г.:

Дебет 68 Кредит 19-4

- 48 000 руб. - принят к вычету оплаченный НДС по подрядным работам, выполненным в 2005 г.

Таким образом, суммы "входного" НДС ЗАО "Переходник" сможет принять в состав налоговых вычетов только с момента начала амортизации по недвижимому объекту в налоговом учете, то есть в феврале 2006 г.

Систематизируем вышеизложенные правила в таблице 3.

Таблица 3

Порядок исчисления и принятия НДС в состав налоговых вычетов по СМР, выполненным хозяйственным способом

Объем СМР, выполненных организацией в период:	Момент исчисления суммы НДС по СМР, выполненным хозяйственным способом	Момент вычета суммы НДС по СМР, выполненным хозяйственным способом	Момент вычета суммы НДС, предъявленной поставщиками материалов, работ, услуг	Факт оплаты суммы НДС, предъявленной поставщиками материалов, работ, услуг
До 1 января 2005 г.	В месяце (квартале) ввода объекта в эксплуатацию. Уплачивается в бюджет не позднее 20-го числа месяца, следующего	В месяце (квартале), следующем за месяцем (кварталом) ввода объекта в эксплуатацию, и не ранее уплаты НДС	В месяце (квартале) ввода объекта в эксплуатацию	До введения Закона N 28-ФЗ <1> фактическая уплата налога не имела значения

	за месяцем (кварталом) ввода объекта в эксплуатацию	со стоимости выполненных строительно- монтажных работ в бюджет		
С 1 января 2005 по 31 декабря 2005 г. включительно	31 декабря 2005 г. Сумма НДС уплачивается в бюджет не позднее 20 января 2006 г.	В первом налоговом периоде 2006 г. (январь или I кв. 2006 г.) при условии уплаты суммы НДС в бюджет	31 декабря 2005 г.	Вычет применяется при условии оплаты налога поставщикам в составе цены товара (работы, услуги)
После 1 января 2006 г.	В последний день каждого месяца (квартала). При этом стоимость выполненных работ определяется исходя из фактических расходов налогоплательщика на их выполнение в этом месяце (квартале)	В месяце (квартале) уплаты исчисленной суммы НДС в бюджет	Ежемесячно (ежеквартально) при наличии первичных документов о принятии СМР к учету и счета-фактуры	Факт оплаты не имеет значения

 <1> Закон N 28-ФЗ вступает в силу с 1 мая 2006 г., но распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2006 г. (См. комментарии в части обоснованности применения "задним" числом норм, ухудшающих положение налогоплательщика.)

§ 5. Налоговая база и вычеты при подрядном способе строительства

Рассмотрим порядок принятия НДС в состав налоговых вычетов по СМР, выполненным силами подрядных организаций (Блок В).

С 1 января 2006 г. НДС, предъявленный подрядчиком при строительстве объекта основных средств, принимается налогоплательщиком к вычету при наличии счета-фактуры подрядчика сразу после принятия на учет результатов выполненных работ, то есть после отражения затрат на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы" (п. 6 ст. 171 НК РФ). При этом ввод в эксплуатацию построенных объектов (отражение их на счете 01 "Основные средства"), а также оплата указанных работ подрядчику не являются обязательным условием для принятия НДС к вычету (п. 5 ст. 172 НК РФ).

Работы считаются принятыми на основании Акта о приемке выполненных работ по форме N КС-2 и Справки о стоимости выполненных работ и затрат по форме N КС-3 (утв. Постановлением Госкомстата России от 11.11.1999 N 100). Если такой акт подписывается в процессе строительства после окончания каждого этапа, принятым на учет считается соответствующий этап работ.

Рассмотрим порядок применения вычетов НДС на конкретном примере 10.

Пример 10. В марте 2007 г. ООО "Веселый монтажник" выполнило строительно-монтажные работы для ЗАО "Караван-Сарай" общей сметной стоимостью 314 667 руб. (в том числе НДС - 48 000 руб.).

В марте 2007 г.:

Дебет 08-3 Кредит 60

- 266 667 руб. - приняты от подрядчика выполненные строительные работы;

Дебет 19-4 Кредит 60

- 48 000 руб. (266 667 руб. x 18%) - отражена сумма НДС по выполненным работам;

Дебет 68 Кредит 19-4

- 48 000 руб. - принят к вычету НДС по подрядным работам, выполненным в марте 2007 г.

Относительная простота возмещения НДС по подрядным работам, предъявленного налогоплательщику в 2006 г., существенно осложняется многоступенчатостью расчетов переходного периода.

§ 6. Налоговые вычеты по НДС в переходном периоде

Трудности переходного момента связаны с изменением первоначально установленных правил расчета НДС: при заполнении налоговых деклараций с января по апрель 2006 г. (либо за I квартал 2006 г. - при квартальном налоговом периоде) налогоплательщик принимал к вычету "входной" НДС (в соответствующей доле), предъявленный подрядными организациями при проведении капитального строительства независимо от факта оплаты.

Однако Законом N 28-ФЗ введено дополнительное условие для применения налоговых вычетов - оплата сумм налога. При этом Закон N 28-ФЗ, вступивший в силу 1 мая 2006 г., распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2006 г.

Исходя из вышеизложенного, взгляды на возможность применения вычетов в период с января по апрель 2006 г. (либо за I квартал 2006 г. - при квартальном налоговом периоде) по "старым" правилам (установленным Законом N 119-ФЗ) у налогоплательщиков и налоговых органов диаметрально противоположные, что для наглядности систематизируем в таблице 4.

Таблица 4

Суммы налога, принятые к вычету без уплаты подрядчикам с 1 января 2006 г.

По мнению налоговых органов	В соответствии с нормами налогового законодательства
Суммы налога, принятые к вычету без уплаты с 1 января 2006 г., подлежат восстановлению в бюджет. Иными словами, необходимо подать уточненную налоговую декларацию за соответствующие налоговые периоды (увеличить сумму налога к уплате в бюджет) и доплатить сумму налога в бюджет - (п. 2 Письма ФНС России от 18.10.2006 N ШТ-6-03/1014@)	Необходимо руководствоваться старой редакцией ст. 3 Закона N 119-ФЗ (вычет без оплаты) до мая 2006 г., поскольку введение дополнительного условия для применения вычета - оплаты ухудшает положение налогоплательщика, а акты законодательства о налогах и сборах, ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют (п. 2 ст. 5 НК РФ). Таким образом, положение ст. 3 Закона N 28-ФЗ о том, что действие норм, вводящих условие об уплате НДС в целях применения вычета, распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2006 г., противоречит Налоговому кодексу РФ. Поэтому Закон N 28-ФЗ в части, относящейся к введению дополнительного условия вычета - фактической уплаты налога, должен вступить в действие не ранее 1 мая 2006 г. Руководствуясь этими положениями, принятые к вычету до мая 2006 г. суммы НДС не подлежат восстановлению в бюджет - доплачивать налог и подавать уточненные декларации не нужно. Поскольку сроки уплаты налога в бюджет не нарушены, не будет и пени. Но, к сожалению, при выборе данного варианта вероятно возникновение спора с налоговыми органами

Рассмотрим порядок вычета НДС в переходный период на конкретном примере 11.

Пример 11. В марте 2005 г. ООО "Веселый монтажник" выполнило строительно-монтажные работы для ЗАО "Караван-Сарай" общей сметной стоимостью 314 667 руб. (в том числе НДС - 48 000 руб.).

Выполненные подрядчиком работы оплачивались следующим образом.

В июле 2006 г. - 157 333,5 руб. (в том числе НДС - 24 000 руб.).

В ноябре 2006 г. - 157 333,5 руб. (в том числе НДС - 24 000 руб.).

Предположим, что ЗАО "Караван-Сарай" решило уточнить налоговые обязательства по НДС с января по апрель 2006 г., поскольку в соответствии с нормами Закона N 119-ФЗ принимало в

состав налоговых вычетов по 1/12 суммы НДС, предъявленной ООО "Веселый монтажник" без факта оплаты последнему (то есть возместило из бюджета 16 000 руб.).

В учете ЗАО "Караван-Сарай" сформированы следующие бухгалтерские записи в части вычетов начиная с июля 2006 г. (поскольку оплата в мае и июне 2006 г. не осуществлялась, у ЗАО "Караван-Сарай" отсутствовало в эти периоды право на применение налогового вычета):

В марте 2005 г.:

Дебет 08-3 Кредит 60

- 266 667 руб. - приняты от подрядчика выполненные строительные работы;

Дебет 19-4 Кредит 60

- 48 000 руб. (266 667 руб. x 18%) - отражена сумма НДС по выполненным работам.

С января по апрель 2006 г.:

Дебет 68 Кредит 19-4

- 16 000 руб. (48 000 руб. : 12) - частично принят к вычету НДС по подрядным работам, выполненным в 2005 г. (по 4000 руб. ежемесячно).

В мае 2006 г. <1>:

Дебет 19-4 Кредит 68

- 16 000 руб. - восстановлена сумма НДС в бюджет.

<1> В целях снижения возможных налоговых рисков при восстановлении ранее принятого в состав налоговых вычетов "входного" НДС ЗАО "Караван-Сарай" руководствовалось позицией налоговых органов.

Налогоплательщики могут не представлять уточненные декларации по НДС (при этом вероятны арбитражные споры), а применять новые правила в части оплаты начиная с 1 мая 2006 г. В этом случае бухгалтерской записи по восстановлению ранее принятого в состав налоговых вычетов НДС не будет (в примере 11 - это май 2006 г.). При этом расчет оставшейся части суммы НДС, подлежащей включению в состав налоговых вычетов, будет производиться с июля 2006 г. (то есть с момента оплаты) с учетом ранее принятого к возмещению НДС.

В июле 2006 г.:

Дебет 68 Кредит 19-4

- 24 000 руб. - частично принят к вычету НДС по подрядным работам, выполненным в 2005 г. в части оплаченных сумм НДС (48 000 руб. : 12), то есть по 4000 руб. ежемесячно. При этом сумма вычетов (4000 руб. x 7 мес. = 28 000 руб.) ограничена размером оплаты - 24 000 руб.

В ноябре 2006 г.:

Дебет 68 Кредит 19-4

- 20 000 руб. - частично принят к вычету НДС по подрядным работам, выполненным в 2005 г. в части оплаченных сумм НДС. При этом размер оплаты 24 000 руб. ограничен суммой вычетов (4000 руб. x 11 мес. - 24 000 руб.) = 20 000 руб.

В декабре 2006 г.:

Дебет 68 Кредит 19-4

- 4000 руб. - принята к вычету оставшаяся сумма НДС по подрядным работам, выполненным в 2005 г. (48 000 - 44 000).

Такой порядок расчета приведен в п. 2 Письма ФНС России от 18 октября 2006 г. N ШТ-6-03/1014@.

Обратите внимание! Если бы у ЗАО "Караван-Сарай" налоговый период по НДС составлял квартал, то, принимая условия примера 11:

в I квартале 2006 г. права на вычет не возникает;

во II квартале 2006 г. права на вычет не возникает;

в III квартале 2006 г. возникает право на вычет в размере 24 000 руб.;

в IV квартале 2006 г. возникает право на вычет в размере 24 000 руб.

В примере 11 ЗАО "Караван-Сарай" полностью рассчиталось с подрядчиком ООО "Веселый монтажник" в 2006 г. Но на практике может возникнуть ситуация, когда в 2006 г. предъявленные подрядчиком суммы налога не будут уплачены либо уплачены не в полном объеме.

В связи с этим возникает вопрос: в каком порядке принимается к вычету НДС по выполненным подрядным работам в 2005 г., но не оплаченным (частично оплаченным) по состоянию на 1 января 2007 г.?

Переходные положения, установленные п. 2 ст. 3 Закона N 119-ФЗ, относятся лишь к 2006 г.

В 2007 г. они неприменимы. На сегодняшний день существует две точки зрения относительно применения налоговых вычетов по выполненным подрядным работам в 2005 г., но не оплаченным (частично оплаченным) по состоянию на 1 января 2007 г.:

1) если суммы налога не могут быть предъявлены к вычету по правилам, действовавшим в 2006 г., то с 1 января 2007 г. для этого следует применять общие положения гл. 21 НК РФ.

Согласно ст. ст. 171, 172 НК РФ суммы налога, предъявленные подрядчиками, принимаются к вычету при наличии счета-фактуры и принятии товаров на учет (то есть фактическая уплата с 2007 г. не требуется);

2) если суммы налога не могут быть предъявлены к вычету по правилам, действовавшим в 2006 г., то с 1 января 2007 г. для этого необходимо руководствоваться порядком, предусмотренным п. п. 8 - 9 ст. 2 Закона N 119-ФЗ. В этом случае сумма НДС, относящаяся к неоплаченным подрядным работам, принимается в состав налоговых вычетов по мере оплаты.

Если НДС не оплачен, он войдет в состав кредиторской задолженности по результатам инвентаризации на 1 января 2006 г. и будет принят к вычету в первом налоговом периоде 2008 г. (в январе 2008 г. либо в I квартале 2008 г.).

Проиллюстрируем на примере алгоритм применения налоговых вычетов по НДС при наличии не оплаченной кредиторской задолженности по выполненным подрядным работам по состоянию на 31 декабря 2006 г. (пример 12).

Пример 12. Воспользуемся условиями предыдущего примера. Предположим, что выполненные подрядчиком работы оплачивались следующим образом:

- в июле 2006 г. - 157 333,5 руб. (в том числе НДС - 24 000 руб.);
- в апреле 2007 г. - 78 666,75 руб. (в том числе НДС - 12 000 руб.).

В учете ЗАО "Караван-Сарай" будут сформированы следующие бухгалтерские записи:

В марте 2005 г.:

Дебет 08-3 Кредит 60

- 266 667 руб. - приняты от подрядчика выполненные строительные работы;

Дебет 19-4 Кредит 60

- 48 000 руб. (266 667 руб. x 18%) - отражена сумма НДС по выполненным работам.

В июле 2006 г.:

Дебет 68 Кредит 19-4

- 24 000 руб. - частично принят к вычету НДС по подрядным работам, выполненным в 2005 г. (по 4000 руб. ежемесячно при условии оплаты).

В апреле 2007 г.:

Дебет 68 Кредит 19-4

- 12 000 руб. - частично принят к вычету НДС по подрядным работам, выполненным в 2005 г. в части оплаченных сумм НДС.

В январе 2008 г. <1>:

Дебет 68 Кредит 19-4

- 12 000 руб. - принят к вычету оставшийся неоплаченный НДС по подрядным работам, выполненным в 2005 г.

<1> У ЗАО "Караван-Сарай" налоговым периодом по НДС является календарный месяц.

§ 7. Невыясненные вопросы

Невыясненным остается вопрос о принятии НДС к вычету по материалам, переданным в качестве давальческого сырья подрядчику до 1 января 2005 г. и в течение 2005 г.

Стоимость давальческих материалов не предъявляется подрядчиками заказчику. Но такие материалы и не используются при выполнении строительно-монтажных работ собственными силами (хозяйственным способом). Следовательно, порядок принятия НДС к вычету по давальческим материалам, использованным до 1 января 2006 г., Законом N 119-ФЗ не определен.

Как следует поступать в такой ситуации налогоплательщику?

По мнению автора, возможны следующие варианты.

В Законе N 119-ФЗ (в ред. Закона N 28-ФЗ) порядок вычетов по НДС до 1 января 2006 г. определен в зависимости от способа строительства (подрядный или собственными силами). Передача материалов подрядным организациям относится к строительству подрядным способом. Следовательно, "входной" НДС по давальческим материалам должен приниматься к вычету в том же порядке, что и предъявленный подрядчиками, то есть в течение 2006 г. равными долями по 1/12 (при условии факта оплаты).

Поскольку в ст. 3 Закона N 119-ФЗ не определен порядок принятия конкретных вычетов по НДС в строительстве (а именно - по строительным материалам, использованным в 2005 г. подрядными организациями), то с 1 января 2006 г. необходимо руководствоваться другими положениями этого Закона или новой редакцией гл. 21 НК РФ.

В рассматриваемой ситуации порядок вычетов будет зависеть от того, оплачен "входной" НДС по материалам или нет:

- если НДС не оплачен, то он войдет в состав кредиторской задолженности по результатам инвентаризации на 1 января 2006 г. и будет принят к вычету после оплаты в течение 2006 и 2007 гг. либо в первом налоговом периоде 2008 г. (если в течение 2006 - 2007 гг. не будет оплачен);

- если НДС оплачен, то положения переходного периода к нему не применяются. Следовательно, налогоплательщики руководствуются новой редакцией ст. 172 НК РФ, действующей с 1 января 2006 г. Тогда предприятие имеет право на вычет в январе 2006 г., поскольку в январе 2006 г. выполняются все определенные Налоговым кодексом РФ условия вычета, а положения переходного периода к указанной ситуации не применяются.

Второй вариант является более рискованным для налогоплательщика, поскольку основывается на формальном подходе к толкованию законодательства и использует пробелы или упущения законодателя.

Понятно, что предложенный порядок принятия НДС к вычету по подрядному строительству в переходный период установлен Законом специально для того, чтобы избежать существенного снижения поступлений НДС в бюджет в 2006 г.

Несмотря на то что такой подход, скорее всего, будет предметом судебных споров с налоговыми органами, он имеет право на существование хотя бы потому, что все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика.

Ввиду отсутствия специально установленного порядка применения вычетов "входного" НДС, предъявленного налогоплательщику до 1 января 2006 г. по давальческим материалам, в п. 4 Письма ФНС России от 18 октября 2006 г. N ШТ-6-03/1014@ рекомендовано использовать порядок вычетов, предусмотренный п. 5 ст. 172 НК РФ в редакции, действовавшей до вступления в силу Закона N 119-ФЗ (то есть до 1 января 2006 г.).

По мнению автора, данный порядок применения вычетов в случае использования подрядными организациями давальческих материалов заказчика не предусмотрен Законом N 119-ФЗ и, по сути, является новой нормой, продлевающей действие п. 5 ст. 172 в "старой" редакции. Но поскольку на семинарах, посвященных порядку исчисления НДС, проведенных в 2007 г. при участии специалистов ФНС РФ, озвучивается вышеприведенная позиция, то иной способ учета НДС по давальческим операциям может привести к серьезным налоговым рискам (пример 13).

Пример 13. В течение 2004, 2005, 2006 гг. ООО "Веселый монтажник" выполняло строительно-монтажные работы для ЗАО "Караван-Сарай". Общая сметная стоимость выполненных работ составила 826 000 руб. (в том числе НДС - 126 000 руб.). В апреле 2004 г. и мае 2005 г. ЗАО "Караван-Сарай" передало ООО "Веселый монтажник" строительные материалы в качестве давальческого сырья. В августе 2006 г. построенный объект был введен в эксплуатацию.

В апреле 2004 г.:

Дебет 08-3 Кредит 60

- 100 000 руб. - приняты от подрядчика выполненные строительные работы;

Дебет 19-4 Кредит 60

- 18 000 руб. (100 000 руб. x 18%) - отражена сумма НДС по выполненным работам;

Дебет 10-8 Кредит 60

- 500 000 руб. - приняты к учету строительные материалы, приобретенные для выполнения

СМР;

Дебет 19-4 Кредит 60

- 90 000 руб. (500 000 руб. x 18%) - отражена сумма НДС по приобретенным материалам;

Дебет 60 Кредит 51

- 708 000 руб. (118 000 + 590 000) - произведена оплата поставщику строительных материалов и подрядчикам;

Дебет 10-7 Кредит 10-8

- 500 000 руб. - переданы ООО "Веселый монтажник" строительные материалы как давальческое сырье.

В мае 2005 г.:

Дебет 08-3 Кредит 60

- 200 000 руб. - приняты от подрядчика выполненные строительные работы;

Дебет 19-4 Кредит 60

- 36 000 руб. (200 000 руб. x 18%) - отражена сумма НДС по выполненным работам;

Дебет 10-8 Кредит 60

- 700 000 руб. - приняты к учету строительные материалы, приобретенные для выполнения

СМР;

Дебет 19-4 Кредит 60

- 126 000 руб. (700 000 руб. x 18%) - отражена сумма НДС по приобретенным материалам;

Дебет 60 Кредит 51

- 1 062 000 руб. (236 000 + 826 000) - произведена оплата поставщику строительных материалов и подрядчикам;
 Дебет 10-7 Кредит 10-8

- 700 000 руб. - переданы ООО "Веселый монтажник" строительные материалы как давальческое сырье;
 В апреле 2006 г.:
 Дебет 08-3 Кредит 60
 - 400 000 руб. - приняты от подрядчика выполненные строительные работы;
 Дебет 19-4 Кредит 60
 - 72 000 руб. (400 000 руб. x 18%) - отражена сумма НДС по выполненным работам;
 Дебет 68 Кредит 19-4
 - 72 000 руб. - принят к вычету НДС по подрядным работам, выполненным в марте 2006 г.
 С января по июль 2006 г.:
 Дебет 68 Кредит 19-4
 - 21 000 руб. - принят к вычету НДС по подрядным работам, выполненным в 2005 г. в части оплаченных сумм НДС (36 000 руб. : 12), то есть по 3000 руб. ежемесячно.
 При получении от подрядчика отчета об использовании материалов:
 В августе 2006 г.:
 Дебет 08-3 Кредит 10-7
 - 1 200 000 руб. - списана стоимость строительных материалов, использованных подрядчиком при строительстве;
 Дебет 01 Кредит 08
 - 1 900 000 руб. - построенный объект введен в эксплуатацию и принят на учет в качестве основного средства;
 Дебет 68 Кредит 19-4
 - 18 000 руб. - принят к вычету НДС по подрядным работам, выполненным в 2004 г.;
 Дебет 68 Кредит 19-4
 - 15 000 руб. (36 000 - 21 000) - принята к вычету оставшаяся сумма НДС по подрядным работам, выполненным в 2005 г.
 Порядок списания "входного" НДС по давальческим материалам (исходя из 3 вариантов):
 1) применяется тот же порядок вычетов НДС, что и по подрядным работам (наиболее соответствует нормам налогового законодательства):
 С января по июль 2006 г.:
 Дебет 68 Кредит 19-4
 - 73 500 руб. - принят к вычету НДС по давальческим материалам, переданным подрядчикам в 2005 г. (126 000 руб. : 12), то есть по 10 500 руб. ежемесячно.
 В августе 2006 г.:
 Дебет 68 Кредит 19-4
 - 52 500 руб. (126 000 - 73 500) - принята к вычету оставшаяся сумма НДС по давальческим материалам, переданным подрядчикам в 2005 г.;
 Дебет 68 Кредит 19-4
 - 90 000 руб. - принят к вычету НДС по материалам, переданным подрядчикам в 2004 г.
 2) применяется новый порядок вычетов НДС согласно п. 1 ст. 172 НК РФ в редакции, действующей с 1 января 2006 г. (наиболее рискованный):
 В январе 2006 г.:
 Дебет 68 Кредит 19-4
 - 216 000 руб. (126 000 + 90 000) - принят к вычету НДС по давальческим материалам, переданным подрядчикам в 2004, 2005 гг.
 3) применяется "старый" порядок вычетов НДС согласно п. 5 ст. 172 НК РФ в редакции, действующей до 1 января 2006 г. (позиция налоговых органов):
 В сентябре 2006 г.:
 Дебет 68 Кредит 19-4
 - 216 000 руб. (126 000 + 90 000) - принят к вычету НДС по материалам, переданным подрядчикам в 2004, 2005 гг.
 Таким образом, согласно последнему варианту вычет "входного" НДС, предъявленного налогоплательщику по товарам (работам, услугам), приобретенным для выполнения СМР силами подрядных организаций, производится по мере постановки объектов завершеного капитального строительства на учет с момента начисления амортизации в налоговом учете или при реализации объекта незавершенного капитального строительства.

Систематизируем вышеизложенное в таблице 5.

Таблица 5

**Порядок принятия НДС в состав налоговых вычетов по СМР,
выполненным силами подрядных организаций**

Объем СМР, выполненных подрядной организацией в период:		Момент вычета суммы НДС, предъявленной подрядчиком	Сумма НДС	Факт оплаты суммы НДС, предъявленной поставщиками материалов, работ, услуг
До 1 января 2005 г.		В месяц ввода объекта в эксплуатацию или реализации объекта незавершенного строительства	В полном объеме	До введения Закона N 28-ФЗ <1> фактическая уплата налога не имела значения
СМР, выполненные подрядчиками, приняты организацией в период с 1 января 2005 г. по 31 декабря 2005 г. включительно	До завершения строительства или до реализации не завершенного строительством объекта в 2006 г.	Ежемесячно в течение 2006 г. (налоговый период - месяц)	1/12 общей суммы НДС, предъявленной подрядчиком	
		Ежеквартально в течение 2006 г. (налоговый период - квартал)	1/4 общей суммы НДС, предъявленной подрядчиком	
	После завершения строительства или реализации не завершенного строительством объекта в 2006 г.	В месяце ввода объекта в эксплуатацию или реализации объекта незавершенного строительства	В сумме, ранее не принятой к вычету	
После 1 января 2006 г.		После принятия на учет результатов выполненных работ (на основании счетов-фактур, предъявленных подрядными организациями)	В полном объеме	Факт оплаты не имеет значения

 <1> Закон N 28-ФЗ вступает в силу с 1 мая 2006 г., но распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2006 г. (См. комментарии в части обоснованности применения "задним" числом норм, ухудшающих положение налогоплательщика.)

**§ 8. Вычеты НДС по СМР с 1 января 2006 г.,
выполненные смешанным способом**

Рассмотрим порядок исчисления и принятия НДС к вычету по СМР с 1 января 2005 г., выполненным как собственными силами, так и силами подрядных организаций (смешанным способом) (Блок С).

В части выполненных налогоплательщиком СМР в переходном периоде (до 1 января 2005 г., с 1 января по 31 декабря 2005 г.) следует применять правила, изложенные в таблицах 3 и 5 (по собственным и подрядным работам).

Наиболее спорным является порядок налогообложения операций по строительству объекта смешанным способом после 1 января 2006 г., представленный в таблице 6.

Таблица 6

**Порядок принятия НДС в состав налоговых вычетов по СМР,
выполненным смешанным способом**

Момент исчисления суммы НДС по СМР, выполненным смешанным способом	Налоговая база по СМР		Момент вычета суммы НДС по СМР, выполненным смешанным способом	Момент вычета суммы НДС, предъявленной поставщиками материалов, работ, услуг	Факт оплаты суммы НДС, предъявленной поставщиками материалов, работ, услуг
	По мнению ФНС, Минфина России <1>	В соответствии с нормами налогового законодательства (гл. 21 НК РФ)			
В последний день каждого месяца (квартала)	Исходя из полной стоимости произведенных строительных работ, включая работы, выполненные собственными силами налогоплательщика, и работы, выполненные привлеченными подрядными организациями	Исходя из стоимости работ, выполненных собственными силами, то есть без стоимости подрядных работ	В месяце (квартале) уплаты исчисленной суммы НДС в бюджет	Ежемесячно (ежеквартально) при наличии первичных документов о принятии СМР к учету и счета-фактуры	Факт оплаты не имеет значения

<1> Из Письма ФНС России от 25 января 2006 г. N ММ-6-03/63@, Письма Минфина России от 16 января 2006 г. N 03-04-15/01; интервью в "Горячей линии" с представителем Минфина России Еленой Лобачевой (опубликовано в периодическом издании "Учет. Налоги. Право" (N 18 за 23 мая 2006 г.)

Несмотря на то что нормы налогового законодательства в части определения объекта налогообложения по СМР для собственного потребления не изменились, п. 2 ст. 159 НК РФ по-прежнему определено, что "при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления налоговая база определяется как стоимость выполненных работ, исчисленная исходя из всех фактических расходов налогоплательщика на их выполнение...", специалисты ФНС и Минфина России настаивают на включении в объект налогообложения стоимость услуг подрядчика. Но так ли безупречна эта позиция?

Выполнение СМР для собственного потребления признается объектом обложения НДС в соответствии с пп. 3 п. 1 ст. 146 НК РФ. В Налоговом кодексе РФ отсутствует определение понятия "строительно-монтажные работы для собственного потребления". Ранее это понятие раскрывалось в Методических рекомендациях по применению гл. 21 НК РФ <1>. К таким работам относились строительные и монтажные работы, выполненные хозяйственным способом непосредственно налогоплательщиками для собственных нужд.

<1> Приказом ФНС России от 12 декабря 2005 г. N САЭ-3-03/665@ указанные Методические рекомендации признаны утратившими силу.

Положения абз. 1 Письма Минфина России от 16 января 2006 г. N 03-04-15/01 "О порядке определения после 1 января 2006 года налоговой базы по налогу на добавленную стоимость при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления и вычетов этого налога по товарам (работам, услугам), приобретенным в 2005 году для выполнения данных работ после 1 января 2006 года" свидетельствуют о том, что позиция Минфина России резко изменилась. На сегодняшний день представители финансового ведомства под СМР для собственного потребления понимают выполнение работ собственными силами налогоплательщика и привлеченными подрядными организациями (см. Письмо Минфина России от 29.08.2006 N 03-04-10/12).

Если следовать позиции ФНС и Минфина России, то возникает абсурдная ситуация. НДС исчисляет подрядчик, поскольку для него реализация выполненных работ включается в объект обложения на основании пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ. На этот же объем работ, предъявленных заказчику, последний должен начислить НДС на основании п. 2 ст. 159 НК РФ. Таким образом, один и тот же объем выполненных работ облагается дважды.

К сожалению, предсказать дальнейший ход событий нельзя. Ведь и ФНС, и Минфин России склонны менять свою позицию. Не согласные с такой позицией налогоплательщики могут обжаловать письмо финансового ведомства в арбитражном суде.

Так, невключение в налоговую базу стоимости подрядных работ при выполнении СМР смешанным способом зачастую становится предметом арбитражных споров. Налогоплательщик, осуществляя СМР на объекте "Блок разделения воздуха зав. N 25", не исчислил в январе 2006 г. НДС со стоимости выполненных подрядных работ. Поддерживая позицию налогоплательщика, судьи ФАС Западно-Сибирского округа (Постановление от 25.01.2007 N Ф04-9238/2006(30400-А67-31)) отметили следующее.

Выполнение СМР подрядной организацией для налогоплательщика не является основанием для возникновения объекта налогообложения у Общества, поскольку реализацию выполненных работ заказчику осуществляет подрядная организация, у которой в силу п. 1 ст. 146 НК РФ и возникает объект налогообложения в виде операций по реализации работ.

В соответствии с п. 4 ст. 38 НК РФ работой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и (или) физических лиц.

Согласно пп. 3 п. 1 ст. 146 НК РФ объектом обложения налогом на добавленную стоимость признается выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления.

Основанием для применения указанной нормы является факт выполнения работ собственными силами организации-налогоплательщика.

Соответствующий вывод основан на положениях п. 2 ст. 159 НК РФ, в силу которого при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления налоговая база определяется как стоимость выполненных работ, исчисленная исходя из всех фактических расходов налогоплательщика на их выполнение.

Всесторонне и полно исследовав материалы дела, правильно установив фактические обстоятельства и дав им надлежащую правовую оценку, суд обоснованно признал несостоятельным вывод налогового органа о необходимости включения в налоговую базу по НДС на основании п. 2 ст. 159 НК РФ СМР, выполненных привлеченными подрядными организациями.

Аналогичные решения вынесены ФАС Уральского (Постановление от 24.04.2007 N Ф09-2879/07-С2) и Центрального (Постановление от 19.03.2007 N А54-3559/2006С8) округов. Решением ВАС РФ от 6 марта 2007 г. N 15182/06 признано не соответствующим налоговому законодательству Письмо Минфина России от 16 января 2006 г. N 03-04-15-01. В связи с этим ФНС России направило в адрес межрегиональных налоговых инспекций Письмо от 4 июля 2007 г. N ШТ-6-03/527 "О направлении Решения ВАС РФ от 6 марта 2007 г. N 15182/06". По мнению автора, это приведет к исключению арбитражных споров в части необходимости исчисления НДС со стоимости подрядных работ.

Рассмотрим на конкретном примере порядок налогообложения операций по строительству объекта смешанным способом, выполненным после 1 января 2007 г. (пример 14).

Пример 14. ООО "Карлсон" в мае 2007 г. выполнило работы по реконструкции крыши ЗАО "Малыш" общей сметной стоимостью 314 667 руб. (в том числе НДС - 48 000 руб.). Часть работ ЗАО "Малыш" произвело собственными силами.

В мае 2007 г.:

Дебет 08-3 Кредит 60

- 266 667 руб. - приняты от подрядчика (ООО "Карлсон") выполненные строительные работы;

Дебет 19-4 Кредит 60

- 48 000 руб. (266 667 руб. x 18%) - отражена сумма НДС по выполненным работам;

Дебет 68 Кредит 19-4

- 48 000 руб. - принят к вычету НДС по подрядным работам, выполненным в мае 2006 г.;
Дебет 10-8 Кредит 60
- 250 000 руб. - приняты к учету строительные материалы, приобретенные для выполнения СМР хозяйственным способом;
Дебет 19-4 Кредит 60
- 45 000 руб. (250 000 руб. x 18%) - отражена сумма НДС по приобретенным материалам;
Дебет 68 Кредит 19-4
- 45 000 руб. - принята к вычету сумма НДС по приобретенным материалам;
Дебет 08-3 Кредит 10-8
- 250 000 руб. - списана стоимость строительных материалов, использованных для выполнения СМР хозяйственным способом;
Дебет 08-3 Кредит 70, 69, 02 и др.
- 64 667 руб. - отражены расходы на выполнение СМР (без учета стоимости материалов);
Дебет 19-5 Кредит 68
- 56 641 руб. (314 667 руб. x 18%) <1> - начислен НДС на стоимость выполненных СМР (без учета выполненных подрядных работ).

<1> Налогоплательщики, решившие исключить налоговые риски, могут исчислять и уплачивать в бюджет НДС с полной стоимости выполненных работ, то есть с 581 334 руб. (314 667 + 266 667).

В июне 2007 г. после уплаты в бюджет НДС по налоговой декларации за май 2007 г.:
Дебет 68 Кредит 19-5
- 56 641 руб. - принят к вычету НДС, начисленный и уплаченный в бюджет со стоимости выполненных СМР.

§ 9. СМР для собственного потребления при реорганизации организации

Учет расходов при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления, произведенных реорганизованной (реорганизуемой) организацией, предусмотрен Федеральным законом от 22 июля 2005 г. N 118-ФЗ.

В п. 2 ст. 159 НК РФ установлен порядок определения налоговой базы при выполнении СМР для собственного потребления. В этом случае налоговая база определяется как стоимость выполненных работ, исчисленная исходя из всех фактических расходов налогоплательщика на их выполнение, включая расходы реорганизованной (реорганизуемой) организации.

Исходя из приведенной нормы, налогоплательщику необходимо учитывать в составе облагаемого оборота у вновь созданных в процессе реорганизации организаций расходов по СМР, произведенных в свое время реорганизованной организацией.

По мнению автора, вновь введенная норма может иметь смысл только в случае, если налоговая база определяется в момент принятия на учет оконченого строительством объекта, как это было предусмотрено законодательством до 1 января 2006 г., либо при осуществлении реорганизации путем выделения.

Поскольку Законом N 119-ФЗ внесены изменения в п. 10 ст. 167 НК РФ, согласно которым налоговая база по СМР с 1 января 2006 г. определяется на последний день каждого налогового периода (месяца или квартала), а налоговым периодом для ликвидируемых организаций признается период времени до дня завершения ликвидации (реорганизации), то возможна ситуация, когда ликвидируемая организация самостоятельно исчислит НДС со своих расходов на СМР, поэтому учитывать их дважды в новой организации нет необходимости.

В том случае, если реорганизованная (реорганизуемая) организация начала строительно-монтажные работы и завершила их, но на момент реорганизации не успела заявить о вычете "входного" НДС, уплаченного за материалы, использованные при строительстве, это может заявить правопреемник.

Порядок применения налоговых вычетов при реорганизации установлен п. 6 ст. 171 НК РФ и п. 5 ст. 172 НК РФ:

- правопреемником в части "входного" НДС, предъявленного реорганизованной (реорганизуемой) организацией и уплаченного ею при приобретении товаров (работ, услуг) для выполнения СМР, в том числе для собственного потребления, которые не были приняты к вычету на момент завершения реорганизации в момент постановки на учет объектов, завершаемых капитальным строительством, с момента начисления амортизации или при реализации объекта незавершенного капитального строительства;

- правопреемником в части суммы НДС, исчисленного налогоплательщиками, в том числе реорганизованными (реорганизуемыми) организациями, в соответствии с п. 1 ст. 166 НК РФ при

выполнении СМР для собственного потребления, стоимость которых включается в расходы, принимаемые к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций по мере уплаты в бюджет налога, исчисленного реорганизованной (реорганизуемой) организацией при выполнении СМР для собственного потребления в соответствии со ст. 173 НК РФ.

Глава 3. НАЛОГОВАЯ БАЗА ПРИ ПРИМЕНЕНИИ ДОГОВОРОВ С ОСОБЫМ ПЕРЕХОДОМ ПРАВА СОБСТВЕННОСТИ

С 1 января 2006 г. все налогоплательщики должны начислять НДС на дату отгрузки товаров. В связи с этим у налогоплательщиков возникает немало вопросов о порядке определения налоговой базы по НДС в случае, когда в договоре установлен особый порядок перехода права собственности на реализуемый товар.

Многие усматривают в этом возможность налоговой оптимизации, то есть законного ухода от обязанности начисления НДС "по отгрузке".

Рассмотрим вопросы, которые наиболее часто встречаются у налогоплательщиков.

1. Какая из дат является моментом определения налоговой базы по НДС в соответствии с требованиями ст. 167 НК РФ при реализации товаров (работ, услуг) на внутреннем рынке по договорам с покупателями, которыми предусмотрен отличный от общепринятого переход права собственности - дата отгрузки товаров (работ, услуг) или дата перехода права собственности на товары (работы, услуги) к покупателю?

Законом N 119-ФЗ в гл. 21 НК РФ внесены изменения, в соответствии с которыми с 1 января 2006 г. наименование ст. 167 НК РФ изложено по-иному - "Момент определения налоговой базы". В прежней редакции ст. 167 НК РФ называлась "Момент определения налоговой базы при реализации (передаче) товаров (работ, услуг)". То есть новое наименование уже не увязывается с понятием "реализация". Обновлено и ее содержание.

По общему правилу, изложенному в новой редакции п. 1 ст. 167 НК РФ, в целях гл. 21 НК РФ моментом определения налоговой базы является наиболее ранняя из следующих дат:

- день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав;
- день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

Новая редакция гл. 21 НК РФ не содержит определения понятия "отгрузка". Исходя из этого, ряд специалистов считает, что отгрузка должна быть взаимоувязана с переходом права собственности на товар от поставщика к покупателю.

В п. 1 ст. 146 НК РФ сохранено положение о том, что объектом обложения НДС, в частности, признается реализация товаров (работ, услуг). Согласно п. 1 ст. 39 НК РФ реализацией товаров является переход права собственности на них на возмездной (а в некоторых случаях - на безвозмездной) основе.

Исходя из п. 1 ст. 223 ГК РФ, право собственности у приобретателя вещи по договору возникает с момента ее передачи, если иное не предусмотрено законом или договором. Поэтому по условиям договоров поставки день передачи товара может не совпадать с днем перехода права собственности на этот товар. Формально получается, что по таким договорам в день передачи товара факт реализации еще не состоялся и объект налогообложения отсутствует.

Однако положениями ст. 167 НК РФ не установлена какая-либо зависимость возникновения момента определения налоговой базы от перехода права собственности на товар. Следует учитывать, что п. 1 ст. 167 НК РФ устанавливает момент определения налоговой базы, а не дату реализации. То есть в данной норме говорится о возникновении обязанности по начислению НДС, а не о моменте перехода права собственности на товары. Поэтому можно утверждать, что для целей начисления НДС под отгрузкой товаров следует понимать фактическую передачу товаров безотносительно к переходу права собственности на них к покупателю. Поставщик обязан определить налоговую базу именно в момент отгрузки товара в силу прямого указания специальной нормы.

Поскольку п. 1 ст. 167 НК РФ не содержит никаких оговорок о дате реализации, нет оснований утверждать о том, что обязанность по уплате налога возникает не раньше, чем появляется объект налогообложения, определяемый в соответствии со ст. ст. 39 и 146 НК РФ.

Таким образом, момент определения налоговой базы по НДС не зависит от момента перехода права собственности на поставляемые товары, а зависит только от самого факта их отгрузки.

Отметим, что и до 1 января 2006 г. возникали споры между налоговыми органами и налогоплательщиками, определявшими налоговую базу по методу отгрузки и пытавшимися отстоять свое право уплачивать НДС после перехода права собственности на реализованный товар. Однако суды занимали сторону налоговых органов (см. Постановления ФАС

Дальневосточного округа от 16.01.2003 N Ф03-А51/02-2/2813; ФАС Поволжского округа от 20.02.2001 N А55-9730/00-8).

Суды, в частности, указывали на то, что при решении вопроса о моменте начисления НДС нельзя применять только положения ст. 39 НК РФ, дающей общее понятие реализации, - надо учитывать специальные нормы о реализации и моменте определения налоговой базы применительно к НДС, содержащиеся в ст. 167 НК РФ.

2. Что следует понимать под "датой отгрузки" и каким образом эту дату можно определить?

В пп. 1 п. 1 ст. 167 НК РФ говорится о дне отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав. То есть для договоров поставки моментом определения налоговой базы по НДС признается дата передачи товаров покупателем.

Момент передачи товара в налоговом законодательстве специально не определен, поэтому применяются общие правила гражданского законодательства (п. 1 ст. 11 НК РФ).

В соответствии с п. 1 ст. 509 ГК РФ поставка товаров осуществляется поставщиком путем отгрузки (передачи) товаров покупателю, являющемуся стороной договора поставки, или лицу, указанному в договоре в качестве получателя. Согласно ст. 510 ГК РФ доставка товаров осуществляется поставщиком путем отгрузки их транспортом, предусмотренным договором поставки, и на определенных в договоре условиях. Договором поставки может быть предусмотрено получение товаров покупателем (получателем) в месте нахождения поставщика (выборка товаров).

В зависимости от выбранного способа поставки товара момент определения налоговой базы по НДС должен определяться по правилам ст. 458 ГК РФ, в соответствии с которой 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;

- в момент сдачи товара перевозчику или организации связи для доставки покупателю, если договором не предусмотрено иное.

Кроме того, понятие "момент отгрузки" раскрыто в ряде постановлений Росстата. Так, согласно Порядку заполнения и представления формы федерального государственного статистического наблюдения N 1-предприятие "Основные сведения о деятельности организации" (утв. Постановлением Росстата от 16.12.2005 N 101) моментом отгрузки считается:

- при отгрузке товара иногороднему получателю - дата сдачи его органу транспорта или связи, определяемая датой на документе, удостоверяющем факт приема груза к перевозке транспортной организацией (товарно-транспортной накладной, железнодорожной квитанции, путевом листе и пр.), или документе органа связи;

- при сдаче товара на складе покупателя или продавца - дата акта сдачи товара на месте или подписания покупателем документов, подтверждающих получение товара;

- при продаже товаров в порядке розничной торговли - дата продажи.

Таким образом, для целей исчисления НДС "датой отгрузки" товара по договорам поставки является тот день, в который поставщик считается исполнившим свою обязанность по передаче товара покупателю по правилам ст. 458 ГК РФ, в зависимости от выбранного способа поставки.

Данная норма применима к сделкам с объектами недвижимости, налоговая база по НДС по которым должна определяться по дате составления передаточного акта (п. 1 ст. 556 ГК РФ).

Таким образом, если товар отгружен покупателю, но право собственности на него еще не перешло и в бухгалтерском учете стоимость товара отражена по дебету счета 45 "Товары отгруженные", то на момент отгрузки необходимо исчислить НДС к уплате в бюджет. Это касается и ситуации, когда в договоре по соглашению сторон прописано, что право собственности на товар переходит к покупателю только после оплаты товара.

3. Какую дату считать днем отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг) для выписки и предъявления покупателю счета-фактуры - дату отгрузки товаров (работ, услуг) или дату перехода права собственности на товары (работы, услуги) к покупателю?

В соответствии с п. 3 ст. 168 НК РФ при реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав выставляются соответствующие счета-фактуры не позднее пяти дней считая со дня отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг) или со дня передачи имущественных прав.

В п. 17 Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных Постановлением N 914 (в ред. Постановления N 283), определено, что регистрация счетов-фактур в книге продаж производится в хронологическом порядке в том налоговом периоде, в котором возникает налоговое обязательство.

Налоговое обязательство по начислению НДС у поставщика возникает в момент фактической отгрузки товара покупателю - в день вручения товара покупателю, предоставления

товара в распоряжение покупателя, сдачи товара перевозчику или организации связи для доставки покупателю (в зависимости от условий договора поставки).

Поскольку момент определения налоговой базы по НДС зависит не от момента перехода права собственности на поставляемые товары, а только от самого факта их отгрузки, поставщик должен выставить счета-фактуры не позднее пяти дней со дня фактической отгрузки товаров.

На необходимость выставления счетов-фактур в течение пяти дней со дня фактической отгрузки товаров неоднократно указывалось и контролирующими органами (Письмо Минфина России от 26.07.2004 N 03-04-08/45, Письмо МНС России от 17.12.2003 N ОС-6-03/1316, Письмо УМНС России по г. Москве от 06.03.2003 N 24-11/13100). Таким образом, определение срока выставления счета-фактуры непосредственно связано только с датой отгрузки товаров (работ, услуг). Условия перехода права собственности на товары (работы, услуги), указанные в договоре, не имеют в данной ситуации значения. Если товары отгружены, то счет-фактура должен выставляться в течение пяти дней со дня их фактической отгрузки в адрес покупателей.

4. Как в бухгалтерском учете отразить операцию по начислению НДС при отгрузке и реализации товаров (работ, услуг) с отличным переходом права собственности в связи со вступлением в силу Закона N 119-ФЗ?

Как указывалось выше, если товар отгружен покупателю, но право собственности на него еще не перешло и в бухгалтерском учете стоимость товара списана в дебет счета 45 "Товары отгруженные", то на момент отгрузки необходимо исчислить НДС к уплате в бюджет.

Это касается и ситуации, когда в договоре по соглашению сторон прописано, что право собственности на товар переходит к покупателю в отличном от общепринятого порядка (ст. 223 ГК РФ).

Следовательно, в предусмотренный ст. 167 НК РФ день отгрузки, то есть на дату, когда поставщик считается исполнившим свою обязанность по передаче товара покупателю в соответствии со ст. 458 ГК РФ, в бухгалтерском учете будет начислена сумма НДС и сформированы следующие записи:

Дебет 45 "Товары отгруженные" Кредит 41 "Товары",

Дебет 76, субсчет "НДС начисленный", Кредит 68, субсчет "НДС".

Данные записи производятся в бухгалтерском учете на основании товарно-транспортных накладных и выставленных счетов-фактур.

В момент, когда согласно договору поставки произойдет переход права собственности и в бухгалтерском учете будет начислена выручка в соответствии с п. 12 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. N 32н, в бухгалтерском учете необходимо будет сделать следующие записи:

Дебет 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" Кредит 90, субсчет 1 "Выручка",

Дебет 90, субсчет 2 "Себестоимость продаж", Кредит 45 "Товары отгруженные",

Дебет 90, субсчет 3 "НДС", Кредит 76, субсчет "НДС начисленный".

Иногда у налогоплательщиков, осуществляющих переработку лома, возникает следующая проблема.

Организация осуществляет деятельность по обработке отходов и лома черных металлов, которая регламентирована Правилами обращения с ломом и отходами черных металлов и их отчуждения, утвержденными Постановлением Правительства России от 11 мая 2001 г. N 370 и ГОСТ 2787-75 "Металлы черные вторичные". В соответствии с Правилами отчуждение лома не может состояться ранее, чем будет осуществлена фактическая приемка лома у покупателя (переход права собственности - у ворот покупателя) и составлен приемосдаточный акт (по форме, установленной Приложением N 1 к указанным Правилам). На практике часто фактическая приемка лома отличается от отправленного веса (в основном, в сторону уменьшения). В связи с этим возникает вопрос: в какой момент у продавца возникает обязанность исчисления налоговой базы по НДС и в каком размере?

С 1 января 2006 г. в соответствии с п. 1 ст. 167 НК РФ моментом определения налоговой базы по НДС является наиболее ранняя из следующих дат:

- день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав;

- день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

В налоговом законодательстве термин "отгрузка" не определен, поэтому на основании ст. 11 НК РФ указанный термин определяется в соответствии с нормами гражданского законодательства. Исходя из ст. ст. 458, 509, 510, под термином "отгрузка" понимается следующее:

- фактическая передача товара продавцом покупателю (указанному им третьему лицу);

- передача товара продавцом перевозчику (организации связи), если договором на продавца не возложена обязанность по доставке товара.

Таким образом, для целей исчисления НДС "датой отгрузки" товара по договорам поставки является тот день, в который поставщик считается исполнившим свою обязанность по передаче товара покупателю по правилам ст. 458 ГК РФ, в зависимости от выбранного способа поставки.

В соответствии с разъяснениями специалистов ФНС и Минфина России (Письма от 28.02.2006 N ММ-6-03/202@; от 16.03.2006 N 03-04-11/53) "...датой отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав признается дата первого по времени составления первичного документа, оформленного на покупателя (заказчика), перевозчика (организацию связи) для доставки покупателю".

В рассматриваемой ситуации на дату физической передачи лома организация-продавец обязана составить товарную накладную на отпуск переработанного лома, на основании которой в бухгалтерском учете отражается списание лома со счета 43 "Готовая продукция" в дебет счета 45 "Товары отгруженные". Датой отгрузки (то есть моментом определения налоговой базы) для целей исчисления НДС будет считаться дата приема продукции перевозчиком, зафиксированная в отгрузочных документах. Согласно п. 1 ст. 154 НК РФ налоговая база при реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг) определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со ст. 40 НК РФ, без включения в них НДС.

Обратите внимание! Налоговая база по НДС не тождественна фактической себестоимости переработанного лома (бухгалтерская запись Д 45 К 43). Она определяется исходя из договорной стоимости 1 т лома.

В соответствии с п. п. 6, 11 Правил обращения с ломом и отходами черных металлов и их отчуждения (утв. Постановлением Правительства России от 11.05.2001 N 370) прием лома и отходов цветных металлов проводится по массе нетто, определяемой как разность между массой брутто и массой транспортного средства, тары и засоренности и осуществляется с обязательным составлением на каждую партию лома и отходов приемосдаточного акта. На основании даты составления приемосдаточного акта покупатель принимает к учету переработанный лом.

Как правило, масса лома корректируется покупателем на процент засоренности и фактически отличается от ранее заявленного продавцом количества. В связи с этим у продавца возникает ситуация, когда налоговая база по НДС, исчисленная при физической отгрузке лома (и, соответственно, отраженная в товарных накладных и счете-фактуре), отличается от фактического тоннажа, указанного в приемосдаточном акте. В результате несовпадения заявленного и фактически принятого лома у продавца возникает обязанность корректировки ранее предъявленных счетов-фактур и налоговых обязательств в части НДС.

Рассмотрим порядок корректировки налоговой базы по НДС на конкретном примере.

Июль 2007 г.:

Дебет 45 Кредит 43

- 80 000 руб. - отражена отгрузка лома покупателю (25 т);

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

- 15 254 руб. (100 000 руб. : 118 x 18) <1> - начислен НДС.

<1> При реализации продукции счета-фактуры выставляются не позднее 5 дней с даты отгрузки продукции (п. 3 ст. 168 НК РФ).

Обратите внимание! Налоговая база по НДС исчисляется исходя из договорной цены лома (предположим, что цена 1 т лома - 4000 руб.). В июле 2007 г. продавец регистрирует выписанный счет-фактуру в книге продаж на сумму НДС - 15 254 руб.

Август 2007 г.:

Дебет 62 Кредит 90-1

- 95 000 руб. - признана выручка от продажи продукции (23, 75 т);

Дебет 90-2 Кредит 45

- 80 000 руб. - списана себестоимость реализованного лома;

Дебет 90-3 Кредит 76, субсчет "Расчеты по НДС",

- 14 492 руб. (95 000 руб. : 118 x 18) - отражена сумма НДС, предъявленная покупателю.

Обратите внимание! Продавец выписывает новый счет-фактуру, исходя из фактически принятого веса в приемосдаточном акте (столбец "Вес нетто"). При этом в дополнительном листе книги продаж продавца вносятся следующие записи.

В июле 2007 г. аннулируется счет-фактура на сумму НДС - 15 254 руб. (Сторно на сумму 15 254 руб.) и одновременно регистрируется новый счет-фактура на сумму НДС - 14 492 руб.

В результате корректировок за июль 2007 г. возникает переплата в части НДС в размере 762 руб. (15 254 - 14 492).

В том случае, если корректировки произведены в рамках одного налогового периода (то есть месяца) либо до момента представления налоговой декларации по НДС (до 20-го числа, следующего за истекшим налоговым периодом), продавец может зарегистрировать новый счет-фактуру в книге продаж, не прибегая к корректировочным записям.

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

- 15 254 руб. - корректировка суммы НДС;

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

- 14 492 руб. - начислен к уплате в бюджет НДС исходя из фактически принятого тоннажа лома;

Дебет 51 Кредит 62

- 95 000 руб. - получена оплата от покупателя.

Обратите внимание! В случае получения оплаты от покупателя за отгруженный лом у продавца отсутствует обязанность исчисления НДС к уплате в бюджет, поскольку момент определения налоговой базы <1> (ст. 167 НК РФ) приходится на июль 2007 г.

<1> Момент определения налоговой базы по НДС определяется как наиболее ранняя из следующих дат: день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав; день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

Особые условия договора перехода права собственности создают проблемы и для покупателя в части определения момента принятия НДС в состав налоговых вычетов.

В какой момент у покупателя возникает право на налоговый вычет, если продавец определяет налоговую базу по договорам с особым переходом права собственности в момент отгрузки товара?

Основная проблема заключается в том, что в налоговом законодательстве термин "принятие товаров к учету" не раскрыт, поэтому на основании ст. 11 НК РФ обратимся к правилам бухгалтерского учета.

При заключении договоров поставки с условием перехода права собственности на товар после полной оплаты товара покупатель учитывает товар на забалансовом счете 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение".

Проанализируем выполнение основных условий для принятия НДС в состав налоговых вычетов применительно к рассматриваемой ситуации:

- приобретение товаров для операций, облагаемых НДС (условие выполняется, поскольку изначально товары предназначены для использования в деятельности, подлежащей обложению НДС);

- наличие счета-фактуры (выставленный продавцом счет-фактура оформлен в соответствии с требованиями, установленными ст. 169 НК РФ);

- принятие на учет товаров.

Именно третье условие стало "камнем преткновения" в спорах о возможности принятия НДС в состав налоговых вычетов при отражении товаров на забалансовом счете.

Согласно Плану счетов забалансовые счета предназначены для обобщения информации о наличии и движении ценностей, временно находящихся в пользовании или распоряжении организации (арендованных основных средств, материальных ценностей на ответственном хранении, в переработке и т.п.), условных прав и обязательств, а также для контроля за отдельными хозяйственными операциями.

Бухгалтерский учет указанных объектов ведется по простой системе. Фактически это означает, что товары приняты к учету, но на забалансовый счет, поскольку до момента полной оплаты товаров (перехода права собственности на них) не принадлежат организации. Кроме того, в соответствии с п. 14 ПБУ 5/01 такие товары, "не принадлежащие организации, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении в соответствии с условиями договора, принимаются к учету в оценке, предусмотренной в договоре".

При принятии НДС в состав налоговых вычетов в периоде отражения товаров на забалансовом учете соблюдается принцип зеркальности налога (в рамках одного налогового периода начисляется НДС к уплате в бюджет - у поставщика и принимается в состав налоговых вычетов - у покупателя).

Но специалисты ФНС России (в лице районных ИФНС) трактуют понятие "принятие товаров на учет" иначе, подразумевая под этим отражение товаров на балансовом счете 41 "Товары". Заметим, что аналогичные споры возникали и в отношении понятия "принятие на учет основных средств" на протяжении ряда лет (по данному вопросу не было единообразной арбитражной практики).

В связи с отсутствием каких-либо официальных разъяснений представителей Минфина России и сложившейся арбитражной практики автор рекомендует налогоплательщикам определять момент возникновения права на налоговый вычет в момент принятия товаров к учету на балансовый счет 41 "Товары".

Глава 4. ИСЧИСЛЕНИЕ НДС ПРИ ПЕРЕДАЧЕ ИМУЩЕСТВЕННЫХ ПРАВ

С 1 января 2006 г. Законом N 119-ФЗ введена в действие обновленная редакция ст. 155 НК РФ, в которой расширен и конкретизирован перечень имущественных прав, передача которых облагается НДС.

Пункт 1 ст. 155 НК РФ определяет особенности исчисления налоговой базы по операциям, связанным с первичной уступкой поставщиком права требования задолженности за реализованные товары (работы, услуги). Представим этот алгоритм в виде таблицы 7.

Таблица 7

Порядок исчисления НДС при передаче имущественных прав
(п. 1 ст. 155 НК РФ)

Предмет уступки требования	Момент определения налоговой базы	Порядок исчисления налоговой базы	Налоговая ставка
Денежное требование, вытекающее из договора реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению (не освобождаются от налогообложения) в соответствии со ст. 149 НК РФ. Основание: п. 1 ст. 155 НК РФ	Дата передачи имущественных прав. Основание: пп. 2 п. 1 ст. 167 НК РФ	Налоговая база в случае первичной уступки права требования не определена (см. комментарии), поскольку в отсылочной ст. 154 НК РФ речь идет о порядке исчисления налоговой базы при реализации товаров (работ, услуг), а не при передаче имущественных прав	18 или 10%. Основание: п. 3 ст. 164 НК РФ (в п. 4 ст. 164 НК РФ налоговая ставка 18/118 или 10/110 предусмотрена для случаев передачи имущественных прав по п. п. 2 - 4 ст. 155 НК РФ)

В этом случае налоговая база должна определяться в порядке, установленном ст. 154 НК РФ. Но указанная статья относится к порядку определения налоговой базы по операциям реализации товаров (работ, услуг), а не по передаче имущественных прав.

Учитывая, что с 1 января 2006 г. для всех налогоплательщиков установлен единый момент определения налоговой базы ("по отгрузке"), то замысел законодателя, практически оставившего норму п. 1 ст. 155 НК РФ неизменной, непонятен.

В момент заключения договора уступки права требования долга у cedenta НДС (стороны, передающей право требования) со стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), определенный по правилам ст. 154 НК РФ, уже исчислен к уплате в бюджет и не зависит от дальнейшей судьбы дебиторской задолженности (списание, передача и пр.).

При этом в случае первичной уступки денежного требования в сумме, превышающей размер первоначального обязательства дебитора, порядок определения налоговой базы для cedenta не установлен. В этой ситуации позицию специалистов Минфина и ФНС России нетрудно предугадать, тем более что прецеденты имели место (Письмо Минфина России от 15.12.2002 N 04-03-11/71). Следуя логике Минфина России, налогоплательщик должен определять налоговую базу в части НДС как сумму превышения договорной стоимости сделки над суммой первоначальной задолженности дебитора.

Аналогичная ситуация возникает и при передаче неденежного требования (например, права требования поставки товаров, работ, услуг в случае, если покупатель осуществил их предоплату), поскольку нормы ст. 155 НК РФ не регламентируют порядок определения налоговой базы при осуществлении подобных операций.

Рассмотрим порядок определения налоговой базы, исходя из положений п. 1 ст. 155 НК РФ, на конкретном примере 15.

Пример 15. ООО "Свет" в июле 2007 г. отгрузило товары (лампы) в адрес ЗАО "Тьма" на сумму 59 000 руб. (в том числе НДС - 9000 руб.). В августе 2007 г. ООО "Свет" уступило право требования долга ООО "Рассвет" за 49 000 руб. В бухгалтерском учете ООО "Свет" (цедент) будут сформированы следующие записи.

Июль 2007 г.:

Дебет 62 Кредит 90-1

- 59 000 руб. - отражена выручка от реализации товаров;

Дебет 90-3 Кредит 68

- 9000 руб. - начислен НДС к уплате в бюджет со стоимости реализованных товаров.

Август 2007 г.:

Дебет 76 Кредит 91-1

- 49 000 руб. - произведена уступка права требования долга;

Дебет 91-2 Кредит 62

- 59 000 руб. - списана задолженность по первоначальному долгу;

Дебет 99 Кредит 91-9

- 10 000 руб. - отражен финансовый результат (убыток) от операции уступки права требования.

Обратите внимание! Моментом определения налоговой базы является дата отгрузки товаров в адрес ЗАО "Тьма" (то есть июль 2007 г.). При уступке дебиторской задолженности с дисконтом (по цене меньше, чем сумма первоначального долга) ранее начисленный НДС со стоимости отгруженных товаров не корректируется (пример 16).

Пример 16. Изменим условия примера 15.

ООО "Свет" уступает право требования долга ООО "Рассвет" за 79 000 руб.

В бухгалтерском учете ООО "Свет" (цедент) будут сформированы следующие записи.

Июль 2007 г.:

Дебет 62 Кредит 90-1

- 59 000 руб. - отражена выручка от реализации товаров;

Дебет 90-3 Кредит 68

- 9000 руб. - начислен НДС к уплате в бюджет со стоимости реализованных товаров.

Август 2007 г.:

Дебет 76 Кредит 91-1

- 79 000 руб. - произведена уступка права требования долга;

Дебет 91-2 Кредит 62

- 59 000 руб. - списана задолженность по первоначальному долгу;

Дебет 91-9 Кредит 99

- 20 000 руб. - отражен финансовый результат (прибыль) от операции уступки права требования;

Дебет 91-2 Кредит 68

- 3600 руб. (20 000 руб. x 18%) - начислен НДС на сумму превышения суммы договора уступки права над размером первоначального обязательства (см. комментарии в таблице 7).

Пункт 2 ст. 155 НК РФ регламентирует порядок определения налоговой базы в случае переуступки права требования денежного долга за реализованные товары (работы, услуги) новым кредитором либо получение таким кредитором исполнения от должника. Представим этот алгоритм в виде таблицы 8.

Таблица 8

Порядок исчисления НДС при передаче имущественных прав
(п. 2 ст. 155 НК РФ)

Предмет уступки требования	Момент определения налоговой базы	Порядок исчисления налоговой базы	Налоговая ставка
Последующая уступка денежного	День уступки денежного	Как сумма превышения сумм	18/118 или 10/110

<p>требования, вытекающего из договора реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению или при прекращении соответствующего обязательства. Основание: п. 2 ст. 155 НК РФ</p>	<p>требования или день прекращения соответствующего обязательства. Основание: п. 8 ст. 167 НК РФ</p>	<p>дохода, полученного при последующей уступке требования или при прекращении соответствующего обязательства, над суммой расходов на приобретение указанного требования. Основание: п. 2 ст. 155 НК РФ</p>	<p>Основание: п. 4 ст. 164 НК РФ</p>
---	--	--	--------------------------------------

Данная норма практически не изменилась, но поскольку речь идет о последующей переуступке денежного требования, проблемы определения налоговой базы при последующей переуступке неденежных прав <1> остаются.

<1> Порядок определения налоговой базы при передаче неденежных требований определен только в случаях передачи прав, связанных с правом заключения договора и арендных прав, а также при передаче имущественного права, в том числе участником долевого строительства, на жилые дома или жилые помещения, доли в жилых домах.

Положительным моментом является четко установленная в п. 4 ст. 164 НК РФ налоговая ставка для цессионария (стороны, приобретающей задолженность).

Рассмотрим порядок определения налоговой базы, исходя из положений п. 2 ст. 155 НК РФ, на конкретном примере 17.

Пример 17. Изменим условия примера 16.

ООО "Свет" уступает право требования долга ООО "Рассвет" за 49 000 руб. В августе 2007 г. ЗАО "Тьма" погасило задолженность по отгруженным товарам.

В бухгалтерском учете ООО "Рассвет" (цессионарий) будут сформированы следующие записи.

Июль 2007 г.:

Дебет 58 Кредит 76, субсчет "Задолженность перед ООО "Свет",

- 49 000 руб. - приобретено право требования долга;

Дебет 76, субсчет "Задолженность перед ООО "Свет", Кредит 51

- 49 000 руб. - перечислены денежные средства cedentu (ООО "Свет").

Август 2007 г.:

Дебет 51 Кредит 76, субсчет "Задолженность ЗАО "Тьма",

- 59 000 руб. - отражен доход цессионария;

Дебет 76, субсчет "Задолженность ЗАО "Тьма", Кредит 91-1

- 59 000 руб.

Дебет 91-2 Кредит 58

- 49 000 руб. - списана стоимость приобретенного права требования;

Дебет 91-9 Кредит 99

- 10 000 руб. - отражен финансовый результат (прибыль);

Дебет 91-2 Кредит 68

- 1525,42 руб. (10 000 руб. x 18 : 118) - начислен НДС на сумму превышения дохода, полученного при погашении приобретенного долга, над расходами на его приобретение.

В практике налогоплательщиков встречаются ситуации, когда исполнение долга по приобретенному праву требования денежного обязательства невозможно ввиду признания должника банкротом.

Возникает ли у налогоплательщика обязанность по уплате НДС, если должник по приобретенному праву требования долга признан банкротом и конкурсной массы активов должника недостаточно для исполнения требований кредиторов?

Согласно п. 2 ст. 155 НК РФ налоговая база по НДС при реализации новым кредитором, получившим требование, финансовых услуг, связанных с уступкой требования, вытекающего из договора реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат

налогообложению, определяется как сумма превышения сумм дохода, полученного новым кредитором при последующей уступке требования или при прекращении соответствующего обязательства, над суммой расходов на приобретение указанного требования.

Поскольку последующая уступка приобретенного налогоплательщиком денежного требования к должнику не осуществлялась, требование должником не исполнено и доход по данному требованию не получен, то оснований для определения налоговой базы по НДС нет. Данный вывод подтверждается и в Письме Минфина России от 26 июня 2006 г. N 03-04-11/111.

Пункт 3 ст. 155 НК РФ определяет алгоритм исчисления НДС при передаче прав на жилые помещения, гаражи или машино-места третьим лицам. Представим этот алгоритм в виде таблицы 9.

Таблица 9

Порядок исчисления НДС при передаче имущественных прав
(п. 3 ст. 155 НК РФ)

Предмет уступки требования	Момент определения налоговой базы	Порядок исчисления налоговой базы	Налоговая ставка
Передача имущественных прав налогоплательщиками, в том числе участниками долевого строительства, на жилые дома или жилые помещения, доли в жилых домах или жилых помещениях, гаражи или машино-места. Основание: п. 3 ст. 155 НК РФ	День уступки (последующей уступки) требования или день исполнения обязательства должником. Основание: п. 8 ст. 167 НК РФ	Как разница между стоимостью, по которой передаются имущественные права, с учетом налога, и расходами на приобретение имущественных прав. Основание: п. 3 ст. 155 НК РФ	18/118 или 10/110. Основание: п. 4 ст. 164 НК РФ

Приведенная норма является новой, хотя на практике специалисты ФНС России и до внесения изменений в ст. ст. 155, 167 НК РФ исходили из обязанности исчисления НДС по операциям переуступки долга участниками долевого строительства.

Многочисленная арбитражная практика (Постановление ФАС Уральского округа от 10.03.2005 N Ф09-698/05-АК, Северо-Западного округа от 07.10.2005 N А56-7627/2005, от 21.06.2005 N А56-29388/04, Центрального округа от 19.05.2005 N А36-362/10-04, Волго-Вятского округа от 06.02.2007 N А29-2131/2006а), как правило, складывалась в пользу налогоплательщиков. Основным аргументом в пользу отсутствия обязанности исчисления НДС являлось то, что в НК РФ не установлен такой элемент налога, как налоговая база.

К сожалению, новая редакция п. 3 ст. 155 НК РФ не устанавливает порядок определения налоговой базы в случае передачи имущественных прав на нежилые помещения (акцент сделан только на гаражи и машино-места).

Каким образом налогоплательщикам определять налоговую базу при передаче имущественных прав на нежилые помещения?

По мнению автора, в данной ситуации возможны следующие варианты:

1) не исчислять НДС со стоимости переданных имущественных прав, поскольку в налоговом законодательстве отсутствует порядок определения налоговой базы, являющийся в силу ст. 17 НК РФ обязательным элементом налогообложения.

Этот вариант сопряжен с высокими налоговыми рисками, и факт неуплаты НДС налогоплательщиком, вероятнее всего, станет предметом судебного разбирательства;

2) исчислять НДС по правилам п. 2 ст. 155 НК РФ, то есть исходя из всех доходов, связанных с расчетами по оплате переданных имущественных прав.

Этот вариант не приведет к арбитражным спорам <1>, но невыгоден налогоплательщикам, поскольку приводит к необоснованному отвлечению оборотных средств на уплату налога.

<1> Письмо Минфина России от 20 сентября 2006 г. N 03-04-10/13.

Более логичным было бы определять налоговую базу по правилам п. 3 ст. 155 НК РФ (то есть идентично налоговой базе при передаче имущественных прав на жилые помещения). Но данный вариант в отношении нежилых помещений не предусмотрен специальной нормой, установленной п. 3 ст. 155 НК РФ для жилых помещений.

Рассмотрим порядок определения налоговой базы, исходя из положений п. 3 ст. 155 НК РФ, на конкретном примере 18.

Пример 18. ООО "Дом-Инвест" является участником (соинвестором) договора долевого строительства жилого дома с марта 2005 г. в компании ЗАО "Стройка" с инвестиционным взносом 5 000 000 руб.

В августе 2007 г. ООО "Дом-Инвест" уступило право требования доли ООО "БрендСтрой" за 6 000 000 руб.

В бухгалтерском учете ООО "Дом-Инвест" будут сформированы следующие записи.

Март 2005 г.:

Дебет 76, субсчет "Задолженность перед ЗАО "Стройка", Кредит 51

- 5 000 000 руб. - перечислены денежные средства по договору долевого строительства жилого дома.

Август 2007 г.:

Дебет 76, субсчет "Задолженность ООО "БрендСтрой", Кредит 91-1

- 6 000 000 руб. - осуществлена уступка права доли в жилом доме ООО "БрендСтрой";

Дебет 91-2 Кредит 76, субсчет "Задолженность перед ЗАО "Стройка",

- 5 000 000 руб. - списана стоимость инвестиционного взноса;

Дебет 91-9 Кредит 99

- 1 000 000 руб. - отражен финансовый результат (прибыль);

Дебет 91-2 Кредит 68

- 152 542,37 руб. (1 000 000 руб. x 18 : 118) - начислен НДС на разницу между ценой реализации доли и суммой инвестиционного взноса.

Пункт 4 ст. 155 НК РФ определяет особенности исчисления налоговой базы по операциям, связанным с переуступкой иных денежных требований, не вытекающих из договоров реализации товаров (работ, услуг) (табл. 10).

Таблица 10

Порядок исчисления имущественных прав (п. 4 ст. 155 НК РФ)

Предмет уступки требования	Момент определения налоговой базы	Порядок исчисления налоговой базы	Налоговая ставка
Приобретение денежного требования у третьих лиц. Основание: п. 4 ст. 155 НК РФ	День уступки (последующей уступки) требования или день исполнения обязательства должником. Основание: п. 8 ст. 167 НК РФ	Как сумма превышения суммы доходов, полученных от должника и (или) при последующей уступке, над суммой расходов на приобретение денежного требования. Основание: п. 4 ст. 155 НК РФ	18/118 или 10/110. Основание: п. 4 ст. 164 НК РФ

Согласно приведенной норме переуступка денежных требований (например, права требования оплаты на объекты интеллектуальной собственности, по непогашенному займу и пр.), вытекающих из операций, не облагаемых НДС, является объектом обложения НДС.

Рассмотрим порядок определения налоговой базы, исходя из положений п. 4 ст. 155 НК РФ, на примере 19.

Пример 19. В июле 2007 г. ООО "Инвест" предоставило заем ООО "Долг" в размере 50 000 руб. В августе 2007 г. ООО "Инвест" уступило право требования долга по непогашенному займу ООО "Ростовщик" за 40 000 руб. В сентябре 2007 г. ООО "Долг" погасило задолженность по полученному займу.

В бухгалтерском учете ООО "Ростовщик" будут сформированы следующие записи.

Август 2007 г.:

Дебет 58 Кредит 76, субсчет "Задолженность перед ООО "Инвест",
- 40 000 руб. - приобретено право требования долга по договору займа;

Дебет 76, субсчет "Задолженность перед ООО "Инвест", Кредит 51

- 40 000 руб. - перечислены денежные средства за приобретенное право требования.

Обратите внимание! В момент приобретения права требования долга ООО "Ростовщик" не начисляет НДС на сумму превышения цены уступки над первоначальным долгом, возникшим по договору займа.

Сентябрь 2007 г.:

Дебет 51 Кредит 76, субсчет "Задолженность ООО "Долг",
- 50 000 руб. - поступила на расчетный счет выручка от должника;

Дебет 76, субсчет "Задолженность ООО "Долг", Кредит 91-1

- 50 000 руб. - отражен доход цессионария;

Дебет 91-2 Кредит 58

- 40 000 руб. - списана стоимость приобретенного права требования;

Дебет 91-9 Кредит 99

- 10 000 руб. - отражен финансовый результат (прибыль);

Дебет 91-2 Кредит 68

- 1525,42 руб. (10 000 руб. x 18 : 118) - начислен НДС на сумму превышения дохода, полученного при погашении приобретенного долга, над расходами на его приобретение.

Пункт 5 ст. 155 НК РФ определяет порядок определения налоговой базы при передаче прав, связанных с правом заключения договора, и арендных прав (табл. 11).

Таблица 11

Порядок исчисления НДС при передаче имущественных прав
(п. 5 ст. 155 НК РФ)

Предмет уступки требования	Момент определения налоговой базы	Порядок исчисления налоговой базы	Налоговая ставка
Передача прав, связанных с правом заключения договора, и арендных прав. Основание: п. 5 ст. 155 НК РФ	День передачи имущественных прав. Основание: п. 8 ст. 167 НК РФ	Договорная стоимость переданных имущественных прав в порядке, определенном ст. 154 НК РФ. Основание: п. 5 ст. 155 НК РФ	18%. Основание: п. 3 ст. 164 НК РФ

До 1 января 2006 г. порядок определения налоговой базы по НДС при передаче имущественных прав, связанных с правом заключения договоров, или арендных прав, не был определен. Поскольку в налоговом законодательстве термин "арендные права" не определен, обратимся к нормам гражданского законодательства.

Исходя из положений гл. 34 "Аренда" ГК РФ, под арендными обязательствами понимают права арендатора, предусмотренные договором аренды.

Рассмотрим порядок определения налоговой базы, исходя из положений п. 5 ст. 155 НК РФ, на конкретном примере 20.

Пример 20. В июле 2007 г. ООО "Монтажник" приобрело право на заключение договора аренды производственного помещения сроком на 2 года. Стоимость приобретенного права

составила - 118 000 руб., в том числе НДС - 18 000 руб. В сентябре 2007 г. ООО "Монтажник" переуступило право заключения договора аренды ЗАО "Строитель" по договорной стоимости - 200 000 руб.

В бухгалтерском учете ООО "Монтажник" будут сформированы следующие записи.

Июль 2007 г.:

Дебет 97 Кредит 76

- 100 000 руб. - приобретено право на заключение договора аренды;

Дебет 19 Кредит 76

- 18 000 руб. - предъявлен НДС согласно счету-фактуре;

Дебет 68 Кредит 19

- 18 000 руб. - принят НДС в состав налоговых вычетов.

Июль - август 2007 г.:

Дебет 26 Кредит 97

- 8333,33 руб. (100 000 руб. : 24 мес. x 2 мес.) - списана доля расходов будущих периодов.

Сентябрь 2007 г.:

Дебет 76, субсчет "Задолженность ЗАО "Строитель", Кредит 91-1

- 236 000 руб. - осуществлена переуступка права аренды ЗАО "Строитель";

Дебет 91-2 Кредит 68

- 36 000 руб. (200 000 руб. x 18%) - начислен НДС на договорную стоимость переуступленного права;

Дебет 51 Кредит 76, субсчет "Задолженность ЗАО "Строитель",

- 236 000 руб. - поступили денежные средства по договору переуступки права аренды;

Дебет 91-2 Кредит 97

- 91 666,67 руб. - списана стоимость арендного права;

Дебет 91-9 Кредит 99

- 108 333,33 руб. - отражен финансовый результат (прибыль).

Глава 5. НАЛОГОВАЯ БАЗА ПРИ ИСПОЛЬЗОВАНИИ ПОСРЕДНИЧЕСКИХ СДЕЛОК

Изменения в порядке определения налоговой базы по НДС с 1 января 2006 г. произошли и в части налогообложения операций по посредническим сделкам. Поэтому при планировании налоговой нагрузки в случае использования посреднических договоров налогоплательщикам необходимо проанализировать налоговые последствия тех или иных видов посреднических договоров. Несмотря на то что все договоры объединяет общий признак - посредничество, существует и ряд различий (табл. 12).

Таблица 12

Основные различия в части возникновения прав и обязанностей
по сделкам, совершенным посредником в разрезе различных
видов посреднических договоров

Виды посреднических сделок	Возникновение прав и обязанностей по сделке
Договор поручения	У доверителя (поручителя)
Договор комиссии	У комиссионера (даже в случае если комитент назван в сделке и в полной мере в ней участвует)
Агентский договор	У агента (если агент выступает по договору от своего имени). У принципала (если агент выступает по договору от имени принципала)

Рассмотрим порядок исчисления налоговой базы по НДС при использовании в расчетах каждого из приведенных видов посреднических договоров.

§ 1. Договор поручения

Заклячая договоры поручения, налогоплательщикам следует иметь в виду, что юридические действия всегда совершаются от имени доверителя, то есть поверенный создает права и обязанности только в отношении доверителя. Указанное обстоятельство имеет решающее значение для определения сущности данного вида договора (прямое представительство), а также для выделения договора поручения из остальных видов посреднических договоров.

Поскольку поверенный всегда действует от имени доверителя, то документы учета (накладные, счета, акты, счета-фактуры) оформляются на имя доверителя. Поверенный предъявляет от своего имени отчет об исполнении договора поручения и счет-фактуру на сумму посреднического вознаграждения.

Обратите внимание! Представление отчета поверенным об исполнении договора поручения законодательством не предусмотрено, но для возмещения дополнительных расходов, возникших у доверителя, и своевременного определения момента возникновения налоговой базы по НДС такой отчет необходим.

По договорам поручения поверенный может осуществлять поиск для доверителя как поставщиков и подрядчиков, так и покупателей товаров (работ, услуг), имущественных прав.

Рассмотрим порядок определения налоговой базы в части НДС по операциям приобретения товаров в учете у поверенного и доверителя (пример 21).

Пример 21. В июле 2007 г. ООО "Доверие" заключило с ООО "Поручение" договор поручения на поиск определенной партии товаров.

ООО "Доверие" перечислило денежные средства в размере 2 000 000 руб. для покупки партии товаров. Согласно условиям договора поручения по окончании месяца поверенный представляет доверителю отчет об объемах закупленного товара. Согласно условиям договора услуга считается оказанной после утверждения отчета поверенного. Сумма посреднического вознаграждения ООО "Поручение" составила 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.) и перечислена в августе 2007 г. на расчетный счет поверенного.

В бухгалтерском учете ООО "Поручение" (поверенный) будут сформированы следующие записи.

Июль 2007 г.:

Дебет 51 Кредит 76, субсчет "Задолженность перед ООО "Доверие",

- 2 000 000 руб. - получены денежные средства для исполнения договора поручения;

Дебет 76, субсчет "Расчеты с поставщиками", Кредит 51

- 2 000 000 руб. - перечислены денежные средства поставщикам за партию товаров;

Дебет 002

- 2 000 000 руб. - принят на учет товар, приобретенный для доверителя;

Кредит 002

- 2 000 000 руб. - передан товар доверителю;

Дебет 76, субсчет "Задолженность перед ООО "Доверие", Кредит 76, субсчет "Расчеты с поставщиками",

- 2 000 000 руб. - списана задолженность перед доверителем;

Дебет 62, субсчет "Задолженность ООО "Доверие", Кредит 90

- 118 000 руб. - отражена выручка в размере посреднического вознаграждения;

Дебет 90 Кредит 68

- 18 000 руб. - начислен НДС к уплате в бюджет.

Август 2007 г.:

Дебет 51 Кредит 62, субсчет "Задолженность ООО "Доверие",

- 118 000 руб. - получено посредническое вознаграждение.

Обратите внимание! В соответствии с п. 1 ст. 156 НК РФ при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров поручения налоговая база определяется как сумма дохода, полученная посредниками при исполнении посреднического договора. Моментом определения налоговой базы согласно п. 1 ст. 167 НК РФ является день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав.

Иногда в посреднических договорах предусмотрено, что поверенный получает сумму вознаграждения до момента утверждения отчета по исполнению договора поручения (авансом). В этом случае у поверенного возникает обязанность исчислить сумму НДС в момент получения посреднического вознаграждения согласно п. 2 ст. 167 НК РФ.

По условиям договора в примере услуга по приобретению партии товара считается оказанной и оплачивается после утверждения отчета доверителем. Следовательно, поступившие на расчетный счет поверенного деньги являются собственностью доверителя и обязанности исчисления НДС как с суммы оплаты в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг) не возникает.

В бухгалтерском учете ООО "Доверие" (доверитель) будут сформированы следующие записи.

Июль 2007 г.:

Дебет 76, субсчет "Задолженность ООО "Поручение", Кредит 51

- 2 000 000 руб. - перечислены денежные средства для исполнения договора поручения;

Дебет 41 Кредит 60

- 1 694 915,25 руб. - приняты на учет товары;

Дебет 19 Кредит 60

- 305 084,75 руб. - предъявлен НДС согласно счету-фактуре;

Дебет 68 Кредит 19

- 305 084,75 руб. - принят НДС в состав налоговых вычетов по приобретенным товарам;

Дебет 41 Кредит 76, субсчет "Задолженность ООО "Поручение",

- 100 000 руб. - учтена в фактической себестоимости товара сумма посреднического вознаграждения;

Дебет 19 Кредит 76, субсчет "Задолженность ООО "Поручение",

- 18 000 руб. - предъявлен НДС согласно счету-фактуре;

Дебет 68 Кредит 19

- 18 000 руб. - принят НДС в состав налоговых вычетов с суммы посреднического вознаграждения;

Дебет 60 Кредит 76, субсчет "Задолженность ООО "Поручение",

- 2 000 000 руб. - зачтена задолженность перед поставщиком товара.

Август 2007 г.:

Дебет 76 "Задолженность ООО "Поручение" Кредит 51

- 118 000 руб. - перечислено в адрес поверенного посредническое вознаграждение.

Обратите внимание! Особенностью договоров поручения является то, что доверитель и продавец обмениваются документами, в том числе и счетами-фактурами (за исключением счетов-фактур на сумму посреднического вознаграждения), минуя поверенного.

Рассмотрим порядок определения налоговой базы по НДС при реализации товаров в учете у поверенного и доверителя (пример 22).

Пример 22. В июле 2007 г. ООО "Доверие" заключило с ООО "Поручение" договор поручения на реализацию партии товаров. В соответствии с условиями договора поручения по окончании месяца поверенный (ООО "Поручение") представляет доверителю отчет об объемах реализованного товара. Согласно условиям договора услуга считается оказанной после утверждения отчета поверенного. Сумма посреднического вознаграждения ООО "Поручение" составила 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.) и перечислена в августе 2007 г. на расчетный счет поверенного.

В бухгалтерском учете ООО "Поручение" (поверенного) будут сформированы следующие записи.

Июль 2007 г.:

Дебет 004

- 2 000 000 руб. - оприходованы товары, подлежащие реализации;

Дебет 51 Кредит 76, субсчет "Расчеты с покупателями",

- 2 000 000 руб. - получены денежные средства от покупателей в счет предстоящей поставки товаров;

Кредит 004

- 2 000 000 руб. - отгружен товар покупателю;

Дебет 76, субсчет "Расчеты с покупателями", Кредит 76, субсчет "Задолженность перед ООО "Доверие",

- 2 000 000 руб. - отражена задолженность перед доверителем;

Дебет 62, субсчет "Задолженность ООО "Доверие", Кредит 90

- 118 000 руб. - отражена выручка в размере посреднического вознаграждения;

Дебет 90 Кредит 68

- 18 000 руб. - начислен НДС к уплате в бюджет.

Август 2007 г.:

Дебет 51 Кредит 62, субсчет "Задолженность ООО "Доверие",

- 118 000 руб. - получено посредническое вознаграждение.

В бухгалтерском учете ООО "Доверие" (доверитель) будут сформированы следующие записи.

Июль 2007 г.:

Дебет 45 Кредит 41

- 1 500 000 руб. - передан товар доверителю;

Дебет 62, субсчет "Расчеты с покупателями", Кредит 90-1

- 2 000 000 руб. - отражена выручка от реализации продукции (на основании отчета доверителя);
- Дебет 90-3 Кредит 68
- 305 084,75 руб. - начислен НДС к уплате в бюджет;
- Дебет 90-2 Кредит 45
- 1 500 000 руб. - списана себестоимость реализованного товара;
- Дебет 44 Кредит 76, субсчет "Задолженность перед ООО "Поручение",
- 100 000 руб. - начислено вознаграждение поверенному;
- Дебет 19 Кредит 76, субсчет "Задолженность перед ООО "Поручение",
- 18 000 руб. - предъявлен НДС согласно счету-фактуре;
- Дебет 68 Кредит 19
- 18 000 руб. - принят НДС в состав налоговых вычетов с суммы посреднического вознаграждения;
- Дебет 90-2 Кредит 44
- 100 000 руб. - учтено в составе себестоимости товара посредническое вознаграждение;
- Дебет 76, субсчет "Задолженность ООО "Поручение", Кредит 62, субсчет "Расчеты с покупателями",
- 2 000 000 руб. - зачтена задолженность покупателей;
- Дебет 51 Кредит 76, субсчет "Задолженность ООО "Поручение",
- 2 000 000 руб. - получены денежные средства от поверенного;
- Дебет 90 Кредит 99
- 500 000 руб. - отражен финансовый результат (прибыль).

Август 2007 г.:

- Дебет 76 "Задолженность перед ООО "Поручение" Кредит 51
- 118 000 руб. - перечислено в адрес поверенного посредническое вознаграждение.

Обратите внимание! В момент отгрузки товара в адрес поверенного (бухгалтерская запись Д 45 К 41) у доверителя не возникает момента определения налоговой базы по НДС, поскольку ст. 168 НК РФ обязывает предъявлять НДС покупателю. Поверенный же по отношению к доверителю не является покупателем.

Порядок оформления счетов-фактур по операциям поручения, как правило, не вызывает сложностей.

Поверенный совершает все порученные ему действия от имени доверителя, то есть все права и обязанности по сделке, совершенной поверенным, возникают непосредственно у доверителя. В этом случае счета-фактуры выставляются напрямую либо доверителем (по операциям, связанным с исполнением поручения на продажу товара), либо на имя доверителя (по операциям, связанным с исполнением поручения на покупку товара).

§ 2. Договор комиссии

В процессе осуществления хозяйственной деятельности налогоплательщики зачастую прибегают к заключению договоров комиссии. Многогранность отношений по данному договору позволяет использовать его как в операциях реализации товаров (работ, услуг), так и в операциях приобретения товаров (работ, услуг).

Согласно нормам гражданского законодательства по договору комиссии одна сторона (комиссионер) обязуется по поручению другой стороны (комитента) за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента.

Как было отмечено, по сделке, совершенной комиссионером с третьим лицом, приобретает права и становится обязанным комиссионер, если даже комитент и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по исполнению сделки. Поскольку комиссионер в посреднических сделках всегда действует от своего имени, то накладные, акты и счета-фактуры оформляются на имя комиссионера.

Рассмотрим порядок определения налоговой базы в части НДС по операциям приобретения товаров в учете у комитента и комиссионера (пример 23).

Пример 23. В июле 2007 г. ООО "Ромашка" заключило с ООО "Василек" договор комиссии на приобретение определенной партии товаров. ООО "Ромашка" перечислило денежные средства в размере 2 000 000 руб. для покупки партии товаров. Согласно условиям договора комиссии по окончании месяца комиссионер представляет комитенту отчет об объемах закупленного товара.

Комиссионное вознаграждение (по условиям договора) установлено в твердой сумме и перечисляется на расчетный счет одновременно с денежными средствами на покупку товаров. Сумма комиссионного вознаграждения ООО "Василек" составила 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.).

В бухгалтерском учете ООО "Василек" (комиссионер) будут сформированы следующие записи.

Июль 2007 г.:

Дебет 51 Кредит 76, субсчет "Задолженность перед ООО "Ромашка",
- 2 000 000 руб. - получены денежные средства для исполнения договора комиссии (оплата за приобретение товара);

Дебет 51 Кредит 62, субсчет "Задолженность ООО "Ромашка",
- 118 000 руб. - получены денежные средства для исполнения договора комиссии (оплата за приобретение товара);

Дебет 19 Кредит 68

- 18 000 руб. (118 000 руб. x 18 : 118) - начислен НДС к уплате в бюджет с суммы поступившей оплаты;

Дебет 002

- 2 000 000 руб. - принят на учет товар, приобретенный для комитента;

Кредит 002

- 2 000 000 руб. - передан товар комитента;

Дебет 76, субсчет "Задолженность перед ООО "Ромашка",

Кредит 76, субсчет "Расчеты с поставщиками",

- 2 000 000 руб. - списана задолженность перед комитентом;

Дебет 76, субсчет "Расчеты с поставщиками", Кредит 51

- 2 000 000 руб. - перечислены денежные средства поставщикам за поставленный товар.

Август 2007 г.:

Дебет 62, субсчет "Задолженность ООО "Ромашка", Кредит 90

- 118 000 руб. - начислено комиссионное вознаграждение (после утверждения отчета комитентом);

Дебет 90 Кредит 68

- 18 000 руб. - начислен НДС к уплате в бюджет;

Дебет 68 Кредит 19

- 18 000 руб. - принят к вычету НДС, начисленный с суммы поступившего комиссионного вознаграждения.

Обратите внимание! В соответствии с п. 1 ст. 156 НК РФ при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров комиссии налоговая база определяется как сумма дохода, полученная посредниками при исполнении посреднического договора. Моментом определения налоговой базы согласно п. 1 ст. 167 НК РФ является день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав. Кроме того, согласно условиям приведенного договора комитент перечисляет комиссионеру денежные средства для исполнения договора комиссии (приобретение партии товара) и комиссионное вознаграждение.

Комиссионер обязан определить налоговую базу в части комиссионного вознаграждения по наиболее ранней из следующих дат:

- дате составления или утверждения отчета комиссионера (в зависимости от условий договора);

- дате получения комиссионного вознаграждения.

Исходя из этого, ООО "Василек" (комиссионер) определяет налоговую базу по НДС в момент поступления на расчетный счет суммы комиссионного вознаграждения (то есть в июле 2007 г.).

В бухгалтерском учете ООО "Ромашка" (комитента) будут сформированы следующие записи.

Июль 2007 г.:

Дебет 76, субсчет "Задолженность ООО "Василек", Кредит 51

- 2 000 000 руб. - перечислены денежные средства для исполнения договора комиссии;

Дебет 76, субсчет "Задолженность ООО "Василек", Кредит 51

- 118 000 руб. - перечислено комиссионное вознаграждение;

Дебет 41 Кредит 60

- 1 694 915,25 руб. - приняты на учет товары;

Дебет 19 Кредит 60

- 305 084,75 руб. - предъявлен НДС согласно счету-фактуре;

Дебет 68 Кредит 19

- 305 084,75 руб. - принят НДС в состав налоговых вычетов по приобретенным товарам;

Дебет 60 Кредит 76, субсчет "Задолженность ООО "Василек",

- 2 000 000 руб. - зачтена задолженность перед поставщиком товара;

Дебет 76 "Задолженность ООО "Василек" Кредит 51

- 118 000 руб. - перечислено в адрес комиссионера комиссионное вознаграждение.

Август 2007 г.:

Дебет 44 Кредит 76, субсчет "Задолженность ООО "Василек",

- 100 000 руб. - учтена сумма комиссионного вознаграждения после утверждения отчета комиссионера;

Дебет 19 Кредит 76, субсчет "Задолженность ООО "Василек",

- 18 000 руб. - предъявлен НДС согласно счету-фактуре;

Дебет 68 Кредит 19

- 18 000 руб. - принят НДС в состав налоговых вычетов с суммы комиссионного вознаграждения.

По мнению автора, начисление НДС с сумм поступивших авансов следует отражать бухгалтерской записью:

Дебет 19 Кредит 68 "Расчеты с бюджетом по НДС"

- начислен НДС с авансовых платежей, полученных под предстоящую поставку товаров (работ, услуг), имущественных прав.

Применение счета 19 в данном случае обосновывается следующим:

1) обеспечивается отражение на балансовом счете 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками", субсчет "Авансы полученные", реальной суммы полученных в счет предстоящей отгрузки товаров (выполненных работ, оказанных услуг), имущественных прав авансов, что повышает достоверность показателей бухгалтерской отчетности организации, в частности, статьи "Кредиторская задолженность" (строка 620 формы N 1 "Бухгалтерский баланс");

2) обеспечивается единообразие учета налоговых вычетов по НДС по приобретенным ценностям и налоговых вычетов по НДС с авансовых платежей, поступивших от покупателей в части зачтенной в объеме реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав.

Следовательно, включение НДС в состав налоговых вычетов по зачтенным авансам в объеме реализации необходимо отражать записью:

Дебет 68 "Расчеты с бюджетом по НДС" Кредит 19

- принят НДС в состав налоговых вычетов.

Обратите внимание! Комитент принимает НДС в состав налоговых вычетов по приобретенным товарам не раньше, чем выполнит все условия, предусмотренные ст. ст. 171, 172 НК РФ (приобретение товаров для операций, облагаемых НДС; наличие счета-фактуры установленного образца и принятие на учет товаров).

Систематизируем порядок оформления счетов-фактур по операциям приобретения комиссионером товаров для комитента в таблице 13.

Таблица 13

Порядок оформления счетов-фактур по операциям приобретения комиссионером товаров для комитента

Порядок оформления счетов-фактур	Учет у комитента	Учет у комиссионера
Предъявлены поставщиками (подрядчиками) комиссионеру, стоимость которых подлежит возмещению комитентом	Не учитывает	Регистрирует в журнале учета полученных счетов-фактур
Предъявлены комиссионером комитенту в части стоимости приобретенных товаров (работ, услуг) <1>	Регистрирует в журнале учета полученных счетов-фактур и в книге покупок	Регистрирует в журнале учета выставленных счетов-фактур
Предъявлены комиссионером комитенту в части стоимости комиссионного вознаграждения	Регистрирует в журнале учета полученных счетов-фактур и в книге покупок	Регистрирует в журнале учета выставленных счетов-фактур и в книге продаж

<1> В предъявленных комиссионером комитенту счетах-фактурах переносятся все реквизиты счетов-фактур, полученных комиссионером от поставщиков товаров (работ, услуг). Кроме того, комиссионер учитывает в счетах-фактурах стоимость прочих возмещаемых

комитентом услуг (по транспортировке, обслуживанию и прочих услуг, связанных с исполнением договора комиссии), предъявленных ему третьими лицами. При этом суммы налога на добавленную стоимость, указанные в счетах-фактурах, составленных комиссионером для комитента, подлежат вычету у комитента при выполнении условий, предусмотренных п. 2 ст. 171 НК РФ и п. 1 ст. 172 НК РФ при наличии копий первичных учетных и расчетных документов, полученных от комиссионера.

С приведенным выше порядком оформления счетов-фактур соглашаются и представители Минфина России (Письмо от 14.11.2006 N 03-04-09/20).

Обратите внимание! В случае выставления комиссионером сводного счета-фактуры на сумму комиссионного вознаграждения и стоимость приобретенных для комитента товаров (работ, услуг) в книге продаж комиссионера регистрируется счет-фактура только в части комиссионного вознаграждения.

Рассмотрим порядок определения налоговой базы по НДС при реализации товаров в учете у комиссионера и комитента (пример 24).

Пример 24. В июле 2007 г. ООО "Подснежник" заключило договор комиссии с ООО "Тюльпан" на реализацию партии товаров. Согласно условиям договора комиссии по окончании месяца комиссионер представляет комитенту отчет об объемах реализованного товара.

Исходя из условий договора, услуга считается оказанной после утверждения отчета комиссионера. Сумма комиссионного вознаграждения ООО "Тюльпан" составила 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.).

В бухгалтерском учете ООО "Тюльпан" (комиссионер) будут сформированы следующие записи.

Июль 2007 г.:

Дебет 004

- 2 000 000 руб. - оприходованы товары, принятые на комиссию;

Дебет 51 Кредит 76, субсчет "Расчеты с покупателями",

- 2 000 000 руб. - получены денежные средства от покупателей в счет предстоящей поставки товаров;

Дебет 76, субсчет "Расчеты с покупателями", Кредит 76, субсчет "Задолженность перед ООО "Подснежник",

- 2 000 000 руб. - отражена задолженность перед комитентом.

Август 2007 г.:

Дебет 51 Кредит 62, субсчет "Задолженность ООО "Подснежник",

- 118 000 руб. - получено посредническое вознаграждение;

Кредит 004

- 2 000 000 руб. - реализованы товары покупателям;

Дебет 62, субсчет "Задолженность ООО "Подснежник", Кредит 90

- 118 000 руб. - начислено комиссионное вознаграждение (после утверждения отчета комитентом);

Дебет 90 Кредит 68

- 18 000 руб. - начислен НДС к уплате в бюджет.

В бухгалтерском учете ООО "Подснежник" (комитент) будут сформированы следующие записи.

Июль 2007 г.:

Дебет 45 Кредит 41

- 1 500 000 руб. - передан товар на комиссию;

Дебет 76, субсчет "Задолженность ООО "Тюльпан", Кредит 62, субсчет "Расчеты с покупателями",

- 2 000 000 руб. - зачислен на расчетный счет комиссионера аванс от покупателей;

Дебет 19 Кредит 68

- 305 084, 75 руб. (2 000 000 руб. x 18 : 118) - начислен НДС к уплате в бюджет с суммы поступившей оплаты от покупателей на расчетный счет комиссионера.

Август 2007 г.:

Дебет 62, субсчет "Расчеты с покупателями", Кредит 90-1

- 2 000 000 руб. - отражена выручка от реализации продукции (на основании отчета комиссионера);

Дебет 90-3 Кредит 68

- 305 084, 75 руб. - начислен НДС к уплате в бюджет;

Дебет 68 Кредит 19

- 305 084, 75 руб. - принят к вычету НДС, начисленный с суммы поступившей оплаты от покупателей;

Дебет 90-2 Кредит 45
- 1 500 000 руб. - списана себестоимость реализованного товара;
Дебет 44 Кредит 76, субсчет "Задолженность перед ООО "Тюльпан",
- 100 000 руб. - начислено вознаграждение комиссионеру;
Дебет 19 Кредит 76, субсчет "Задолженность перед ООО "Тюльпан",
- 18 000 руб. - предъявлен НДС согласно счету-фактуре;
Дебет 68 Кредит 19
- 18 000 руб. - принят НДС в состав налоговых вычетов с суммы комиссионного вознаграждения;
Дебет 90-2 Кредит 44
- 100 000 руб. - учтено в составе себестоимости товара комиссионное вознаграждение;
Дебет 51 Кредит 76, субсчет "Задолженность ООО "Тюльпан",
- 2 000 000 руб. - получены денежные средства от комиссионера;
Дебет 90 Кредит 99
- 500 000 руб. - отражен финансовый результат (прибыль).

Обратите внимание! Иногда условиями договора определено, что денежные средства за отгруженные товары покупатель перечисляет на расчетный счет комитента, минуя комиссионера. В этом случае после отгрузки товаров и утверждения отчета комиссионера комитент начисляет НДС в том налоговом периоде, в котором комиссионер отгрузил товары в адрес покупателя. Если до момента отгрузки на расчетный счет комитенту поступили денежные средства от покупателей, то комитент исчисляет НДС с суммы поступившей оплаты (частичной оплаты) от покупателей.

Согласно условиям примера 24 покупатель перечислил деньги на расчетный счет комиссионера до момента отгрузки товаров покупателю. В этой ситуации комиссионеру важно своевременно уведомить комитента о сумме поступившей предоплаты, поскольку у комитента возникает момент определения налоговой базы в части НДС. Требование своевременного извещения комитента, а также сроки необходимо зафиксировать в договоре комиссии.

Ряд специалистов считает, что налоговая база у комитента возникает только в момент принятия отчета комиссионера, аргументируя тем, что ст. 999 ГК РФ предусматривает передачу комитенту всего полученного по договору комиссии вместе с отчетом по исполнению поручения. Но денежные средства, зачисленные на счет комиссионера, являются собственностью комитента и, следовательно, при определении момента исчисления НДС комитент должен руководствоваться положениями ст. 167 НК РФ. Аналогичной позиции придерживаются специалисты ФНС России (см. Письмо ФНС России от 28.02.2006 N ММ-6-03/202@).

Заключая договор комиссии, участники сделки могут установить, что полученные от покупателей денежные средства комиссионер перечисляет комитенту за минусом своего вознаграждения.

После 1 января 2007 г. при осуществлении зачета взаимных требований в части комиссионного вознаграждения сумма НДС может быть принята к вычету у комитента только после ее фактической уплаты отдельным платежным поручением в адрес комиссионера (п. 4 ст. 168 НК РФ) <1>.

<1> Проблемные вопросы налогообложения операций по зачету взаимных требований проанализированы в гл. 11 "Налоговая база и вычеты при использовании неденежных форм расчета".

По мнению специалистов Минфина России <2>, данная норма к посредническим договорам, в которых предусмотрена оплата комиссионного вознаграждения путем удержания из денежных средств, поступивших от покупателей на расчетный счет комиссионера, не применима.

<2> См.: Вихляева Е. Горячая линия. Налог на добавленную стоимость // Учет. Налоги. Право. - 2007. - N 7.

Так, в Письме Минфина России от 7 марта 2007 г. N 03-07-15/30 отмечено, что "...при проведении расчетов между комиссионером (принципалом и агентом), в которых оплата услуг комиссионера комитенту (принципалу) осуществляется в форме удержания комиссионером (агентом) своего вознаграждения с учетом НДС из денежных средств, подлежащих перечислению комитенту (принципалу), расчеты за услуги комиссионера (агента) осуществляются денежными средствами. Поэтому при проведении расчетов между комитентом и комиссионером (принципалом и агентом) в данном порядке указанная норма п. 4 ст. 168 НК РФ не применяется" (пример 25).

Пример 25. В феврале 2007 г. ООО "Орхидея" заключило договор комиссии с ООО "Лилия" на реализацию партии товаров. Согласно условиям договора комиссии по окончании месяца комиссионер представляет комитенту отчет об объемах реализованного товара.

Сумма комиссионного вознаграждения ООО "Лилия" составила 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.).

В бухгалтерском учете ООО "Лилия" (комиссионер) будут сформированы следующие записи. Февраль 2007 г.:

Дебет 004

- 2 000 000 руб. - оприходованы товары, принятые на комиссию;

Дебет 51 Кредит 76, субсчет "Расчеты с покупателями",

- 2 000 000 руб. - получены денежные средства от покупателей;

Кредит 004

- 2 000 000 руб. - реализованы товары покупателям;

Дебет 76, субсчет "Расчеты с покупателями", Кредит 76, субсчет "Задолженность перед ООО "Орхидея",

- 2 000 000 руб. - отражена задолженность перед комитентом;

Дебет 62, субсчет "Задолженность ООО "Орхидея", Кредит 90

- 118 000 руб. - начислено комиссионное вознаграждение (после утверждения отчета комитентом);

Дебет 90 Кредит 68

- 18 000 руб. - начислен НДС к уплате в бюджет;

Дебет 76, субсчет "Задолженность перед ООО "Орхидея", Кредит 51

- 1 882 000 руб. (2 000 000 - 118 000) - перечислены денежные средства комитенту за минусом комиссионного вознаграждения;

Дебет 76, субсчет "Задолженность перед ООО "Орхидея",

Кредит 62, субсчет "Задолженность ООО "Орхидея",

- 118 000 руб. - проведен зачет взаимных требований в части комиссионного вознаграждения (без учета НДС).

В бухгалтерском учете ООО "Орхидея" (комитент) будут сформированы следующие записи.

Февраль 2007 г.:

Дебет 45 Кредит 41

- 1 500 000 руб. - передан товар на комиссию;

Дебет 76, субсчет "Задолженность ООО "Лилия", Кредит 62, субсчет "Расчеты с покупателями",

- 2 000 000 руб. - отражена задолженность комиссионера по отгруженным покупателям товарам;

Дебет 62, субсчет "Расчеты с покупателями", Кредит 90-1

- 2 000 000 руб. - отражена выручка от реализации продукции (на основании отчета комиссионера);

Дебет 90-3 Кредит 68

- 305 084, 75 руб. - начислен НДС к уплате в бюджет;

Дебет 90-2 Кредит 45

- 1 500 000 руб. - списана себестоимость реализованного товара;

Дебет 44 Кредит 76, субсчет "Задолженность перед ООО "Лилия",

- 100 000 руб. - начислено вознаграждение комиссионеру;

Дебет 19 Кредит 76, субсчет "Задолженность перед ООО "Лилия",

- 18 000 руб. - предъявлен НДС согласно счету-фактуре;

Дебет 68 Кредит 19

- 18 000 руб. - принят НДС в состав налоговых вычетов с суммы комиссионного вознаграждения;

Дебет 90-2 Кредит 44

- 100 000 руб. - учтено в составе себестоимости товара комиссионное вознаграждение;

Дебет 51 Кредит 76, субсчет "Задолженность ООО "Лилия",

- 1 882 000 руб. (2 000 000 - 118 000) - получены денежные средства от комиссионера за минусом комиссионного вознаграждения;

Дебет 76, субсчет "Задолженность ООО "Лилия", Кредит 76, субсчет "Задолженность перед ООО "Лилия",

- 118 000 руб. - проведен зачет взаимных требований в части комиссионного вознаграждения;

Дебет 90 Кредит 99

- 500 000 руб. - отражен финансовый результат (прибыль).

Систематизируем порядок оформления счетов-фактур по операциям реализации комиссионером товаров комитента (табл. 14).

Таблица 14

Порядок оформления счетов-фактур по операциям реализации комиссионером товаров комитента

Порядок оформления счетов-фактур	Учет у комитента	Учет у комиссионера
Выставлены комиссионером в адрес покупателей (заказчиков) на стоимость отгруженных товаров (работ, услуг)	Не учитывает	Регистрирует в журнале учета выставленных счетов-фактур
Выставлены комитентом в адрес комиссионера в части стоимости отгруженных товаров (работ, услуг) <1>	Регистрирует в журнале учета выставленных счетов-фактур и в книге продаж	Регистрирует в журнале учета полученных счетов-фактур
Предъявлены комиссионером комитенту в части стоимости комиссионного вознаграждения	Регистрирует в журнале учета полученных счетов-фактур и в книге покупок	Регистрирует в журнале учета выставленных счетов-фактур и в книге продаж

<1> В выставленные комитенту комиссионером счета-фактуры переносятся все реквизиты счетов-фактур, полученных комиссионером от покупателей товаров (работ, услуг).

С приведенным выше порядком оформления счетов-фактур согласны и представители Минфина России (Письмо от 14.11.2006 N 03-04-09/20).

§ 3. Агентский договор

Использование в хозяйственной практике налогоплательщиков агентских договоров предполагает совершение одной стороной (агентом) по поручению другой стороны (принципала) за вознаграждение юридических и иных действий от своего имени, но за счет принципала либо от имени и за счет принципала.

Порядок определения налоговой базы в части НДС принципиально не отличается от порядка, изложенного при анализе операций по договорам комиссии. При этом условно (в зависимости от предмета) агентские договоры можно разделить на две группы:

- договоры, предусматривающие приобретение товаров (работ, услуг), имущественных прав для принципала;
- договоры, предусматривающие реализацию принципалом товаров (работ, услуг), имущественных прав агента.

Порядок оформления счетов-фактур при использовании в расчетах агентских договоров принципиально не отличается от приведенного алгоритма в § 1, 2 и зависит от того, от своего имени либо от имени принципала действует агент.

Глава 6. СПОРНЫЕ СИТУАЦИИ ПРИ ПРИМЕНЕНИИ СТАВКИ НДС 10%

При применении ставки НДС 10% у налогоплательщиков возникает множество спорных ситуаций в части обоснования принадлежности реализуемых товаров к льготной группе.

Необходимо отметить, что налоговым законодательством введена понижающая ставка в отношении реализации социально значимых товаров. В связи с этим Постановлением Правительства России от 31 декабря 2004 г. N 908 были утверждены перечни кодов видов продовольственных товаров и товаров для детей, облагаемых по налоговой ставке 10%.

Систематизируем группы товаров, по которым применяется льготная ставка НДС (табл. 15).

Применение льготной ставки НДС

Группы товаров, при реализации которых применяется ставка 10%	Основание	Постановление Правительства России, определяющее коды видов продукции, по которым применяется ставка 10%	Комментарии
Продовольственные товары	пп. 1 п. 2 ст. 164 НК РФ	Постановление Правительства России от 31 декабря 2004 г. N 908	Постановлением Правительства России от 27 февраля 2006 г. N 108 внесены изменения <1> в Перечень кодов видов продовольственных товаров в соответствии с Общероссийским классификатором продукции, облагаемых налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 10% при реализации (далее - Перечень).
Детские товары	пп. 2 п. 2 ст. 164 НК РФ	(далее - Постановление N 908)	В соответствии с Письмом ФТС России от 22 июня 2006 г. N 05-11/21620 "О применении ставки НДС" "...для целей применения Перечня необходимо руководствоваться как кодом ТН ВЭД России, так и наименованием товара. Таким образом, в отношении продовольственных товаров ставка НДС в размере 18% подлежит применению в том случае, если законодательством Российской Федерации предусмотрены исключения из перечня наименований товаров, приведенных в пункте 2 статьи 164 Налогового кодекса, или кодов товаров в соответствии с ТН ВЭД России, утвержденных Постановлением Правительства Российской Федерации от 31.12.2004 N 908"
Периодические печатные издания и книжная продукция	пп. 3 п. 2 ст. 164 НК РФ	Постановление Правительства России от 23 января 2003 г. N 41	Письмом ФТС России от 26 мая 2006 г. N 05-11/18275 разъяснено, что ввоз на таможенную территорию РФ периодических печатных изданий, за исключением печатных изданий рекламного и эротического характера, подлежит обложению НДС по ставке 10% в том случае, если коды товаров в соответствии

			с ТН ВЭД России включены в Постановление Правительства России от 23 января 2003 г. N 41. Указанное Постановление применяется и в отношении периодических печатных изданий с приложениями на электронных носителях
Медицинские товары	пп. 4 п. 2 ст. 164 НК РФ	Не утверждено	До утверждения Правительством России кодов при реализации лекарственных средств, включая лекарственные субстанции (в том числе внутриаптечного изготовления), изделий медицинского назначения следует руководствоваться кодами ОКП, приведенными в Письме Госналогслужбы России и Минфина России от 10 апреля 1996 г. N N ВЗ-4-03/31н, 03-04-07 (Письмо ФНС России от 27 июня 2006 г. N ШТ-6-03/644@). Данная позиция подтверждается и сложившейся арбитражной практикой

<1> Изменения вступили в силу с 1 мая 2006 г. (для организаций и предпринимателей с налоговым периодом - календарный месяц) либо с 1 июля 2006 г. (для организаций и предпринимателей с налоговым периодом - квартал).

После вступления в силу Постановления Правительства России от 27 февраля 2006 г. N 108, которое внесло изменения в указанный выше Перечень кодов видов продовольственных товаров, налогоплательщики могут столкнуться с ситуацией, когда по продовольственным товарам с изменившейся ставкой НДС, отгруженным после 1 мая 2006 г., предоплата поступила ранее.

Рассмотрим порядок применения ставок НДС в этой ситуации на конкретном примере 26.

Пример 26. ООО "Фруктовое раздолье" в январе 2006 г. заключило контракт с ЗАО "Овощной рай" на поставку плодоовощных консервов для диетического питания общей стоимостью 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.). Согласно условиям контракта поставка осуществляется на условиях предоплаты.

В сентябре 2007 г. консервы для диетического питания поставлены в адрес ЗАО "Овощной рай", и в этом же месяце подписано дополнительное соглашение с покупателем об изменении цены поставки. Новая договорная цена составила 110 000 руб. (в том числе НДС - 10 000 руб.).

В бухгалтерском учете ООО "Фруктовое раздолье" будут сформированы следующие записи.

Январь 2006 г.:

Дебет 51 Кредит 62-2

- 118 000 руб. - поступила на расчетный счет предоплата от ЗАО "Овощной рай";

Дебет 19 Кредит 68

- 18 000 руб. - начислен НДС с суммы поступившей предоплаты.

Сентябрь 2007 г.:

Дебет 62-1 Кредит 90-1

- 110 000 руб. - отражена выручка от реализации товаров;

Дебет 90-3 Кредит 68

- 10 000 руб. - начислен НДС к уплате в бюджет со стоимости реализованных товаров;

Дебет 62-2 Кредит 51

- 8000 руб. - возврат части полученной предоплаты вследствие изменения договорной стоимости <1>;

Дебет 68 Кредит 19

- 18 000 руб. - принят в состав налоговых вычетов НДС с суммы зачтенной в объемы реализации предоплаты.

<1> По согласованию с контрагентом налогоплательщик может не возвращать сумму полученной предоплаты, а зачесть задолженность в счет предстоящих поставок.

Обратите внимание! Поскольку на момент отгрузки продукции вступила в силу новая редакция Постановления N 908 (от 27.02.2006 N 108), которая содержит код продукции "916 013 Консервы плодоовощные диабетические", то ООО "Фруктовое раздолье" вправе применить ставку НДС в размере 10%.

Правомерность подобного подхода подтверждается в Письме ФНС России от 9 августа 2006 г. N ШТ-6-03/786@, в котором разъясняется, что: "Согласно действующей практике при изменении порядка налогообложения налогом на добавленную стоимость применяется тот порядок налогообложения, который действовал на дату отгрузки товаров...".

Как показывает практика аудиторских проверок, у налогоплательщиков, осуществляющих реализацию продовольственных товаров, нередко возникают вопросы по поводу возможности применения льготной ставки к той или иной категории товаров. Например, какая ставка применяется в отношении реализации профитролей со сгущенным молоком?

Перечень кодов видов продовольственных товаров, облагаемых НДС при реализации по ставке 10%, утвержден Постановлением N 908. Для целей определения правомочности применения ставки НДС 10% при реализации продовольственных товаров на внутреннем рынке используются поименованные в Перечне коды по Общероссийскому классификатору продукции ОК 005-93.

Как уже отмечалось, основным критерием для введения льготного режима налогообложения является социальная значимость реализуемых товаров. В указанный Перечень кондитерские изделия (код 91 3911 1 "Кондитерские изделия мучные") не включены. Исходя из этого, при реализации профитролей со сгущенным молоком должна применяться ставка НДС 18%.

Обратите внимание! Не входят в Перечень кодов видов продовольственных товаров и кулинарные мучные изделия (круассаны, пирожки слоеные, пицца, фэготтини, рустини с кунжутом и сыром). Следовательно, при реализации данной продукции налогоплательщику следует применять налоговую ставку 18%.

В том случае если налогоплательщик реализует различные виды продукции, облагаемые НДС как по ставке 10%, так и по ставке 18%, то необходимо организовать отдельный учет выручки от реализации такой продукции (п. п. 1, 2 ст. 166 НК РФ).

В обновленной налоговой декларации по НДС, утвержденной Приказом Минфина России от 7 ноября 2006 г. N 136н, предусмотрены отдельные строки для отражения операций, облагаемых по ставке 10%. Так, в разд. 3 налоговой декларации обособленно приводится информация:

- о суммах реализованных товаров (работ, услуг), имущественных прав, облагаемых по ставке 10% (код строки 060);
- о суммах полученной оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров, выполненных работ, оказанных услуг, облагаемых по ставке 10% (код строки 150);
- о суммах, связанных с расчетами по оплате налогооблагаемых товаров (работ, услуг) по ставке 10% (код строки 170).

При этом суммы налоговых вычетов по НДС, предъявленные покупателям по различным налоговым ставкам (например, 10 и 18%), не отражаются обособленно по строкам разд. 3 налоговой декларации.

Так, при заполнении строки 10 "Сумма налога, предъявленная налогоплательщику при приобретении на территории РФ товаров (работ, услуг), имущественных прав, подлежащая вычету" (код строки 220) разд. 3 налоговой декларации переносится общим итогом из книги покупок сумма вычетов, предъявленных по различным налоговым ставкам.

Наибольшее количество арбитражных споров касается проблемы обоснования принадлежности реализуемых препаратов к лекарственным средствам. Проблема заключается в том, что ряд лекарственных препаратов (например, дезинфицирующие средства) может использоваться как в медицине, так и в быту. В этом случае для налогоплательщика важно обосновать принадлежность реализуемых препаратов к лекарственным средствам. Обобщим положительную для налогоплательщиков арбитражную практику в таблице 16.

Таблица 16

Положительная арбитражная практика по обоснованию подтверждения принадлежности реализуемых препаратов к лекарственным средствам

Постановления ФАС	Вынесенное решение суда
<p>Западно-Сибирского округа от 24 ноября 2004 г. по делу N Ф04-8273/2004 (6486-А45-27)</p>	<p>Кассационная инстанция согласилась с выводами суда о том, что налоговая ставка по НДС в размере 10% применяется при ввозе лекарственных средств и определяющим для ее применения является установление самого факта того, что ввозимый товар является именно лекарственным средством, а не перечень представляемых при ввозе документов</p>
<p>Московского округа от 4 апреля 2006 г., от 21 марта 2006 г. N КА-А41/2048-68 по делу N А41-К 2/14559/05</p>	<p>Суд исходил из того, что Письмом МНС России по налогам и сборам от 28 января 2002 г. N ВГ-6-03/99 предусмотрено до утверждения Правительством России соответствующих кодов, с 1 января 2002 г. при реализации лекарственных средств и изделий медицинского назначения в целях применения налоговой ставки 10% руководствоваться кодами Общероссийского классификатора продукции, перечисленными в Письме Госналогслужбы России и Минфина России от 10 апреля 1996 г. N N ВЗ-4-03/31н, 04-03-07 "О порядке освобождения от налога на добавленную стоимость медицинской продукции", зарегистрированном в Минюсте России 7 мая 1996 г, N 1081.</p> <p>Согласно данному разъяснению не подлежат обложению НДС товары, "помещенные под кодовыми обозначениями 938000 - 939000" Общероссийского классификатора продукции (ОК 005-93) "Препараты биологические", "Материалы, средства медицинские и продукция медицинского назначения".</p> <p>Средства дезинфекционные имеют код по Общероссийскому классификатору продукции (ОК 005-93) 939200 и в соответствии с принятой в нем системой классификации относятся к материалам, медицинским средствам и прочей продукции медицинского назначения</p>
<p>Уральского округа от 1 марта 2006 г. по делу N Ф09-1005/06-С2, от 28 марта 2006 г. по делу N Ф09-2088/06-С2</p>	<p>Ввиду того что на день представления налоговых деклараций коды видов продукции, облагаемой по налоговой ставке 10%, Правительством России не определены, суд кассационной инстанции считает возможным применение Государственного реестра лекарственных средств для отнесения медицинских товаров к лекарственным средствам</p>
<p>Северо-Западного округа от 28 сентября 2004 г. по делу N А56-10601/04</p>	<p>Согласно Письму МНС России от 28 января 2002 г. N ВГ-6-03/99 до утверждения Правительством России соответствующих кодов с 1 января 2002 г. при реализации лекарственных средств и изделий медицинского назначения в целях применения налоговой ставки 10% следует руководствоваться кодами Общероссийского классификатора продукции, перечисленными в Письме Госналогслужбы России и Минфина России от 10 апреля 1996 г.</p>

№ N ВЗ-4-03/31н, 04-03-07 "О порядке освобождения от налога на добавленную стоимость медицинской продукции". Указанное Письмо издано по согласованию с Министерством здравоохранения и медицинской промышленности Российской Федерации и Министерством социальной защиты населения Российской Федерации в целях уточнения перечня льготированной медицинской продукции. В Письме указано, что льготное налогообложение распространяется на отечественные и зарубежные лекарственные средства, перечисленные в главах Государственного реестра лекарственных средств (Москва, Министерство здравоохранения и медицинской промышленности Российской Федерации, 1995 г., с учетом последующих изменений и дополнений к Реестру) и реализуемые предприятиями (организациями) всех форм собственности при наличии выданной в установленном порядке соответствующей лицензии. Импортированные ООО "Бимед" дезинфицирующие средства: лизетол АФ, микроцид ликвид, октенидерм, октенисепт и перформ – указаны в Государственном реестре лекарственных средств в гл. 3 "Медико-профилактические дезинфекционные (дезинфицирующие, стерилизующие, инсектицидные, родентицидные, репеллентные) средства". Следовательно, ввезенные обществом дезинфицирующие средства определены компетентным органом как лекарственные

Вопрос о принадлежности тех или иных препаратов к лекарственным средствам еще не раз станет предметом судебных разбирательств, поскольку Правительством России до сих пор не утвержден перечень кодов лекарственных средств, подлежащих обложению по льготной ставке.

Для обоснования отнесения реализуемых препаратов к лекарственным средствам налогоплательщикам необходимо использовать коды ОКП, приведенные в Письме Госналогслужбы России и Минфина России от 10 апреля 1996 г. N N ВЗ-4-03/31н, 03-04-07.

Кроме того, налогоплательщикам, осуществляющим оптовую и розничную торговлю лекарственными средствами, необходимо иметь лицензию на осуществление фармацевтической деятельности в соответствии с требованиями Постановления Правительства России от 6 июля 2006 г. N 416.

Глава 7. ПРОБЛЕМНЫЕ АСПЕКТЫ ПРИМЕНЕНИЯ НУЛЕВОЙ СТАВКИ С 1 ЯНВАРЯ 2006 Г.

§ 1. Изменения порядка определения налоговой базы у экспортеров

Налогообложение авансов, полученных под предстоящую поставку товаров.

С 1 января 2006 г. Законом N 119-ФЗ внесены существенные изменения в порядок определения налоговой базы налогоплательщиками-экспортерами.

Одним из благоприятных изменений, снижающих налоговую нагрузку налогоплательщиков-экспортеров и отток оборотных средств на уплату налога, является исключение из объекта обложения НДС авансов, полученных в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг) на экспорт.

Новая редакция ст. 154 НК РФ дополнена п. 9, согласно которому "до момента определения налоговой базы с учетом особенностей, предусмотренных статьей 167 настоящего Кодекса, в налоговую базу не включаются суммы оплаты, частичной оплаты, полученные в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), облагаемых по налоговой ставке 0%..."

В соответствии с п. 9 ст. 167 НК РФ моментом определения налоговой базы является последний день месяца, в котором собран полный пакет документов, подтверждающий право на применение нулевой ставки, либо день отгрузки товаров в случае, если на 181-й день, считая с даты помещения товаров под таможенный режим экспорта, подтверждающие документы не собраны. Это означает следующее:

- если налогоплательщик-экспортер до истечения 180 дней с даты помещения товаров под таможенный режим экспорта собрал полный комплект документов, подтверждающих факт реального экспорта, то по указанным операциям применяется нулевая ставка и сумма НДС не подлежит уплате в бюджет;

- если налогоплательщик-экспортер на 181-й день, считая с даты помещения товаров под таможенный режим экспорта, не собрал пакет документов, подтверждающих право на применение нулевой ставки, то моментом определения налоговой базы по операциям реализации товаров (работ, услуг) является день отгрузки товаров (работ, услуг). К указанным операциям применяется ставка 10 либо 18%.

Таким образом, авансы, поступившие в счет предстоящих экспортных поставок товаров (работ, услуг), не включаются в налоговую базу по НДС ни в случае подтверждения факта реального экспорта и получения права на применение нулевой ставки, ни в случае отсутствия ее подтверждения.

Данный порядок установлен для всего перечня операций, облагаемых по нулевой ставке, указанных в пп. 1 - 9 п. 1 ст. 164 НК РФ, что подтверждается Письмом Минфина России от 16 февраля 2006 г. N 03-04-15/36. Аналогичный порядок применяется и в случае получения авансов в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг) в Республику Беларусь (Письмо ФНС России от 15.12.2005 N ММ-6-03/1054@).

Обратите внимание! Приведенный порядок применяется в части авансов, поступивших после 1 января 2006 г. В случае если по экспортному контракту до 1 января 2006 г. поступила частичная предоплата, то в этой части НДС начисляется по "старым" правилам. При этом НДС, ранее исчисленный с суммы полученного аванса, подлежит вычету либо в период подтверждения права на применение нулевой ставки, либо в период отгрузки товаров (работ, услуг). Указанный порядок разъяснен специалистами Минфина России в Письме от 10 апреля 2006 г. N 03-04-08/77.

Рассмотрим вышеизложенный порядок на конкретном примере 27.

Пример 27. В июле 2005 г. ООО "Экспортер" заключило с турецкой компанией "Лукум Трейдинг" контракт на поставку мармелада стоимостью 500 тыс. евро. В ноябре 2005 г. "Лукум Трейдинг" перечислил в адрес ООО "Экспортер" аванс в размере 100 тыс. евро. Предположим, что курс евро на дату перечисления аванса составил 35 руб. В марте 2006 г. ООО "Экспортер" собрало полный пакет документов, подтверждающих право на применение ставки 0%.

В бухгалтерском учете (в части отражения НДС) у ООО "Экспортер" будут сформированы следующие записи:

Июль 2005 г.:

Дебет 52 Кредит 62, субсчет "Задолженность перед "Лукум Трейдинг",

- 3 500 000 руб. (35 руб. x 100 000 евро) - получен аванс для исполнения экспортного контракта;

Дебет 19 Кредит 68

- 533 898 руб. (3 500 000 руб. x 18 : 118) - начислен НДС с суммы поступившего аванса.

Март 2006 г. (в момент подтверждения права на применение ставки 0%):

Дебет 68 Кредит 19

- 533 898 руб. - принят в состав налоговых вычетов НДС с суммы зачтенной в объемы реализации предоплаты.

Таким образом, в марте 2006 г. ООО "Экспортер" представит в ИФНС России отдельную налоговую декларацию по ставке 0% (форма по КНД 1151002, утверждена Приказом Минфина России от 28.12.2005 N 163н) и пакет документов, подтверждающих правомерность ее применения. В разд. 2 "Расчет суммы налога по операциям при реализации товаров (работ, услуг), применение налоговой ставки 0% по которым подтверждено" представленной декларации будет отражена сумма налога (533 898 руб.), исчисленная ранее с сумм частичной оплаты в счет предстоящих поставок, засчитываемая в налоговый период при реализации товаров, по которым обоснованность применения ставки 0% подтверждена.

Новые правила определения налоговой базы.

Рассмотрим новые правила определения налоговой базы, установленные п. 3 ст. 153 НК РФ при осуществлении экспортных операций, предусмотренных пп. 1 - 9 п. 1 ст. 164 НК РФ.

Согласно п. 3 ст. 153 НК РФ при определении налоговой базы выручка или расходы налогоплательщика в иностранной валюте пересчитываются в рубли по курсу Банка России на дату, соответствующую моменту определения налоговой базы при реализации товаров (работ, услуг), установленному ст. 167 НК РФ, или на дату фактического осуществления расходов.

При этом подобному пересчету подлежит выручка от операций, предусмотренных пп. 1 - 3, 8 и 9 п. 1 ст. 164 НК РФ. Следовательно, для остальных операций, поименованных в пп. 4 - 7 п. 1 ст. 164 НК РФ, не установлены специальные правила определения налоговой базы, поэтому применяются общие правила, установленные п. 1 ст. 167 НК РФ.

Систематизируем вышеизложенные правила в таблице 17.

Таблица 17

Новые правила определения налоговой базы по НДС

Наименование экспортной операции	Основание	Порядок пересчета выручки
Реализация товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта, а также товаров, помещенных под таможенный режим свободной таможенной зоны	Подпункт 1 п. 1 ст. 164 НК РФ	Пересчет в рубли по курсу Банка России на дату оплаты отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг)
Реализация работ (услуг), непосредственно связанных с производством и реализацией товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта или помещенных под таможенный режим свободной таможенной зоны	Подпункт 2 п. 1 ст. 164 НК РФ	
Реализация работ (услуг), непосредственно связанных с перевозкой или транспортировкой товаров, помещенных под таможенный режим международного таможенного транзита	Подпункт 3 п. 1 ст. 164 НК РФ	
Реализация услуг по перевозке пассажиров и багажа при условии, что пункт отправления или пункт назначения пассажиров и багажа расположены за пределами территории РФ, при оформлении перевозок на основании единых международных перевозочных документов	Подпункт 4 п. 1 ст. 164 НК РФ	Пересчет в рубли по курсу Банка России на дату отгрузки товаров (выполненных работ, оказанных услуг)
Реализация работ (услуг), выполняемых (оказываемых) непосредственно в космическом пространстве, а также комплекса подготовительных наземных работ (услуг), технологически обусловленного и неразрывно связанного с выполнением работ (оказанием услуг) непосредственно в космическом пространстве	Подпункт 5 п. 1 ст. 164 НК РФ	
Реализация драгоценных металлов налогоплательщиками, осуществляющими их добычу или производство из лома и отходов, содержащих драгоценные металлы, Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней РФ, фондам драгоценных металлов и драгоценных камней субъектов РФ, Банку России, банкам	Подпункт 6 п. 1 ст. 164 НК РФ	
Реализация товаров (работ, услуг) для официального пользования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительствами или для личного пользования дипломатического или административно-технического персонала этих представительств, включая проживающих вместе с ними членов их семей	Подпункт 7 п. 1 ст. 164 НК РФ	
Реализация припасов, вывезенных с территории РФ	Подпункт 8	Пересчет в

в таможенном режиме перемещения припасов	п. 1 ст. 164 НК РФ	рубли по курсу Банка России на дату оплаты отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг)
Реализация выполняемых российскими перевозчиками на железнодорожном транспорте работ (услуг) по перевозке или транспортировке экспортируемых за пределы территории РФ товаров, а также связанных с такой перевозкой или транспортировкой работ (услуг), в том числе работ (услуг) по организации перевозок, сопровождению, погрузке, перегрузке	Подпункт 9 п. 1 ст. 164 НК РФ	

Рассмотрим порядок пересчета валютной выручки от реализации товаров (работ, услуг) на конкретном примере 28.

Пример 28. В июле 2006 г. ООО "Экспортер" отгрузило строительные материалы в адрес арабской компании "Шейх Лимитед" заявленной таможенной стоимостью 500 тыс. евро. Предположим, что курс евро на дату отгрузки составлял 34 руб. В сентябре 2006 г. "Шейх Лимитед" оплатил приобретенные материалы.

На дату оплаты курс евро составил 35 руб. В октябре 2006 г. ООО "Экспортер" собрало полный пакет документов, подтверждающих право на применение ставки 0%.

Поскольку экспортная операция, приведенная в примере, подпадает под реализацию, поименованную в пп. 1 п. 1 ст. 164 НК РФ, то пересчет валютной выручки осуществляется на момент определения налоговой базы, то есть на дату оплаты: 500 тыс. евро x 35 руб. = 17 500 тыс. руб.

В представленной в ИФНС России налоговой декларации по НДС по ставке 0% за октябрь 2006 г. ООО "Экспортер" отразит 17 500 тыс. руб.

Изменим условие этого примера.

Допустим, что ООО "Экспортер" не смогло собрать необходимый пакет подтверждающих документов на 181-й день со дня помещения товаров под таможенный режим экспорта. В этой ситуации возникает вопрос: в какой момент осуществляется пересчет валютной выручки - на дату оплаты либо на дату отгрузки?

Так как п. 3 ст. 153 НК РФ относится к операциям подтвержденного экспорта, то в случае неподтверждения права на применение нулевой ставки налогоплательщик определяет налоговую базу по правилам п. 9 ст. 167 НК РФ. Из этого следует, что по неподтвержденному экспорту выручка в иностранной валюте пересчитывается на дату отгрузки, то есть дату помещения товара под таможенный режим экспорта <1>.

<1> Письмо ФНС России от 30 марта 2006 г. N ММ-6-03/342@.

В примере 28 налоговая база у ООО "Экспортер" на 181-й день с даты помещения товара под таможенный режим экспорта составит: 500 тыс. евро x 34 руб. = 17 000 тыс. руб. Исходя из этого, ООО "Экспортер" должно представить уточненную налоговую декларацию по НДС за июль 2006 г., указав НДС к уплате в бюджет - 3060 тыс. руб. <2>.

<2> Порядок представления уточненных деклараций по неподтвержденному экспорту на конкретном примере рассмотрен в гл. 13 "Представление уточненных деклараций по НДС".

Обратите внимание! В случае неподтверждения права на применение нулевой ставки выручка от реализации товаров (работ, услуг), полученная в иностранной валюте, подлежит пересчету налогоплательщиком-экспортером на дату отгрузки (то есть на дату помещения товаров под таможенный режим экспорта).

Налогоплательщики нередко полагают, что суммы НДС, начисленные к уплате в бюджет "по внутренней" декларации, можно сальдировать (уменьшать) на суммы НДС, подлежащие к вычету "по экспортной" декларации. Насколько правомерен был подобный подход до 1 января 2007 г.?

Несмотря на то что ответ на данный вопрос прямо вытекает из норм налогового законодательства, подобная ситуация не раз становилась предметом судебного разбирательства.

В соответствии с п. 4 ст. 176 НК РФ суммы "экспортного" НДС подлежали возмещению путем зачета (возврата) из бюджета на основании отдельной налоговой декларации и документов, подтверждающих обоснованность права на применение ставки 0%, согласно перечню, предусмотренному ст. 165 НК РФ. Следовательно, по операциям, облагаемым в силу пп. 1 - 6 и 8

п. 1 ст. 164 НК РФ НДС по ставке 0%, налоговые вычеты осуществляются путем возмещения на основании отдельной налоговой декларации и после проверки налоговым органом представленных налогоплательщиком с декларацией документов на соответствие требованиям ст. 165 НК РФ.

Точку в данном споре поставил Президиум ВАС РФ (см. Постановления от 07.02.2006 N 7308/05, 7299/05, 13644/05, 11626/05, 11608/05), который указал, что налогоплательщики не вправе уменьшить сумму, подлежащую уплате в бюджет по общей декларации по НДС, за счет сумм налога, заявленных ими к возмещению из бюджета в декларации по НДС по налоговой ставке 0%, поскольку возмещение соответствующих сумм осуществляется налоговым органом в порядке и сроки, установленные ст. 176 НК РФ.

Обратите внимание! Вышеупомянутые Постановления касаются правил возмещения экспортного НДС, действовавших до 1 января 2007 г.

С 1 января 2007 г. установлен единый порядок возмещения "входного" НДС как для внутренних операций, так и для экспортных поставок <1>. Изменение процедуры возмещения НДС повлекло за собой изменение формы налоговой декларации по НДС, утвержденной Приказом Минфина России от 7 ноября 2006 г. N 136н.

<1> Порядок возмещения НДС рассмотрен в гл. 15 "Новый механизм зачета (возврата) НДС".

Так, при заполнении налоговой декларации исчисленная сумма НДС по операциям реализации товаров уменьшается на сумму налоговых вычетов по товарам, использованным как в производстве экспортной продукции, так и продукции, реализуемой на внутреннем рынке. Данный порядок призван ускорить процедуру возврата экспортного НДС.

Обновленный порядок возмещения НДС применяется и в отношении товаров, отгруженных на экспорт до 1 января 2007 г., по которым полный пакет документов, подтверждающих обоснованность применения нулевой ставки, собран после 1 января 2007 г. (пример 29).

Пример 29. ООО "Экспортер" в мае 2007 г. отгрузило продукцию в адрес арабской компании "Шейх Лимитед" заявленной таможенной стоимостью 1 000 000 евро. Предположим, что курс евро на дату оплаты составлял 36 руб. По данным раздельного учета, доля "входного" экспортного НДС, предъявленная поставщиками, приходящаяся на подтвержденный экспорт, составила 7 500 000 руб.

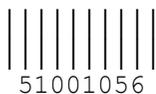
Кроме того, в мае 2007 г. ООО "Экспортер" отгрузило товары российскому покупателю общей стоимостью 118 000 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 000 руб.). Налоговый вычет по приобретенным материалам, использованным в производстве товаров, реализованных на внутреннем рынке, составил 6 200 000 руб.

В представленной ИФНС России налоговой декларации за май 2007 г. исчисленная сумма НДС к уплате в бюджет составила 4 300 000 руб. (18 000 000 - 6 200 000 - 7 500 000).

Приведем фрагмент налоговой декларации по форме КНД 1151001 (см. с. 125).

		ИНН	7 4 4 7 2 3 0 0 1 2 4 1	
		КПП	7 4 4 7 4 5 0 0 0	Стр. 0 0 0 0 0 2
Форма по КНД 1151001 Раздел 00001				
Раздел 1. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет (возмещению из бюджета), по данным налогоплательщика				
Показатели	Код строки	Значения показателей		
Код бюджетной классификации	010	1 8 2 1 0 3 0 1 0 0 0 0 1 1 0 0 0 1 1 0		
Код по ОКАТО	020	7 5 4 0 1 0 0 0 0 0 0		
Код по ОКВЭД	030	5 2 6 5 2 5		

	задолженности				
1.2	реализация товаров (работ, услуг), длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше шести месяцев, по перечню, определяемому Правительством Российской Федерации	080		X	
2.	Реализация предприятия в целом как имущественного комплекса	090		X	
3.	Сумма налога, исчисленная с налоговой базы и не предъявляемая покупателю, всего	100		X	
	в том числе:				
3.1	передача товаров (работ, услуг) для собственных нужд	110		18	
		120		10	
3.2	выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления	130		18	
4.	Суммы полученной оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг)	140		18/118	
		150		10/110	
5.	Суммы, связанные с расчетами по оплате налогооблагаемых товаров (работ, услуг)	160		18/118	
		170		10/110	
6.	Всего исчислено (сумма величин графы 4 строк 010 - 060, 090, 100, 140 - 170; сумма величин графы 6 строк 010 - 060, 090, 100, 140 - 170)	180	100 000 000	X	18 000 000
7.	Суммы налога, подлежащие восстановлению, ранее правомерно принятые к вычету по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам	190	X	X	
8.	Сумма налога, предъявленная при приобретении товаров (работ, услуг) и ранее правомерно принятая к вычету, подлежащая восстановлению при совершении операций по реализации товаров (работ, услуг), облагаемых по налоговой ставке 0 процентов	200	X	X	
9.	Общая сумма НДС, исчисленная с учетом восстановленных сумм налога (сумма величин графы 6 строк 180 - 200)	210	X	X	



51001056

ИНН 7 4 4 7 2 3 0 0 1 2 4 1

КПП 7 4 4 7 4 5 0 0 0 Стр. 0 0 0 0 0 2

Форма по КНД 1151001
Раздел 00003

Продолжение раздела 3. Расчет суммы налога, подлежащей уплате в бюджет по операциям по реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 2 - 4 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации

№ п/п	НАЛОГОВЫЕ ВЫЧЕТЫ	Код строки	Сумма НДС
1	2	3	4
10.	Сумма налога, предъявленная налогоплательщику при приобретении на территории Российской Федерации товаров (работ, услуг), имущественных прав, подлежащая вычету, всего:	220	6 200 000
	в том числе:		
10.1	предъявленная подрядными организациями (заказчиками-застройщиками) при проведении капитального строительства	230	
10.2	предъявленная налогоплательщику и уплаченная им на основании платежного поручения на перечисление денежных средств при осуществлении товарообменных операций, зачетов взаимных требований, при использовании в расчетах ценных бумаг, при приобретении на территории Российской Федерации товаров (работ, услуг), имущественных прав, подлежащая вычету	240	

	из нее:		
10.2.1	предъявленная подрядными организациями (заказчиками-застройщиками) при проведении капитального строительства	250	
11.	Сумма налога, исчисленная при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления и уплаченная в бюджет, подлежащая вычету	260	
12.	Сумма налога, уплаченная налогоплательщиком при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, подлежащая вычету, всего:	270	
	в том числе:		
12.1	таможенным органам по товарам, ввезенным в таможенных режимах выпуска для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки вне таможенной территории	280	
12.2	налоговым органам при ввозе товаров с территории Республики Беларусь	290	
13.	Сумма налога, исчисленная с сумм оплаты, частичной оплаты, подлежащая вычету с даты отгрузки соответствующих товаров (выполнения работ, оказания услуг)	300	
14.	Сумма налога, уплаченная в бюджет налогоплательщиком в качестве покупателя - налогового агента, подлежащая вычету	310	
15.	Сумма налога, уплаченная налогоплательщиком в бюджет при реализации товаров (работ, услуг) в случае возврата этих товаров или отказа от них (отказа от выполнения работ, оказания услуг), а также сумма налога, уплаченная налогоплательщиком в бюджет с сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), реализуемых на территории Российской Федерации, в случае расторжения либо при изменении условий соответствующего договора и возврата соответствующих сумм авансовых платежей	320	
16.	Сумма налога по приобретенным товарам (работам, услугам), в	330	

	том числе по основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления операций по производству товаров (работ, услуг) длительного производственного цикла		
17.	Общая сумма НДС, подлежащая вычету (сумма величин, указанных в строках 220, 260, 270, 300 - 330)	340	6 200 000
18.	Итого сумма НДС, исчисленная к уплате в бюджет по данному разделу (разность величин строк 210, 340 больше или равна нулю)	350	
19.	Итого сумма НДС, исчисленная к уменьшению по данному разделу (разность величин строк 210, 340 меньше нуля)	360	

Достоверность и полноту сведений, указанных в данном разделе, подтверждаю:

Руководитель организации

Подпись _____ Дата

Индивидуальный предприниматель

Подпись _____ Дата

Представитель

Подпись _____ Дата



ИНН

КПП Стр.

Форма по КНД 1151001

Раздел 5. Расчет суммы налога по операциям по реализации товаров
(работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов
по которым документально подтверждена

Все суммы указываются в рублях

Код строки 010

Код операции	Налоговая база	Сумма НДС, исчисленная по налоговой ставке 0 процентов	Налоговые вычеты по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально подтверждена	Сумма налога, ранее исчисленная по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым ранее не была документально подтверждена	Сумма налога, ранее принятая к вычету и подлежащая восстановлению
1	2	3	4	5	6
1010401		0	7 500 000		
1010402		0			
1010403		0			
1010404		0			
1010405		0			
1010407		0			
1010408		0			
1010409		0			
1010411		0			
1010412		0			
1010413		0			
1010414		0			
1010415		0			
1010416		0			

1010417		0			
1010418		0			
Итого (код строки 020)		0	7 500 000		
Итого, сумма налога, исчисленная к уменьшению по данному разделу (код строки 030)			7 500 000		

Достоверность и полноту сведений, указанных в данном разделе, подтверждаю:

Руководитель организации

Подпись _____

Дата

Индивидуальный предприниматель

Подпись _____

Дата

Представитель

Подпись _____

Дата

§ 2. Налоговые вычеты по экспортным операциям

С 1 января 2006 г. для правомерного принятия "входного" НДС в состав налоговых вычетов не требуется наличие оплаты приобретенных у поставщиков для экспортных операций товаров (работ, услуг).

Рассмотрим период принятия НДС к вычету при осуществлении экспортных операций (табл. 18).

Таблица 18

Момент принятия НДС к вычету при осуществлении экспортных операций

Наступление события	Момент принятия НДС к вычету
Применение ставки 0% подтверждено	Последний день месяца, в котором собран полный пакет документов, подтверждающих ставку 0% согласно ст. 165 НК РФ. Налоговый вычет производится на основании представленной налоговой декларации по НДС (с 01.01.2007 единая декларация как для внутренних, так и экспортных операций) с одновременным представлением пакета документов, подтверждающих факт реального экспорта
Применение ставки 0% не подтверждено	Период отгрузки товаров (работ, услуг) на экспорт. Налоговый вычет производится на момент определения налоговой базы (то есть на момент отгрузки)

Приведенный порядок распространяется на экспортные поставки 2006 г. Алгоритм действий налогоплательщиков в части налоговых вычетов "входного" НДС по экспортным товарам, отгруженным до 1 января 2006 г., "переходным" Законом N 119-ФЗ специально не установлен.

В целях восполнения пробела в налоговом законодательстве специалистами ФНС и Минфина России в Письмах от 1 февраля 2006 г. N ММ-6-03/110@ и от 19 января 2006 г. N 03-04-15/07 разъяснено, что "входной" НДС по товарам (работам, услугам), отгруженным (использованным для производства и реализации) на экспорт, применяется к вычету в порядке, действующем до 1 января 2006 г., то есть по-прежнему увязывается с фактом оплаты налога поставщику (табл. 19).

Таблица 19

Порядок принятия "входного" НДС к вычету по экспортным отгрузкам, произведенным до 1 января 2006 г.

По мнению ФНС и Минфина России	В соответствии с нормами налогового законодательства
"Входной" НДС, не принятый к вычету до 1 января 2006 г. в отношении товаров (работ, услуг), отгруженных (выполненных, оказанных) на экспорт в 2005 г., подлежит вычету исходя из "старых" правил (то есть наличия оплаты налога поставщику товаров, работ, услуг)	Поскольку специальных норм для "переходных" экспортных операций налоговым законодательством не предусмотрено, на момент определения налоговой базы применяется новый порядок вычетов, установленный п. 3 ст. 172 НК РФ

По мнению автора, такой подход противоречит нормам налогового законодательства, поскольку с 1 января 2006 г. период возникновения права на налоговый вычет зависит от момента определения налоговой базы, установленного п. 9 ст. 167 НК РФ. А момент определения

налоговой базы по отгруженным товарам (работам, услугам) в данном случае наступит после 1 января 2006 г.

Исходя из этого, применение вычета по "входному" НДС должно осуществляться по алгоритму, изложенному в таблице 17.

§ 3. Способы расчетов экспортных поставок

Внесенные Законом N 119-ФЗ с 1 января 2006 г. изменения отчасти разрешили проблему обоснованности применения права на подтверждение нулевой ставки в случае поступления экспортной выручки от реализации товаров (работ, услуг) иностранному покупателю от третьих лиц. Но при этом законодателем установлены дополнительные требования по документальному оформлению взаимоотношений между иностранным покупателем и третьим лицом, осуществившим оплату в адрес экспортера.

Согласно новой редакции пп. 2 п. 1 ст. 165 НК РФ налогоплательщик-экспортер наряду с выпиской банка (ее копией) обязан представить договор поручения по оплате за товар, заключенный между иностранным лицом (покупателем) и организацией, осуществившей платеж.

Исполнить это нововведение достаточно проблематично, поскольку на практике иностранный покупатель может не заключать договор с третьим лицом, а направить уведомление о реквизитах лица, в адрес которого следует произвести оплату. Подобная операция не противоречит законодательству иностранного государства (и, кроме того, предусмотрена ст. 313 ГК РФ).

Исходя из этого, в случае возникновения арбитражных споров с налоговыми органами в части правомерности применения ставки 0% при отсутствии договора поручения покупателя с третьим лицом, перечислившим денежные средства на транзитный валютный счет экспортера, шансы отстоять правоту у налогоплательщика-экспортера достаточно высоки.

Кроме того, Определением КС РФ от 4 апреля 2006 г. N 98-О была разрешена еще одна не менее важная проблема, касающаяся возможности применения нулевой ставки при оплате за экспортируемый товар векселями. Проблема заключается в том, что как "старая", так и новая редакции п. 1 ст. 165 НК РФ предусматривают для обоснования правомерности применения ставки 0% в качестве подтверждающего фактическую оплату документа либо выписку банка, либо приходный кассовый ордер. Если в качестве расчетов за экспортный товар иностранными покупателями переданы векселя, то при формальном толковании ст. 165 НК РФ банковская выписка в этом случае свидетельствует только об инкассации (то есть погашении) векселей.

Исходя из Определения КС РФ от 4 апреля 2006 г. N 98-О, "осуществление оплаты товара по экспортной сделке с помощью векселя не противоречит Конвенции ООН от 11 апреля 1980 года о договорах международной купли-продажи товаров, Конвенции от 7 июня 1930 года, устанавливающей Единообразный закон о переводном и простом векселе, а также Гражданскому кодексу Российской Федерации". Но при этом судом сделан вывод, что "по смыслу приведенных правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации расчеты с помощью векселя предоставляют налогоплательщику право получить возмещение налога на добавленную стоимость лишь при условии поступления денежных средств в счет оплаты экспортной сделки на банковский счет налогоплательщика".

Обратите внимание! Налогоплательщик-экспортер имеет право на применение ставки 0% в случае расчетов за экспортные поставки векселями.

Для подтверждения обоснованности применения ставки 0% кроме выписки банка, подтверждающей поступление денежных средств от погашения векселей, необходимо иметь акт приема-передачи векселя с указанием реквизитов экспортного контракта и номеров счетов-инвойсов.

§ 4. Организация раздельного учета "входного" НДС, относящегося к экспортным поставкам

Действующее законодательство по НДС предъявляет к организациям, осуществляющим операции по реализации товаров (работ, услуг) по ставке 0% и претендующим на включение в налоговые вычеты предъявленного налога по использованным товарам (работам, услугам) при производстве экспортных поставок продукции, требование о ведении раздельного учета затрат по производству и реализации экспортной продукции.

Правила раздельного учета "входного" НДС налоговым законодательством не установлены. Использование методики пропорции исходя из стоимости отгруженной продукции, предусмотренной п. 4 ст. 170 НК РФ, не является обязательной в части экспортных операций, поскольку реализация продукции в режиме экспорта представляет собой облагаемую НДС операцию (по ставке 0%). При этом применение налогоплательщиком в пропорции иного

показателя, отличного от стоимости отгруженных товаров, нередко приводит к судебным разбирательствам, о чем свидетельствует арбитражная практика (табл. 20).

Таблица 20

Реквизиты Постановлений ФАС	Определение суда
Уральского округа от 21 февраля 2007 г. N Ф09-722/07-С2	"...реализация права на вычеты по экспортным операциям возможна только при наличии отдельного учета затрат по операциям, облагаемым по налоговой ставке 0 процентов, и затрат по иным операциям. Нормами же гл. 21 Кодекса не определен порядок ведения такого отдельного учета"
Московского округа от 25 января 2007 г. N КА-А40/13651-06	"...при обосновании вывода о ведении Обществом отдельного учета операций по производству и реализации продукции на внутренний рынок и на экспорт суды исходили из следующего. Сведения о принятой заявителем методике ведения отдельного учета отражены в учетной политике... согласно которой "входной" НДС по сырью, материалам, работам, услугам, используемым при производстве экспортной продукции (дрожжей), определяется расчетным способом из фактической себестоимости выпущенной продукции путем выделения себестоимости экспортной продукции пропорционально натуральным показателям"
Северо-Западного округа от 19 января 2007 г. N А56-41230/2005	"...поскольку НК РФ не установлен специальный порядок ведения налогоплательщиками отдельного учета сумм "входного" НДС по подтвержденным и неподтвержденным экспортным операциям, методика такого учета определена Обществом приказом об учетной политике. ...приказом об учетной политике установлен порядок определения заявителем суммы НДС, предъявляемой к вычету при осуществлении операций, облагаемых налогом по различным ставкам.
	"...НДС, уплаченный поставщикам товаров (работ, услуг), включая уплаченный при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, за налоговый период распределяется между экспортом и реализацией на территории Российской Федерации пропорционально удельному весу выручки от реализации товаров (работ, услуг) на экспорт и выручки от реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации в общей сумме выручки от реализации (без учета НДС) "

Исходя из вышеизложенного, предприятие обязано самостоятельно разработать методику ведения отдельного учета "входного" НДС и отразить ее в учетной политике для целей налогообложения.

При ведении отдельного учета у многих налогоплательщиков возникает вопрос о необходимости восстановления "входного" НДС по амортизируемому имуществу, используемому для производства товаров для экспортных поставок.

С одной стороны, в п. 2 ст. 171 НК РФ речь идет только о налоговых вычетах "входного" НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), используемым для осуществления операций, облагаемых по ставке 0%.

С другой стороны, налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии со ст. 166 НК РФ, на установленные налоговые вычеты. Статьей 166 НК РФ определен порядок исчисления НДС как операций, облагаемых по "обычной" ставке, так и операций, облагаемых по ставке 0%.

Порядок определения налоговых вычетов является общим, а дополнительные ограничения налоговым законодательством установлены лишь в части момента принятия "входного" НДС к вычету (либо после сбора полного пакета документов в соответствии со ст. 165 НК РФ, либо на 181-й день, считая с даты помещения товаров под таможенный режим экспорта).

Если налогоплательщик не восстанавливает "входной" НДС в части приобретенных основных средств и нематериальных активов, то вполне возможно, что он будет отстаивать свою позицию в арбитражном суде. При этом при рассмотрении спорных вопросов, связанных с возмещением экспортного НДС, арбитражными судами не ставится под сомнение факт подтверждения вычета по приобретенным товарам (в целях налогового законодательства к товарам относятся и объекты основных средств) после представления полного пакета документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ (Постановление ФАС ЦО от 27.04.2004 N А64-1349/03-17):

"...Подтверждая право на применение налоговых вычетов в указанной сумме, суд отметил, что 11.02.2003 налогоплательщик представил в инспекцию документы, подтверждающие обоснованность принятия предприятием ставки 0 процентов по обороту реализации продукции на экспорт. Помимо этого, сослался на пункт 44 Методических рекомендаций по применению главы 21 "Налог на добавленную стоимость", утвержденных Приказом МНС России от 20.12.2000 N БГ-3-03/447 <1>, где предусмотрено, что в целях применения пункта 2 статьи 171 Кодекса суммы налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, на территории РФ, подлежат вычету у налогоплательщика после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов (с учетом особенностей, предусмотренных статьей 172 Кодекса), при условии их оплаты и наличия счета-фактуры, независимо от принятой им в целях налогообложения учетной политики, в связи с чем сделал вывод, что суммы НДС подлежали вычету независимо от учетной политики.

...В соответствии с пунктом 3 статьи 172 НК РФ вычеты сумм налога, предусмотренных статьей 171 НК РФ, в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), указанных в пункте 1 статьи 164 НК РФ, производятся только при представлении в налоговые органы соответствующих документов, предусмотренных статьей 165 НК РФ".

<1> Утратили силу с 1 января 2006 г.

Сложившаяся на момент написания книги арбитражная практика (см., например, Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 26.04.2004 N А31-3732/13, ФАС Московского округа от 14.11.2006 N КА-А40/10906-06, от 26.01.2007 N КА-А40/12936-06) по данному вопросу единообразна и поддерживает позицию Минфина России <1> о необходимости ведения раздельного учета "входного" НДС по основным средствам, одновременно используемым как для осуществления внутрироссийских, так и экспортных операций.

<1> Письмо Минфина России от 20 мая 2005 г. N 03-04-08/125.

Рассмотрим одну из методик ведения раздельного учета, применяемую на металлургическом предприятии с поперечным производством (пример 30).

Пример 30. ОАО "Металлургический завод" осуществляет поставку труб различного диаметра и сортамента на внутренний рынок и экспорт.

Для ведения раздельного учета "входного" НДС ОАО "Металлургический завод" обеспечено получением информации по следующим направлениям:

1) группировка прямых материальных затрат в разрезе экспортных калькуляций по шифрам заказов.

Например, калькуляция за апрель 2007 г. (по которой предприятием собран полный пакет документов, подтверждающий факт экспорта) по шифру 6017 ТУ 1698 трубы легированные диаметром 1020 Б/З представлена в таблице.

Наименование статей	Количество, т	Сумма, руб.
ШТР.Л.Ц6 Ст.17Г1С-У	393,689	6 852 992,78
15027 Проволока СВ08ГАФ4	2,282	48 623,25
12016 ФЛЮС АН-60	5,326	64 995,56
Итого		6 966 611,59

Сумма "входного" НДС по использованным материалам	1 253 990,09
---	--------------

Если в части определения "входного" НДС по материалам, использованным для производства труб на экспорт, проблем не возникает, то при распределении общехозяйственных расходов используется пропорция, расчет которой определен учетной политикой предприятия;

2) группировка косвенных расходов для распределения "входного" НДС в разрезе экспортных калькуляций.

I этап. Определение доли "входного" НДС в объеме косвенных расходов в части счетов 20, 23.

Определим коэффициент Кобл. (коэффициент облагаемых НДС операций) исходя из следующей пропорции:

Кобл. = (содержащие НДС счета учета затрат - НДС, ранее учтенный в составе экспортной калькуляции) : общая величина затрат (содержащие НДС счета учета затрат + не содержащие НДС счета учета затрат).

Рассчитаем Кобл.:

Общий оборот по дебету 20 счета - 1 815 007 500,16 руб. (источник информации - Главная книга).

Общий оборот по дебету 23 счета - 150 723 027,39 руб. (источник информации - Главная книга).

Из определенных по Главной книге оборотов исключаются внутренние обороты и обороты по счетам, не содержащие сумму "входного" НДС:

1) амортизационные отчисления по объектам основных средств и нематериальных активов:

Дебет 20, 23 Кредит 02, 04

- 28 388 626,26 руб.;

2) объекты основных средств первоначальной стоимостью менее 10 000 руб. за единицу:

Дебет 20, 23 Кредит 01

- 312 586,73 руб.;

3) внутренние обороты:

Дебет 20 Кредит 20

- 2 582 345,22 руб.;

4) сумма прямых материальных расходов, "входной" НДС по которым определен прямым путем:

Дебет 20 Кредит 10

- 1 458 235 600,09 руб.

Исходя из вышеприведенных показателей, рассчитаем Кобл. (для определения доли накладных расходов, содержащих НДС):

1 965 730 527,55 - 31 283 558,21 - 1 458 235 600,09

----- = 98,54%,

1 965 730 527,55 - 2 582 345,22 - 1 458 235 600,09

где: 1 965 730 527,55 - общая сумма оборотов по счетам 20, 23 (1 815 007 500,16 руб. + 150 723 027,39 руб.);

- 31 283 558,21 - общая сумма внутренних оборотов (Д 20 К 20) и оборотов по счетам, не содержащим сумму "входного" НДС (Д 20, 23 К 01, 02, 04) (28 388 626,26 руб. + 312 586,73 руб. + 2 582 345,22 руб.);

- 1 458 235 600,09 - сумма прямых материальных расходов, "входной" НДС по которым определен (Д 20 К 10).

По данным экспортной калькуляции (шифр 6017 ТУ 1698 трубы легированные диаметром 1020 Б/3), расходы, за исключением материальных затрат по переделу, за апрель 2007 г. составили 490 654,05 руб., в том числе содержащие "входной" НДС накладные расходы:

490 654,05 руб. x 98,54% = 483 490,50 руб.

Из рассчитанной таким образом величины накладных расходов выделяется сумма "входного" НДС, подлежащая включению в состав налоговых вычетов:

Сумма "входного" НДС = 87 028,29 руб. (483 490,50 x 18%).

Обратите внимание! В перечне содержащих НДС счетов учета затрат не должны учитываться: амортизационные отчисления по объектам основных средств и нематериальным активам, операции по списанию основных средств стоимостью менее 10 000 руб. за единицу, поскольку налоговый вычет НДС при приобретении основных средств и нематериальных активов производится по специально рассчитанной пропорции (см. расчет ниже) после принятия на учет

вышеуказанных объектов (абз. 3 п. 1 ст. 172 НК РФ) и не ставится в зависимость от размера признанных в бухгалтерском учете амортизационных отчислений.

II этап. Определение доли "входного" НДС в объеме косвенных расходов по счетам 20, 23 счетов в разрезе экспортной калькуляции.

Рассчитанный Кобл. распределяется на конкретный экспортный заказ.

Накладные расходы (источник информации - калькуляция по экспортному заказу) корректируются на Кобл.

III этап. Определение доли "входного" НДС в объеме косвенных расходов по счетам 26, 44.

При определении размера косвенных расходов, содержащих НДС, принцип распределения аналогичен вышеизложенному для счетов учета затрат 20, 23, то есть в перечне содержащих НДС счетов учета затрат не должны учитываться: амортизационные отчисления по объектам основных средств и нематериальным активам, операции по списанию основных средств стоимостью менее 10 000 руб. за единицу.

Рассчитаем Кобл.:

Общий оборот по дебету 26 счета - 57 961 707,14 руб. (источник информации - Главная книга).

Общий оборот по дебету 44 счета - 41 416 011,95 руб. (источник информации - Главная книга).

Из определенных по Главной книге оборотов исключаются внутренние обороты и обороты по счетам, не содержащие сумму "входного" НДС:

1) амортизационные отчисления по объектам основных средств и нематериальных активов:

Дебет 26, 44 Кредит 02, 04

- 2 312 527,3 руб.;

2) объекты основных средств первоначальной стоимостью менее 10 000 руб. за единицу:

Дебет 26, 44 Кредит 01

- 831 014,58 руб.

Исходя из вышеприведенных показателей, рассчитаем Кобл. (для определения доли общехозяйственных и коммерческих расходов, содержащих НДС):

99 377 719,09 - 3 143 541,88

----- = 7,75%,

1 242 136 149,18

где: 99 377 719,09 - общая сумма оборотов по счетам 26, 44 (57 961 707,14 руб. + 41 416 011,95 руб.);

- 3 143 541,88 - общая сумма оборотов по счетам, не содержащим сумму "входного" НДС (Д 26, 44 К 01, 02, 04);

- 1 242 136 149,18 - стоимость выпущенной готовой продукции (источник информации - ведомость по счету 43 "Выпуск товарной продукции по заводской себестоимости").

Согласно положениям учетной политики предприятия доля "входного" НДС в части общехозяйственных и коммерческих расходов определяется пропорционально стоимости выпущенной готовой продукции.

По данным экспортной калькуляции по шифру 6017 ТУ1698 1020 Б/3, стоимость выпущенной товарной продукции за апрель 2007 г. составила 7 410 402,98 руб.; содержащие НДС общехозяйственные и коммерческие расходы:

7 410 402,98 руб. x 7,75% = 574 306,23 руб.

Сумма "входного" НДС = 103 375,12 руб. (574 306,23 x 18%).

IV этап. Сумма предъявленного НДС в части основных средств подлежит распределению согласно коэффициенту (Кам.):

величина амортизационных отчислений по экспортной калькуляции

общая величина амортизационных отчислений

Размер амортизационных отчислений за апрель 2007 г. по экспортной калькуляции по шифру 6017 ТУ1698 1020 Б/3 - 84 238,28 руб., что составляет 0,5% [(84 238,28 : 16 916 301,71) x 100%] от общего объема амортизационных отчислений, учтенных в составе прямых расходов в бухгалтерском учете. В апреле 2007 г. эта величина составила 16 916 301,71 руб.

Сумма предъявленного НДС по основным средствам, принятым к учету, составила 1 014 435,44 руб. Следовательно, сумма НДС, подлежащая включению в состав налоговых вычетов по приведенной экспортной калькуляции, составит 1 014 435,44 руб. x 0,5% = 5 072,18 руб.

V этап. Определение суммы налоговых вычетов по экспортной калькуляции:

1 253 990,09 + 87 028,29 + 103 375,12 + 5 072,18 = 1 449 465,68 руб.

Обратите внимание! В данном примере осуществляется "привязка" отгруженной на экспорт продукции к конкретной экспортной калькуляции.

§ 5. Методология бухгалтерского учета "входного" НДС по экспортным операциям

В соответствии с п. 9 ст. 165 НК РФ, если по истечении 180 дней, считая с даты выпуска товаров региональными таможенными органами в режиме экспорта или транзита, налогоплательщик не представил указанные документы (их копии), указанные операции по реализации товаров (выполнению работ, оказанию услуг) подлежат налогообложению по ставкам соответственно 10 или 18%.

Если впоследствии налогоплательщик представит в налоговые органы документы (их копии), обосновывающие применение налоговой ставки в размере 0%, уплаченные суммы налога подлежат возврату налогоплательщику в порядке и на условиях, предусмотренных ст. 176 НК РФ.

Рассмотрим две возможные ситуации по данной операции.

Ситуация 1. В течение 180-дневного срока предприятием не собран пакет документов, но имеются достаточные обстоятельства полагать, что нулевая ставка все же будет подтверждена.

При отражении в бухгалтерском учете НДС при экспорте товаров по истечении 180 дней, считая с даты помещения товаров под таможенный режим экспорта, можно использовать методику, изложенную в Письме Минфина России от 27 мая 2003 г. N 16-00-14/177.

Так, предлагается по истечении 180 дней сумму НДС, исчисленную в соответствии с п. 9 ст. 165 НК РФ, отражать по кредиту счета 68 "Расчеты с бюджетом", по субсчету "НДС к начислению", в корреспонденции с дебетом этого же счета, но по субсчету "НДС к возмещению". В случае неподтверждения налогоплательщиком обоснованности применения ставки 0% суммы НДС, отраженные по дебету счета 68 "Расчеты с бюджетом", субсчет "НДС к возмещению", списываются в дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы".

Однако, по мнению автора, для учета таких операций более логично применять счет 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям", поскольку в последующем при подтверждении "реального экспорта" ранее начисленные суммы НДС подлежат включению в состав налоговых вычетов:

Дебет 19 Кредит 68

- начислена сумма НДС по ставке 10 или 18% на 181-й день, считая с даты помещения товаров под таможенный режим экспорта.

В момент представления налоговой декларации (с 01.01.2007 в ИФНС России представляется единая налоговая декларация) и соответствующего пакета документов:

Дебет 68 Кредит 19

- уменьшена сумма обязательств перед бюджетом по уплате НДС.

При невозможности по каким-либо причинам представить в налоговую инспекцию полный пакет документов:

Дебет 91 Кредит 19

- отнесена в состав прочих расходов сумма НДС по неподтвержденному экспорту.

Ситуация 2. В случае если предприятие по истечении 180 дней предполагает, что экспорт товаров не будет подтвержден вообще, то в бухгалтерском учете необходимо сформировать запись:

Дебет 91 Кредит 68

- начислена и отнесена в состав прочих расходов сумма НДС по неподтвержденному экспорту на 181-й день, считая с даты помещения товаров под таможенный режим экспорта.

Согласно ст. 164 НК РФ налогообложение товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта, производится по ставке 0% при условии представления в налоговые органы документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ. То есть по общему правилу: при реализации товаров на экспорт налога на добавленную стоимость с иностранного покупателя не взимается.

Таким образом, НДС, доначисленный российским предприятием по истечении 180 дней с даты выпуска товаров в режиме экспорта, за вычетом налоговых вычетов, приходящихся на эту экспортную сделку по ст. ст. 171, 172 НК РФ, подлежит уплате за счет собственных средств российского предприятия в случае отказа иностранного покупателя "скорректировать" цену сделки.

Согласно пп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся суммы налогов и сборов, начисленные в установленном законодательством РФ о налогах и сборах порядке, за исключением перечисленных в ст. 270 НК РФ. В соответствии с п. 1 ст. 252 НК РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Неисполнение предприятием публичных обязанностей по сбору пакета документов и представлению его в установленный срок в налоговый орган не позволяет говорить о какой-либо экономической оправданности рассматриваемых затрат по уплате НДС.

Расходы предприятия по уплате в бюджет НДС по указанной экспортной сделке для целей налогообложения прибыли могут быть приравнены к таким же необоснованным затратам, как уплата пени, штрафов и иных санкций, перечисляемых в бюджет (п. 2 ст. 270 НК РФ), уплата которых также носит обязательный характер и вызвана неисполнением налогоплательщиком своих обязанностей по исчислению налогов в полном объеме и своевременному перечислению их в бюджет.

Кроме того, признание суммы начисленного по таким сделкам НДС в составе расходов организации для целей исчисления налога на прибыль неправомерно по тому основанию, что фактически в данном случае предприятие несет потери в виде НДС, то есть ранее при начислении НДС предприятие предъявило к вычету "входящие" суммы налога по приобретенным товарам (работам, услугам), использованным для производства экспортной продукции.

Таким образом, предприятие не может учитывать сумму начисленного по "неподтвержденному экспорту" НДС в составе расходов, уменьшающих налоговую базу при исчислении налога на прибыль.

Глава 8. ОПРЕДЕЛЕНИЕ МЕСТА РЕАЛИЗАЦИИ РАБОТ (УСЛУГ)

С 1 января 2006 г. внесены существенные изменения в ст. 148 НК РФ, определяющую порядок признания территории РФ местом реализации работ (услуг). Проблема правильности определения места реализации работ (услуг) для целей исчисления налоговой базы по НДС актуальна для налогоплательщиков, заключающих контракты с иностранными организациями. В том случае, если местом реализации выполненных работ, оказанных услуг является территория РФ, то по данной сделке необходимо исчислить и уплатить налог в бюджет.

При заключении контрактов с иностранными организациями возможен следующий порядок взаимоотношений (схема 2).

Порядок взаимоотношений при заключении контрактов с иностранными организациями

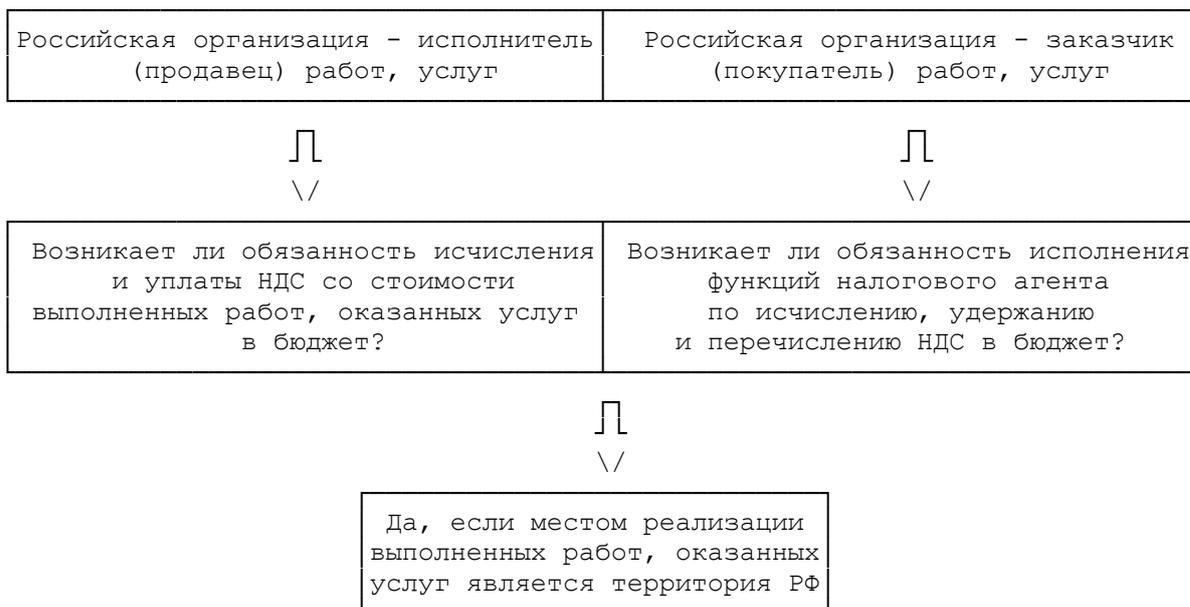


Схема 2

Как следует из представленной схемы, при работе с иностранной организацией (в качестве заказчика либо исполнителя) налогоплательщик должен определить место реализации работ, услуг, то есть проанализировать положения ст. 148 НК РФ.

Для определения места реализации работ, услуг в целях исчисления НДС законодатель выделил общие и специальные правила. Причем если совершенные операции налогоплательщика не подпадают под действие специальных правил, установленных пп. 1 - 4.1 п. 1 ст. 148 НК РФ, то в отношении данных операций должны применяться общие правила, прописанные пп. 5 п. 1 ст. 148 НК РФ.

Кроме того, Законом N 119-ФЗ конкретизирован перечень операций, местом реализации которых не является территория РФ (то есть исключения из общих правил).

Исходя из установленных налоговым законодательством правил, представим алгоритм действия налогоплательщика по определению места реализации работ, услуг (и, следовательно, налоговой базы по НДС) в виде таблицы 21.

Таблица 21

Определение места реализации работ, услуг

Классификация правил определения места реализации работ, услуг для целей исчисления НДС	Установленный порядок определения места реализации работ, услуг
Общие правила	По месту деятельности организации или индивидуального предпринимателя, выполняющих работы (оказывающих услуги) – пп. 5 п. 1 ст. 148 НК РФ
Специальные правила	В зависимости от вида выполненных работ (оказанных услуг) – см. таблицу 22
Исключающие правила	Конкретизируют перечень операций, не являющихся объектом обложения НДС, – п. 1.1 ст. 148 НК РФ. По мнению автора, введенный с 1 января 2006 г. исключаящий пункт является излишним, поскольку его положения автоматически вытекают из общих и специальных правил, изложенных в пп. 1 – 4.1, 5 п. 1 ст. 148 НК РФ

Для установления места реализации выполненных работ, оказанных услуг в целях исчисления НДС налогоплательщик должен проанализировать - подпадает ли характер выполненных работ, оказанных услуг под действие специальных правил, систематизированных в таблице 22.

Если выполненные работы, оказанные услуги не подпадают под специальный порядок определения места реализации работ, услуг, то налогоплательщику следует руководствоваться общим правилом определения места реализации - по месту осуществления деятельности организации или индивидуального предпринимателя - исполнителей услуг.

Таблица 22

Порядок определения места реализации работ, услуг в соответствии с пп. 1 - 4.1 п. 1 ст. 148 НК РФ (специальные правила)

Виды выполненных работ, оказанных услуг	Основание	Определение места реализации работ, услуг	Комментарии
Непосредственно связаны с недвижимым имуществом (за исключением воздушных, морских судов и судов внутреннего плавания, а также космических объектов), находящимся на территории РФ.	пп. 1 п. 1 ст. 148 НК РФ	По месту нахождения недвижимого имущества. Фактически это означает, что если объект недвижимости расположен на территории РФ, то работы, услуги, непосредственно относящиеся к объекту, считаются выполненными	Законом N 119-ФЗ указанный подпункт дополнен услугами по аренде. Таким образом, с 1 января 2006 г. при аренде недвижимого имущества, находящегося на территории РФ, возникает обязанность по исчислению и уплате НДС в бюджет. При этом возможны следующие варианты:

<p>Законодателем приведен примерный перечень подобных работ, услуг (строительные, монтажные, строительно-монтажные, ремонтные, реставрационные работы, работы по озеленению, услуги по аренде)</p>		<p>(оказанными) на территории РФ</p>	<p>- российская организация предоставляет в аренду объект недвижимого имущества иностранному лицу. В этом случае у арендодателя возникает объект обложения по НДС; - иностранная организация (не состоящая на учете в налоговых органах РФ) предоставляет в аренду объект недвижимого имущества на территории РФ российской организации. В этом случае у арендатора, как у налогового агента, возникает обязанность по исчислению, удержанию и перечислению суммы НДС в бюджет (п. 1 ст. 161 НК РФ). На практике и до внесения изменения применялись указанные правила</p>
<p>Непосредственно связаны с движимым имуществом, воздушными, морскими судами и судами внутреннего плавания, находящимися на территории РФ. Законодателем приведен примерный перечень подобных работ, услуг (монтаж, сборка, переработка, обработка, ремонт и техническое обслуживание)</p>	<p>пп. 2 п. 1 ст. 148 НК РФ</p>	<p>По месту нахождения движимого имущества. С 1 января 2006 г. объектом обложения НДС является обслуживание воздушных и морских судов, а также судов внутреннего плавания, если они фактически находятся на территории РФ. Это означает, что место реализации выполненных работ, оказанных услуг будет определяться по их местонахождению</p>	<p>С 1 января 2006 г. перечень работ, услуг, связанных с движимым имуществом, находящимся на территории РФ, дополнен монтажом и сборкой оборудования на территории РФ. В этом случае со стоимости выполненных работ должен быть уплачен НДС. В случае если сборку и монтаж оборудования осуществляют специалисты иностранных компаний (не состоящих на учете в налоговых органах РФ), то российский налогоплательщик как налоговый агент обязан самостоятельно исчислить НДС со стоимости монтажно-сборочных работ, удержать его из сумм, перечисляемых иностранному поставщику, и перечислить в бюджет. Если монтаж и сборка оборудования осуществляются российской организацией за пределами территории РФ, то в этом случае выполненные работы НДС не облагаются</p>
<p>Фактически оказаны на территории РФ в сфере культуры, искусства, образования (обучения),</p>	<p>пп. 3 п. 1 ст. 148 НК РФ</p>	<p>По месту оказания услуг. Это означает, что в случае, если подобные услуги оказаны на территории РФ (независимо</p>	<p>Внесенные изменения в части формулировки данного подпункта не изменили основного правила определения места реализации в случае</p>

<p>физической культуры, туризма, отдыха и спорта</p>		<p>от статуса исполнителя услуг), то со стоимости оказанных услуг должен исчисляться НДС</p>	<p>оказания образовательных (обучающих) и прочих услуг, приведенных в пп. 3 п. 1 ст. 148 НК РФ. В случае если вышеперечисленные услуги оказаны на территории РФ, то со стоимости этих услуг должен быть уплачен НДС. Если услуги (например, по обучению) оказаны российской организацией на территории иностранного государства, то обязанности по исчислению и уплате НДС не возникает</p>
<p>Покупатель работ (услуг) осуществляет деятельность на территории РФ. Данное правило применяется при: передаче, предоставлении патентов, лицензий, торговых марок, авторских или иных аналогичных прав; разработке программ для ЭВМ и баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), их адаптации и модификации; оказании консультационных, юридических, бухгалтерских, инженеринговых, рекламных, маркетинговых услуг, услуг по обработке информации, а также при проведении научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ; предоставлении персонала, в случае если персонал работает в месте деятельности покупателя; сдаче в аренду движимого имущества, за</p>	<p>пп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ</p>	<p>По месту осуществления деятельности покупателя работ, услуг. При этом местом осуществления деятельности покупателя считается территория РФ в случае фактического присутствия покупателя работ (услуг) на территории РФ на основе государственной регистрации организации или индивидуального предпринимателя, а при ее отсутствии – на основании места, указанного в учредительных документах организации, места управления организации, места нахождения его постоянно действующего исполнительного органа, места нахождения постоянного представительства (если работы (услуги) оказаны через это постоянное представительство), места жительства физического лица</p>	<p>В данный подпункт внесен ряд существенных дополнений, изменивших порядок определения места реализации работ, услуг в отношении:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) передачи любых видов прав на объекты интеллектуальной собственности. Если покупатель указанных прав (как исключительных, так и неисключительных) осуществляет деятельность на территории РФ, то операция является объектом обложения НДС. Аналогичные разъяснения приведены в Письме Минфина России от 18 января 2006 г. N 03-04-08/12; 2) разработки программ для ЭВМ и баз данных. При этом: <ul style="list-style-type: none"> - если разработкой (адаптацией) программ занимается иностранная организация (исполнитель) для российского покупателя (заказчика), зарегистрированного на территории РФ, то местом реализации признается территория РФ и указанная операция является объектом обложения НДС. Российская организация (покупатель услуг) является налоговым агентом (в случае если иностранная организация не состоит на налоговом учете в РФ) и перечисляет исчисленную и удержанную сумму налога в бюджет; - если разработкой (адаптацией) программ занимается российская организация (исполнитель)

исключением наземных автотранспортных средств; оказании услуг агента, привлекающего от имени основного участника контракта лицо (организацию или физическое лицо) для оказания услуг, предусмотренных данным подпунктом

для иностранного покупателя (заказчика), то местом реализации не признается территория РФ и, следовательно, объекта обложения НДС не возникает;

3) маркетинговых услуг. До 1 января 2006 г. в части оказания маркетинговых услуг применялось общее правило определения места реализации услуг – по месту деятельности исполнителя. На практике это означало, что при оказании маркетинговых услуг иностранными исполнителями объекта обложения НДС не возникало. После 1 января 2006 г. ситуация кардинально изменилась. Местом реализации маркетинговых услуг будет являться территория РФ в случае осуществления деятельности покупателя (заказчика) услуг на территории РФ. Исходя из этого, если иностранная организация (не состоящая на налоговом учете в РФ) оказывает маркетинговые услуги российскому налогоплательщику, то оказание таких услуг признается объектом обложения НДС.

Порядок отнесения услуг к маркетинговым разъяснен специалистами ФНС России в Письме от 20 февраля 2006 г. N MM-6-03/183@. Согласно указанному Письму под маркетинговыми услугами понимаются услуги, указанные в подгруппе 74.13.1 "Исследования конъюнктуры рынка" ОКВЭД ОК 029-2001, в частности, изучение потенциальных возможностей рынка, приемлемости продукции, осведомленности о ней и покупательских привычек потребителей в целях продвижения товара и разработки новых видов продукции;

4) сдачи в аренду движимого имущества (за исключением наземных автотранспортных средств). В части передачи в аренду

			наземных автотранспортных средств место реализации услуг определяется по общему правилу – месту деятельности исполнителя (арендодателя)
По перевозке и (или) транспортировке, а также услуги (работы), непосредственно связанные с перевозкой и (или) транспортировкой (за исключением услуг (работ), непосредственно связанных с перевозкой и (или) транспортировкой товаров, помещенных под таможенный режим международного таможенного транзита)	пп. 4.1 п. 1 ст. 148 НК РФ	Местом оказания услуг является территория РФ при одновременном выполнении двух условий: 1) исполнителями услуг являются российские организации или индивидуальные предприниматели; 2) пунктом отправления и (или) пунктом назначения является территория РФ	С 1 января 2006 г. НДС облагаются услуги, связанные с перевозкой и транспортировкой товаров. До 1 января 2006 г. услуги по перевозке и (или) транспортировке, оказываемые автомобильным и железнодорожным транспортом, не являлись объектом обложения в случае оказания последних российскими перевозчиками. С 1 января 2006 г. установлено единое правило для услуг по перевозке и (или) транспортировке любым видом транспорта. Поэтому если перевозку товаров осуществляет российская организация (например, ОАО "РЖД") или индивидуальный предприниматель и одной из точек отправления и (или) назначения является территория РФ, то стоимость услуг является объектом обложения НДС. В случае оказания перевозок иностранными компаниями на территории РФ объекта обложения НДС не возникает. Также не облагается НДС оказание услуг по перевозке грузов морским судном российской организацией между портами, находящимися за пределами РФ. Обратите внимание! При заключении договоров перевозки следует четко определить место реализации услуг для целей исчисления НДС. Если покупатель (заказчик) услуг оплатил в составе цены неправомерно предъявленный исполнителем НДС, то налоговые органы могут отказать покупателям в вычетах. Так, Постановлением ВАС

			РФ от 20 декабря 2005 г. N 9252/05 покупателю услуг было отказано в возмещении НДС, ошибочно предъявленного перевозчиком. Аналогичные Решения вынесены ВАС РФ от 31 мая 2006 г. N 3894/06 и от 9 июня 2006 г. N 4364/06. В последнем, в частности, указано: "налогоплательщик, оказывающий услуги по перевозке товаров, вывозимых за пределы территории РФ, не вправе по своему усмотрению изменять установленную налоговым законодательством ставку налога". Исходя из этого, экспортерам, заключившим договор с перевозчиками экспортируемого товара, не следует принимать предъявленный по счетам-фактурам НДС по ставке 18% в состав налоговых вычетов
Непосредственно связанные с перевозкой и транспортировкой товаров, помещенных под таможенный режим международного таможенного транзита	пп. 4.2 п. 1 ст. 148 НК РФ	Местом оказания услуг является территория РФ, если исполнителями услуг являются российские организации или индивидуальные предприниматели	Для признания местом оказания услуг территории РФ достаточно того, что исполнителем услуг по перевозке и транспортировке является российская организация или индивидуальный предприниматель. В случае если российская организация заключила договор перевозки товаров между портами, находящимися на территории РФ, с иностранным перевозчиком, объекта обложения НДС не возникает

Глава 9. ВЫЧЕТЫ ПО НДС С 1 ЯНВАРЯ 2006 Г.

Рассмотрим общие условия, установленные ст. ст. 171, 172 НК РФ, для применения налоговых вычетов с 1 января 2006 г. при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав:

- принятие на учет товаров (работ, услуг), имущественных прав;
- приобретение товаров (работ, услуг), имущественных прав для операций, облагаемых НДС, и для перепродажи;
- наличие счета-фактуры, оформленного в соответствии с требованиями ст. 169 НК РФ.

Для ряда операций налоговым законодательством предусмотрены особые правила принятия НДС к вычету. Систематизируем их в таблице 23.

Таблица 23

Особые правила применения налоговых вычетов по НДС

N п/п	Содержание хозяйственной операции	Особенности применения налоговых вычетов	Основание
1	Ввоз товаров на таможенную территорию	Налоговый вычет осуществляется на основании документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога	п. 4 ст. 171 НК РФ, п. 1 ст. 172 НК РФ
2	Выполнение функций налогового агента (например, при аренде государственного имущества, приобретении товаров (работ, услуг) у иностранных организаций, не состоящих на налоговом учете в РФ)	Налоговый вычет возможен при удержании и фактической уплате налоговыми агентами сумм налога	п. 3 ст. 171 НК РФ, п. 1 ст. 172 НК РФ
3	Возврат ранее полученного аванса в случае изменения условий или расторжения договора, возврат реализованных покупателям товаров или отказ от выполненных работ (оказанных услуг)	Налоговый вычет осуществляется на основании документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога при условии, что с момента возврата товаров или отказа от выполненных работ (оказанных услуг) не прошло одного года	п. 5 ст. 171 НК РФ, п. 4 ст. 172 НК РФ
4	Выполнение СМР для собственного потребления хозяйственным способом	Налоговый вычет осуществляется в месяце (квартале) уплаты исчисленной суммы налога в бюджет	п. 6 ст. 171 НК РФ, п. 5 ст. 172 НК РФ
5	Представительские и командировочные расходы	Налоговый вычет осуществляется на основании документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога	п. 7 ст. 171 НК РФ
6	Реорганизация организации	При реорганизации организации налоговый вычет производится правопреемником (по суммам, не принятым реорганизованной организацией) по мере уплаты налога в бюджет	ст. 162.1 НК РФ, п. 5 ст. 172 НК РФ
7	Использование в расчетах за приобретенные товары (работы, услуги) собственного имущества (в том числе векселей третьего лица)	Суммы "входного" НДС, подлежащие вычету, исчисляются исходя из балансовой стоимости переданного имущества. При использовании в расчетах векселей (как собственных, так и третьих лиц) по-прежнему необходим факт их оплаты	п. 2 ст. 172 НК РФ

Обратите внимание! В перечисленных ситуациях для правомерного принятия НДС в состав налоговых вычетов необходим факт оплаты.

Несмотря на то что проблемные вопросы принятия НДС в состав налоговых вычетов, в частности, при приобретении основных средств и оборудования к установке сняты (по мнению специалистов контролирующих органов, право на налоговый вычет до 01.01.2006 по

приобретенным основным средствам возникало только при их полной оплате; в отношении оборудования к установке право на налоговый вычет до 01.01.2006 возникало только в момент учета указанного оборудования на счете 01 "Основные средства"), порядок вычетов по отдельным хозяйственным операциям на сегодняшний день остается неурегулированным.

Особые правила, установленные налоговым законодательством для ситуаций, при которых применение права на налоговый вычет связано с фактом оплаты, не распространяются на налогоплательщиков - получателей имущества, переданного безвозмездно. На основании этого некоторые налогоплательщики считают, что все условия для правомерного принятия НДС к вычету при получении имущества безвозмездно выполнены.

Возможно ли применение налогового вычета у получателя безвозмездного имущества?

Как уже отмечалось, в перечне операций, по которым право на налоговый вычет возникает при выполнении дополнительных условий (факта оплаты), указанная ситуация не предусмотрена. Это означает, что прямого запрета на применение налогового вычета по безвозмездно полученному имуществу у получателя такого имущества нет (при буквальном прочтении ст. ст. 171, 172 НК РФ). Однако это утверждение, на взгляд автора, ошибочно.

Проанализируем возможность применения вычета в совокупности всех норм налогового законодательства в части НДС. Право на принятие НДС к вычету коррелирует с предъявлением покупателю продавцом сумм НДС к вычету или возмещению на основании счета-фактуры. В соответствии с п. 1 ст. 168 НК РФ при реализации <1> товаров (работ, услуг), имущественных прав налогоплательщик дополнительно предъявляет к цене реализуемых товаров (работ, услуг), имущественных прав к оплате соответствующую сумму налога.

<1> Понятие реализации для целей исчисления НДС не зависит от того, на возмездной или безвозмездной основе передаются имущество или имущественные права (п. 1 ст. 146 НК РФ).

В случае безвозмездной передачи имущества изначально предполагается, что получатель такого имущества не понесет реальных затрат в будущем на его оплату. При безвозмездной передаче имущества сторонами сделки не устанавливается договорная цена передаваемого имущества (и, как следствие, предъявляемая к этой цене сумма НДС). Передающая сторона исчисляет НДС в соответствии с п. 2 ст. 154 НК РФ на основании определенной рыночной цены.

Кроме того, согласно п. 11 Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных Постановлением N 914 (в ред. Постановления N 283), "в книге покупок не регистрируются счета-фактуры, полученные... при безвозмездной передаче товаров (выполнении работ, оказании услуг), включая основные средства и нематериальные активы". Следует отметить, что аналогичной позиции придерживаются и специалисты финансового ведомства (Письмо Минфина России от 21.03.2006 N 03-04-11/60).

Обратите внимание! Судебная практика по данному вопросу на момент написания книги пока не сформировалась.

Таким образом, налогоплательщикам, желающим исключить возможные налоговые риски, следует придерживаться позиции Минфина России и не принимать в состав налоговых вычетов "входной" НДС по безвозмездно полученному имуществу.

К сожалению, это не последняя проблема, с которой столкнутся налогоплательщики. Часто бывает так, что налоговые органы отказывают в праве на применение налогового вычета на том основании, что покупатель товаров (работ, услуг) не " позаботился " о проверке налогового статуса поставщика.

Заклячая договоры поставки на существенные суммы, налогоплательщики, как правило, проверяют будущего контрагента (формируется пакет документов: выписка из ЕГРЮЛ, уставные документы, свидетельство о присвоении ИНН и пр.). Но, приобретая товар мелкими партиями через подотчетное лицо, покупатель может и не подозревать, что счет-фактура предъявлен неплательщиком НДС (например, поставщик применяет УСН или переведен на уплату ЕНВД). Возможно ли в этом случае применить налоговый вычет?

В Налоговом кодексе РФ отсутствует обязанность проверки налогового статуса контрагента как условие для правомерного включения НДС в состав налоговых вычетов.

При приобретении покупателем товара (работ, услуг), имущественных прав ему не вменяется обязанность отслеживать уплату суммы налога со стоимости реализованного поставщиком имущества или имущественных прав. Право на применение налогового вычета у покупателя не зависит от уплаты поставщиком предъявленных сумм НДС (принцип соблюдения зеркальности налога должны проверять контролирующие органы).

При получении счета-фактуры с выделенной суммой НДС поставщик обязан уплатить налог в бюджет (п. 5 ст. 173 НК РФ) независимо от того, применяет он специальный налоговый режим или нет.

Это подтверждается Письмом Минфина России от 11 июля 2005 г. N 03-04-11/149 и анализом сложившейся арбитражной практики (Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 18.01.2005 N А19-3414/04-18-Ф02-5748/04-С1, Западно-Сибирского округа от 13.01.2005 N Ф04-9273/2004(7544-А70-31), Центрального округа от 28.05.2004 N А54-88/03-С11-С2, Восточно-Сибирского округа от 22.01.2004 N А33-18699/02-С3н-Ф02-4962/03-С1, Поволжского округа от 24.08.2004 N А57-5645/04-35).

Как поступать налогоплательщику в данной ситуации?

Если организации заранее известно, что счет-фактура с выделенной суммой НДС ошибочно предъявлен неплательщиком НДС, то во избежание судебных разбирательств сумму НДС в состав налоговых вычетов принимать не следует.

В случае если налоговые органы обнаружат вычет по счету-фактуре, предъявленному неплательщиком НДС, то в суде можно привести следующую арбитражную практику по этому вопросу.

Зачастую основанием для отказа в применении налоговых вычетов НДС со стороны налоговых органов является неотражение поставщиком налогоплательщика в книге продаж предъявленной суммы НДС к уплате.

Но в соответствии с Определением Конституционного Суда РФ от 16 октября 2003 г. N 329-О истолкование ст. 57 Конституции РФ в системной связи с другими положениями Конституции РФ не позволяет сделать вывод, что налогоплательщик несет ответственность за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет. По смыслу положения, содержащегося в п. 7 ст. 3 НК РФ, в сфере налоговых отношений действует презумпция добросовестности. Правоприменительные органы не могут истолковывать понятие "добросовестные налогоплательщики" как возлагающее на налогоплательщиков дополнительные обязанности, не предусмотренные законодательством.

Так, в Постановлении ФАС Московского округа от 24 января 2007 г. N КА-А41/13393-06 отмечено, что "...каждый налогоплательщик самостоятельно несет ответственность за выполнение своих обязанностей и независимо друг от друга пользуется своими правами, в том числе правом на налоговые вычеты и возмещение НДС. Налогоплательщик не несет ответственности за действия третьих лиц".

Особенности применения налоговых вычетов по НДС при выполнении СМР для собственного потребления, использовании в расчетах векселей и при приобретении товаров по договорам с особым переходом права собственности рассмотрены в соответствующих главах книги.

Глава 10. ВОССТАНОВЛЕНИЕ СУММЫ "ВХОДНОГО" НДС С 1 ЯНВАРЯ 2006 Г.

Восстановление НДС по новым правилам, установленным гл. 21 НК РФ, может вызвать трудности не только у налогоплательщиков, но и у проверяющих налоговых инспекторов. Дело в том, что множество ситуаций, которые возникают на практике, новый порядок "обходит" стороной.

Ситуации, которые так или иначе связаны с необходимостью восстановления "входного" НДС, систематизированы в таблице 24. Проанализируем наиболее спорные и сложные случаи восстановления "входного" НДС.

**Операции, при которых возникает необходимость
восстановления ранее принятого к вычету "входного" НДС**

N п/п	Содержание хозяйственной операции	Необходимость восстановления налога		Порядок учета восстановленного НДС в целях исчисления налога на прибыль		Период восстанов- ления НДС	Основание
		По мнению ФНС, Минфина России	В соответ- ствии с нормами гл. 21 НК РФ	По мнению ФНС, Минфина России	В соответствии с нормами налогового законода- тельства		
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Передача имущества в счет вклада в уставный капитал	Да	Да	НДС передается к вычету у новой учреждаемой организации. У учредителя восстановленный налог не принимается в составе расходов при исчислении налога на прибыль на основании п. 3 ст. 270 НК РФ	НДС передается к вычету у новой учреждаемой организации. У учредителя восстановленный налог принимается в составе расходов при исчислении налога на прибыль на основании пп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ	В налоговом периоде, в котором имущество передается в качестве вклада в уставный капитал	Подпункт 1 п. 3 ст. 170 НК РФ
2	Переход на специальный режим налогообложения (УСН или ЕНВД)	Да	Да	В составе прочих расходов, учитываемых при исчислении налога на прибыль на основании пп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ	В налоговом периоде, предшествующем переходу на специальный режим		Подпункт 2 п. 3 ст. 170 НК РФ

3	Переход на уплату единого сельскохозяйственного налога	Нет	Нет			Пункт 3 ст. 170 НК РФ, п. 8 ст. 346.3 НК РФ
4	Использование освобождения в соответствии со ст. 145 НК РФ	Да	Да	В составе прочих расходов, учитываемых при исчислении налога на прибыль на основании пп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ	В последнем налоговом периоде перед отправкой уведомления об использовании права на освобождение	Подпункт 2 п. 3 ст. 170 НК РФ, п. 8 ст. 145 НК РФ
5	Использование товаров (работ, услуг) для операций, не подлежащих налогообложению НДС	Да	Да	В составе прочих расходов, учитываемых при исчислении налога на прибыль на основании пп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ	В налоговом периоде, когда товары (работы, услуги) начали использоваться в необлагаемых операциях	Подпункт 2 п. 3 ст. 170 НК РФ
6	Местом реализации товаров (работ, услуг) не признается территория РФ	Да	Да	В составе прочих расходов, учитываемых при исчислении налога на прибыль на основании пп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ	В налоговом периоде, когда товары (работы, услуги) использованы при реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория РФ	Подпункт 2 п. 3 ст. 170 НК РФ
7	Использование товаров (работ, услуг) в операциях,	Да	Да	В составе прочих расходов, учитываемых при исчислении налога на прибыль на основании пп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ	В налоговом периоде, когда товары (работы, услуги)	Подпункт 2 п. 3 ст. 170 НК РФ

	которые не являются объектом обложения НДС на основании п. 2 ст. 146 НК РФ (в том числе операции по реализации земельных участков, безвозмездная передача основных средств муниципальным предприятиям и т.д.)				переданы или начато их использование в операциях, не являющихся объектом налогообложения на основании п. 2 ст. 146 НК РФ	
8	При использовании объектов недвижимости для осуществления операций, указанных в пп. 2, 4, 5 - 7 (кроме случаев полностью амортизированных основных средств и основных средств, которые эксплуатировались более 15 лет)	Да	Да	В составе прочих расходов, учитываемых при исчислении налога на прибыль на основании пп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ	В последнем налоговом периоде каждого года из 10 лет в соответствующей доле. Она определяется исходя из стоимости отгруженных товаров, не облагаемых налогом, в общей стоимости отгруженных за год товаров	Пункт 6 ст. 171 НК РФ
9	Списание основных средств вследствие морального износа или в результате ликвидации	Да	Нет	В составе прочих расходов, учитываемых при исчислении налога на прибыль на основании	В налоговом периоде списания основного средства (в случае если организация решила	Статьи 170, 171 НК РФ

				ст. 264 НК РФ, либо в составе внереализаци- онных расходов на основании пп. 8 п. 1 ст. 265 НК РФ		восстановить НДС)	
10	Возврат бракованных товаров	Да	Нет	В составе прочих расходов, учитываемых при исчислении налога на прибыль на основании пп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ		В налоговом периоде, в котором произошел возврат бракованных товаров (в случае если организация решила восстановить НДС)	Статьи 170, 171 НК РФ
11	Недостачи и хищения имущества	Да	Нет	В составе прочих расходов, учитываемых при исчислении налога на прибыль на основании пп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ		В налоговом периоде, в котором похищено имущество (в случае если организация решила восстановить НДС)	Статьи 170, 171 НК РФ
12	Уничтожение имущества в результате чрезвычайных событий (пожар, наводнение и пр.)	Да	Нет	В составе внереализационных расходов на основании пп. 6 п. 2 ст. 265 НК РФ		В налоговом периоде, в котором уничтожено имущество (в случае если организация решила восстановить НДС)	Статьи 170, 171 НК РФ

§ 1. НДС при передаче имущества в уставный капитал другой организации

С 1 января 2006 г. п. 3 ст. 170 НК РФ установлена обязанность восстановления суммы НДС, ранее принятой к вычету, при передаче имущества в качестве:

- вклада в уставный капитал хозяйственных обществ (обществ с ограниченной ответственностью, обществ с дополнительной ответственностью, открытых и закрытых акционерных обществ);

- вклада в складочный капитал хозяйственных обществ (полных товариществ, товариществ на вере);

- паевых взносов в паевые фонды кооперативов.

Порядок восстановления НДС при передаче имущества в уставный капитал следующий:

- суммы налога по материально-производственным запасам подлежат восстановлению в размере, ранее принятом к вычету, а по основным средствам и нематериальным активам - пропорционально их остаточной стоимости без учета переоценки;

- восстановление сумм налога производится в том налоговом периоде, в котором товары, основные средства, нематериальные активы или имущественные права были переданы;

- сумма восстановленного налога не включается в стоимость имущества, а указывается отдельной строкой в документах, которыми оформляется передача этого имущества.

Рассмотрим на конкретном примере особенности бухгалтерского и налогового учета операций по внесению вклада имуществом (пример 31).

Пример 31. В январе 2007 г. ООО "Алмаз" передало ООО "Пепел" в качестве взноса в уставный капитал станок первоначальной стоимостью 550 000 руб.

НДС, уплаченный при приобретении станка, в размере 83 898 руб. был предъявлен к вычету в момент его приобретения.

Для упрощения примера предположим, что остаточная стоимость станка в бухгалтерском и налоговом учете одинакова - 450 000 руб.

Денежная оценка станка, согласованная учредителями, составила 600 000 руб.

Бухгалтерские записи у передающей стороны - ООО "Алмаз" (в январе 2007 г.):

Дебет 01 "Выбытие основных средств" Кредит 01

- 550 000 руб. - списана первоначальная стоимость станка;

Дебет 02 Кредит 01 "Выбытие основных средств"

- 100 000 руб. - списана сумма начисленной амортизации;

Дебет 76 Кредит 01 "Выбытие основных средств"

- 450 000 руб. - отражена остаточная стоимость станка, переданного в качестве взноса в уставный капитал;

Дебет 19 "НДС" Кредит 68

- 81 000 руб. (450 000 x 18%) - восстановлена сумма НДС по переданному станку;

Дебет 76 Кредит 19 "НДС"

- 81 000 руб. - восстановленная сумма НДС передана в ООО "Пепел";

Дебет 58 Кредит 76

- 600 000 руб. - отражен вклад в уставный капитал ООО "Пепел";

Дебет 91 Кредит 76

- 81 000 руб. - отражен прочий расход в виде суммы восстановленного налога;

Дебет 76 Кредит 91

- 150 000 руб. (600 000 - 450 000) - отражен прочий доход;

Дебет 68 Кредит 99

- 36 000 руб. (150 000 x 24%) - отражен постоянный налоговый актив.

Бухгалтерские записи у получающей стороны - ООО "Пепел" (в январе 2007 г.):

Дебет 08 Кредит 75

- 600 000 руб. - отражена стоимость станка, полученного в качестве вклада в уставный капитал;

Дебет 19 Кредит 91

- 81 000 руб. - отражен прочий доход в виде восстановленной суммы НДС;

Дебет 01 Кредит 08

- 600 000 руб. - принят на учет в составе основных средств полученный станок;

Дебет 68 Кредит 19

- 81 000 руб. - отражен вычет суммы НДС по полученному станку.

Обратите внимание! На одном из семинаров представители Минфина и ФНС России рекомендовали отражать операции по передаче имущества в счет вклада в уставный капитал следующими бухгалтерскими записями.

У передающей стороны:

Дебет 58 Кредит 68

- восстановлен НДС со стоимости передаваемого имущества.

У получающей стороны:

Дебет 19 Кредит 83

- увеличен добавочный капитал на сумму принятого от учредителя НДС;

Дебет 68 Кредит 19

- отражен вычет суммы НДС по полученному имуществу.

По мнению автора, такая методология учета инвестиционных операций противоречит п. 12 ПБУ 19/02, согласно которому первоначальной стоимостью имущества, внесенного в счет вклада в уставный капитал, признается согласованная учредителями оценка, которая не включает сумму НДС.

Кроме того, при такой схеме бухгалтерских записей у организаций нарушается зеркальность учета - одно и то же имущество учитывается в разной оценке (у передающей стороны - с учетом восстановленной суммы НДС, у получающей стороны - без учета НДС).

Предложенный Минфином России вариант учета НДС по операциям вклада в уставный капитал может привести к искажению показателей бухгалтерской отчетности (строка 140 "Долгосрочные финансовые вложения" либо строка 250 "Краткосрочные финансовые вложения" актива бухгалтерского баланса - у передающей стороны и строка 420 "Добавочный капитал" пассива бухгалтерского баланса - у получающей стороны).

Поскольку на момент написания книги отсутствуют официальные разъяснения Минфина России, то, по мнению автора, порядок отражения суммы НДС при передаче имущества в счет вклада в уставный капитал следует закрепить в учетной политике организации для целей бухгалтерского учета.

Сумму восстановленного налога необходимо зарегистрировать в книге продаж на основании новой редакции п. 16 Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по НДС, утвержденных Постановлением N 914 (в ред. Постановления N 283).

При этом выписывать счет-фактуру на сумму восстановленного НДС для учреждаемой организации (в нашем примере для ООО "Пепел") не нужно, поскольку счет-фактура выписывается по операциям реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав (п. 3 ст. 168 НК РФ). Передача станка в уставный капитал ООО "Пепел" оформляется Актом о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) по форме N ОС-1 (утв. Постановлением Госкомстата России от 21.01.2003 N 7). В этой форме и указывается сумма "передаваемого" налога.

Порядок признания восстановленной суммы налога в целях исчисления налога на прибыль неоднозначен (табл. 25).

Таблица 25

Порядок признания восстановленной суммы НДС в целях
исчисления налога на прибыль при внесении имущества
в качестве вклада в уставный капитал

По мнению ФНС, Минфина России	В соответствии с нормами налогового законодательства
"...Сумму восстановленного НДС при передаче имущества в уставный капитал вообще нельзя учесть для налога на прибыль. Право включить восстановленный НДС в прочие расходы, которое установлено в пп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ, относится только к тем случаям, которые указаны в этой норме. Случай восстановления НДС при передаче имущества в уставный капитал в этой норме Налогового кодекса РФ не указан. Более того, стоимость имущества, передаваемого в уставный капитал, является расходом, не учитываемым в целях	В п. 3 ст. 270 НК РФ указано, что налогооблагаемую прибыль не уменьшают расходы в виде вноса в уставный капитал. Восстановленный же НДС в стоимость передаваемого имущества не включается. Таким образом, поскольку Налоговый кодекс РФ не содержит запрета на принятие расхода в виде восстановленного НДС для налога на прибыль, организация его может учесть как прочий расход (пп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ)

налогообложения. Это требование п. 3 ст. 270 НК РФ. Соответственно и сумма восстановленного НДС также не может признаваться расходом" <1>

<1> "Учет. Налоги. Право". 5 июня 2006 г. N 20.

Основанием <1> для принятия НДС в состав налоговых вычетов является полученный от учредителя Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) по форме N ОС-1 (утв. Постановлением Госкомстата России от 21.01.2003 N 7). При этом счет-фактура не требуется (п. 8 Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по НДС, утв. Постановлением N 914).

Но и у ООО "Пепел" возникнут трудности при исчислении налога на прибыль в части включения в налоговую базу виртуального дохода в виде полученного от ООО "Алмаз" налога.

Порядок признания переданной суммы НДС в составе дохода в целях исчисления налога на прибыль также неоднозначен (табл. 26).

Таблица 26

Порядок признания полученной от учредителя суммы НДС
в целях исчисления налога на прибыль

По мнению ФНС, Минфина России	В соответствии с нормами налогового законодательства
"...У принимающей стороны возникает экономическая выгода в виде НДС, следовательно, она облагается налогом на прибыль" <2>	Сумма НДС, полученная вместе с вкладом, не учитывается в налогооблагаемом доходе, поскольку: – у каждого налога свой объект налогообложения (п. 1 ст. 38 НК РФ), поэтому суммы одного налога (НДС) нельзя учитывать в качестве объекта обложения другим налогом (налогом на прибыль), если об этом прямо не сказано в Налоговом кодексе РФ; – гл. 25 "Налог на прибыль организаций" НК РФ не требует включать суммы входного НДС, полученного для зачета, в налогооблагаемый доход. Кроме того, согласно ст. 41 НК РФ доход надо определять только в тех случаях, когда в гл. 23 и 25 НК РФ четко прописано, как это следует делать. Для входного НДС в гл. 25 НК РФ таких правил нет

<2> Там же.

В рассмотренном нами примере ООО "Пепел" является плательщиком НДС. Но на практике может возникнуть ситуация, когда учреждаемая организация не является плательщиком НДС. В связи с этим возникает вопрос: какой порядок учета переданного НДС у учреждаемой организации, если она не является плательщиком НДС либо полученное ею имущество изначально предполагается использовать при осуществлении операций, не облагаемых НДС?

К сожалению, в гл. 21 НК РФ ответа на этот вопрос нет.

С одной стороны, нормы п. 2 ст. 170 НК РФ предписывают в таких случаях относить "входной" НДС на увеличение стоимости имущества. Но в нем речь идет исключительно о приобретении имущества и об НДС, предъявленном покупателю. Поэтому возможность применения этого пункта к получению имущества от учредителя в качестве вклада в уставный капитал, по меньшей мере, спорна.

С другой стороны, в п. 3 ст. 170 НК РФ четко указано, что сумма восстановленного при передаче налога в стоимость имущества не включается. Даже если это утверждение справедливо только для передающей стороны, то, учитывая норму ст. 277 НК РФ, согласно которой стоимость имущества, полученного в качестве вклада в уставный капитал, в налоговом учете получающей стороны формируется исходя из остаточной стоимости имущества по данным налогового учета передающей стороны, получающая сторона также должна сформировать "налоговую" стоимость полученного имущества без учета суммы восстановленного НДС.

Таким образом, сумма НДС, указанная в документах на передачу фактически получающей стороной, никак не может быть учтена в целях налогообложения: ее нельзя принять к вычету (п. 11 ст. 171 НК РФ) и включить в стоимость поступившего имущества (ст. 277 НК РФ).

В этой связи возникает вопрос и о целесообразности отражения этой суммы на счетах бухгалтерского учета. Ведь, по сути, организация получает от учредителя некую виртуальную сумму НДС, которая нигде не учитывается.

По мнению автора, в подобной ситуации (если получающая организация не является плательщиком НДС либо полученное имущество будет использовано при осуществлении операций, не облагаемых НДС) у налогоплательщика есть все основания вообще не отражать "входной" НДС на счетах бухгалтерского учета.

Но и эта не последняя проблема, ожидающая налогоплательщика при осуществлении инвестиционной операции, касающейся формирования уставного капитала. В примере 31 рассмотрено формирование уставного капитала за счет внесения основных средств. При этом порядок восстановления НДС у передающей стороны осуществляется согласно пп. 1 п. 3 ст. 170 НК РФ.

А каков порядок учета восстановленного НДС у передающей организации, если в качестве вклада в уставный капитал передаются объекты недвижимого имущества?

В этом случае учитывать восстановленный налог можно:

- по правилам п. 6 ст. 171 НК РФ (то есть в декабре каждого года в размере 1/10 суммы НДС, ранее принятой к вычету, с учетом пропорции);

- по правилам пп. 1 п. 3 ст. 170 НК РФ (то есть одновременно исходя из остаточной стоимости в периоде передачи объекта в счет вклада в уставный капитал).

В пользу восстановления НДС по первому варианту можно привести следующие аргументы. Порядок восстановления НДС по основным средствам, установленный ст. 170 НК РФ, - это общий порядок, а порядок, установленный ст. 171 НК РФ по объектам недвижимости, является специальным. В то же время в Постановлении КС РФ от 29 июня 2004 г. N 13-П устанавливается приоритет специальных норм над общими.

При восстановлении НДС согласно второму варианту следует учитывать, что если объект недвижимости передается в уставный капитал, то есть не будет учитываться на балансе передающей стороны, то некорректно утверждать, что объекты недвижимого имущества используются для осуществления операций, не подлежащих налогообложению, поскольку они фактически переданы учреждаемой организации.

§ 2. НДС по недвижимому имуществу

С 1 января 2006 г. суммы "входного" НДС по недвижимому имуществу, как построенному, так и приобретенному, ранее правомерно принятые налогоплательщиком к вычету, подлежат восстановлению и уплате в бюджет в случае, если это имущество в дальнейшем будет использоваться для операций, не подлежащих налогообложению.

Алгоритм восстановления НДС по недвижимому имуществу следующий:

- по окончании каждого календарного года в течение десяти лет начиная с даты начисления амортизации с отражением в налоговой декларации в последнем календарном периоде;

- расчет суммы налога, подлежащей восстановлению и уплате в бюджет, производится исходя из 1/10 суммы налога, принятой к вычету, в соответствующей доле. Доля определяется исходя из стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, не облагаемых налогом и указанных в п. 2 ст. 170 НК РФ, в общей стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав, отгруженных (переданных) за календарный год;

- сумма налога, подлежащая восстановлению, в стоимость данного имущества не включается, а учитывается в составе прочих расходов в соответствии со ст. 264 НК РФ;

- суммы НДС не подлежат восстановлению в отношении недвижимого имущества, которое полностью амортизировано или с момента ввода которого в эксплуатацию у данного налогоплательщика прошло не менее 15 лет.

Вышеизложенные правила (установленные п. 6 ст. 171 НК РФ) трудно назвать предельно ясными и логичными.

Рассмотрим новый порядок восстановления НДС по недвижимому имуществу на конкретном примере 32.

Пример 32. ООО "Особняк" в 2006 г. приобрело производственное здание для осуществления деятельности, облагаемой НДС. Балансовая стоимость здания составила 236 млн руб. (в том числе НДС - 36 млн руб.).

"Входной" НДС принят к вычету в 2006 г. в размере 36 млн руб. Начало амортизации здания в налоговом учете - 2006 г.

В 2007 г. ООО "Особняк" наряду с облагаемой НДС деятельностью стало осуществлять операции, не подлежащие налогообложению. Общая сумма выручки в 2007 г. составила 50 млн руб., сумма выручки от необлагаемых операций - 5 млн руб.

Восстановление "входного" НДС по приобретенному зданию осуществляется в течение 10 лет начиная с 2006 г. (даты начала начисления амортизации) по 2015 г. включительно. Сумма НДС, подлежащая восстановлению в каждом году, определяется как 1/10 суммы налога, принятой к вычету, в доле, приходящейся на необлагаемые операции за этот год. Предположим, что в 2006 г. не облагаемых НДС операций у ООО "Особняк" не было.

Следовательно, в 2006 г. восстанавливать "входной" НДС нет необходимости.

Рассчитаем сумму налога, подлежащую восстановлению в 2007 г.:

36 млн руб. : 10 x (5 млн : 50 млн руб.) = 360 тыс. руб.

Таким образом, в декабре 2007 г. ООО "Особняк" должно восстановить сумму "входного" НДС в размере 360 тыс. руб. и включить ее в состав прочих расходов для целей исчисления налога на прибыль (пример 33).

Аналогичным образом должен ежегодно осуществляться расчет восстановленной суммы НДС (вплоть до 2015 г.).

Пример 33. Воспользуемся условиями предыдущего примера и предположим, что ООО "Особняк" в течение 10 лет с момента приобретения здания осуществляло только облагаемые НДС операции, а на одиннадцатый год (то есть в 2016 г.) стало осуществлять и не облагаемые НДС операции. Нужно ли восстанавливать "входной" НДС, принятый к вычету в 2006 г.?

Исходя из формального толкования нормы, нужно, поскольку право не восстанавливать НДС появляется у налогоплательщика в случае, если объект полностью амортизирован или с момента ввода в эксплуатацию прошло не менее 15 лет. Однако с учетом того, что НДС восстанавливается в течение 10 лет с момента начисления амортизации, эта норма представляется излишней.

Таким образом, сумма к восстановлению равна нулю.

К сожалению, это не единственная трудность при применении новых правил восстановления НДС.

Проблемой является и возможность применения к объектам недвижимости, используемым в операциях, не подлежащих налогообложению в 2006 г., нового порядка восстановления НДС в случае, если амортизация стала начисляться до 1 января 2006 г.

Взгляды на возможность применения льготного порядка восстановления НДС (п. 6 ст. 171 НК РФ) представлены в таблице 27.

Таблица 27

Порядок восстановления НДС по объектам недвижимости,
амортизация по которым начала начисляться
до 1 января 2006 г.

Позиция ФНС, Минфина России <1>	В соответствии с нормами налогового законодательства
К объектам недвижимости, которые стали амортизироваться до 2006 г., неприменим метод пропорционального восстановления. Основание - Порядок заполнения налоговой декларации	Законом N 119-ФЗ не предусмотрены переходные положения, ограничивающие применение нового порядка восстановления НДС по недвижимости. В нем не указано, что новый порядок

по НДС (утв. Приказом Минфина России от 7 ноября 2006 г. N 136н). Суммы восстановленного налога по объектам недвижимости отражаются в Приложении (разд. 00010) к декларации. Согласно п. 32 Порядка Приложение заполняется только для тех объектов недвижимости, которые начали амортизироваться с 1 января 2006 г. "По мнению О. Шапошниковой, консультанта отдела косвенных налогов Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России, восстанавливать НДС по новой методике надо только по тем объектам недвижимости, которые начали амортизироваться не раньше 1 января 2006 г. Ведь она была введена в Кодекс именно с этой даты, поэтому ее действие не может распространяться на недвижимость, амортизируемую до 2006 г. Подтверждением этой позиции Минфина России являются формы деклараций по НДС. Ведь Приложение, в котором отмечаются все восстановленные суммы, заполняется только по объектам, амортизация которых начинается не ранее 1 января 2006 г. А по остальным объектам недвижимости налог восстанавливается единовременно с остаточной стоимости". Таким образом, по имуществу, которое начало амортизироваться до 1 января 2006 г., восстанавливать налог надо в общем порядке в соответствии с п. 3 ст. 170 НК РФ. То есть как только организация начала использовать основное средство в деятельности, не облагаемой НДС, нужно восстановить НДС. Восстановление осуществляется пропорционально остаточной стоимости актива по данным бухгалтерского учета

распространяется только на основные средства, которые амортизируются с 2006 г. Не следует такой вывод и из п. 6 ст. 171 НК РФ, где зафиксирован порядок восстановления НДС по недвижимости, которая стала использоваться в деятельности, не облагаемой НДС. Кроме того, обязанность восстановить НДС появляется у плательщика именно в тот момент, когда недвижимость начинает использоваться в деятельности, не облагаемой НДС (п. 2 ст. 170 НК РФ). Следовательно, если имущество начинает использоваться в операциях, не облагаемых НДС, после 1 января 2006 г., плательщик должен восстанавливать НДС в порядке, действующем после 1 января 2006 г. То есть правила п. 6 ст. 171 НК РФ действуют вне зависимости от того, когда по недвижимому имуществу начала начисляться амортизация. Но при выборе данного варианта вероятны споры с налоговыми органами

<1> Письмо Минфина России от 13 апреля 2006 г. N 03-04-11/65.

Каковы последствия приведенных разъяснений Минфина России? К сожалению, они негативны для налогоплательщиков. Ведь если недвижимость, построенная или приобретенная до 1 января 2006 г., будет использоваться в операциях, не облагаемых НДС, налог все равно придется восстановить.

Основание - пп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ. При этом суммы НДС должны быть восстановлены единовременно, а не в течение 10 лет.

Рассмотрим порядок восстановления НДС исходя из вышеизложенных позиций на конкретном примере 34.

Пример 34. ООО "Особняк" в 2004 г. приобрело производственное здание для осуществления деятельности, облагаемой НДС. Балансовая стоимость здания составила 11,8 млн руб. (в том числе НДС - 1,8 млн руб.). "Входной" НДС принят к вычету в 2004 г. в размере 1,8 млн

руб. Начало амортизации здания в налоговом учете - 2004 г. В марте 2007 г. ООО "Особняк" наряду с облагаемой НДС деятельностью стало осуществлять операции, не подлежащие налогообложению. Общая сумма выручки в 2007 г. составила 50 млн руб., сумма выручки от не облагаемых НДС операций - 5 млн руб. Остаточная стоимость здания по состоянию на 1 марта 2007 г. - 9 млн руб.

Поскольку с марта 2007 г. здание используется в операциях, не подлежащих обложению НДС, у ООО "Особняк" возникает необходимость восстановить сумму НДС. Рассчитаем восстановленную сумму НДС:

Расчет по методике Минфина, ФНС России (в соответствии с п. 3 ст. 170 НК РФ)	Расчет в соответствии с п. 6 ст. 171 НК РФ
НДС восстанавливается в марте 2007 г. в размере, пропорциональном остаточной стоимости производственного здания	НДС восстанавливается в течение 7 лет (с 2007 по 2013 г.) <1> в соответствии с правилами п. 6 ст. 171 НК РФ начиная с декабря 2007 г.
Процент восстановления равен: 90% (9 млн руб. : 10 млн руб.). Сумма налога, подлежащая восстановлению и уплате в бюджет: 1,8 млн руб. x 90% = 1,62 млн руб.	Находим долю, которая составляет выручку по деятельности, не облагаемой НДС, в общей выручке ООО "Особняк": 10% (5 млн руб. : 50 млн руб.). Сумма налога, подлежащая восстановлению и уплате в бюджет: (1,8 млн руб. x 10%) : 10 = 18 тыс. руб.

<1> Дата отчета периода восстановления НДС - 2004 г. (соответствует дате начала амортизации объекта в налоговом учете). Дата окончания восстановления НДС - 2013 г. (2004 г. + 10 лет).

Из приведенных расчетов следует, что применение второго варианта восстановления НДС позволит существенно сэкономить оборотные средства организации на уплату восстановленного налога в бюджет.

Таким образом, если объект недвижимости, амортизация по которому стала начисляться ранее 2006 г., начинает использоваться в не облагаемых НДС операциях, возможны два варианта действий:

- восстанавливать сумму НДС, ранее принятую к вычету, в порядке, предусмотренном пп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ. То есть одновременно в размере пропорционально остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки. В данном случае не применяются порядок восстановления, предусмотренный п. 6 ст. 171 НК РФ, - в течение 10 лет с момента начала амортизации по имуществу;

- восстанавливать суммы НДС в порядке, предусмотренном п. 6 ст. 171 НК РФ. То есть распределить первоначально принятую к вычету сумму НДС на 10 лет с момента начала начисления амортизации по недвижимому имуществу. Следует отметить, что этот вариант сопряжен с возникновением налоговых рисков.

Рассмотрим нередко встречающуюся ситуацию, когда объект недвижимости, амортизация по которому стала начисляться в 2006 г., начинает использоваться в деятельности, переведенной на уплату ЕНВД. По каким правилам в этом случае должен восстанавливаться НДС по недвижимости?

Если наряду с деятельностью, облагаемой ЕНВД, осуществляются и иные виды деятельности, налоги по которым исчисляются в соответствии с общим режимом налогообложения, НДС подлежит восстановлению согласно п. 6 ст. 171 НК РФ в декабре каждого года в размере 1/10 суммы НДС, ранее принятой к вычету, с учетом пропорции.

Но если организация или индивидуальный предприниматель осуществляет только виды деятельности, переведенные на уплату ЕНВД, они перестают быть плательщиками НДС. Соответственно, по мнению автора, НДС по недвижимости необходимо восстанавливать по правилам п. 3 ст. 170 НК РФ, то есть исходя из остаточной стоимости объекта недвижимости в последнем налоговом периоде перед переходом на уплату ЕНВД.

§ 3. НДС при переходе на УСН или ЕНВД

С 1 января 2006 г. законодательно закреплена обязанность восстановления НДС, ранее правомерно принятого в состав налоговых вычетов, при переходе на специальные налоговые режимы в виде УСН или деятельности, переведенной на уплату ЕНВД.

Алгоритм восстановления НДС следующий:

- восстановлению подлежат принятые к вычету суммы НДС по непроданным товарам, не использованным в производстве сырья и материалам, не списанным в расходы работам и услугам;

- восстановлению подлежат принятые к вычету суммы НДС по основным средствам и нематериальным активам пропорционально бухгалтерской остаточной стоимости на дату перехода на УСН или ЕНВД (без учета переоценок);

- восстановление НДС производится в налоговом периоде (квартале или месяце), предшествующем переходу на применение УСН или ЕНВД;

- сумма восстановленного налога включается в состав прочих расходов при исчислении налога на прибыль.

При этом необходимо учитывать, что при переходе на УСН НДС восстанавливается по всем остаткам товаров, сырья, материалов, неиспользованным работам и услугам, а также недоамортизированным основным средствам и нематериальным активам. А при переходе на ЕНВД - только в части имущества, которое будет использоваться для осуществления не облагаемых НДС операций.

До внесения этой поправки ФНС и Минфин России указывали на необходимость восстановления НДС при переходе на УСН или ЕНВД (Письма Минфина России от 21.04.2005 N 03-04-11/85, ФНС России от 24.11.2004 N 03-1-08/2367/45@). Однако при рассмотрении споров по данному вопросу суды приходили к выводу, что Налоговым кодексом РФ такая обязанность не установлена (Постановления Президиума ВАС РФ от 22.06.2004 N 2300/04, от 30.03.2004 N 15511/03).

Поскольку Закон N 119-ФЗ, установивший эту обязанность, вступил в силу с 1 января 2006 г., то у налогоплательщиков возник вопрос: необходимо ли восстановить НДС при переходе на УСН или ЕНВД с 1 января 2006 г.?

По мнению автора, нет. Это связано с тем, что восстановление налога должно производиться в налоговом периоде, предшествующем переходу на специальный режим. А в 2005 г. Закон N 119-ФЗ не вступил в силу, поэтому новые правила ст. 170 НК РФ в данном случае неприменимы.

Таким образом, в течение 2006 г. обязанность восстановить НДС может возникнуть в следующих ситуациях:

- у организаций и индивидуальных предпринимателей при переходе с общей системы налогообложения на ЕНВД;

- у индивидуального предпринимателя, применяющего общий режим налогообложения, при переходе с 1 апреля, 1 июля, 1 октября 2006 г. или с 1 января 2007 г. на УСН на основе патента;

- у организаций и предпринимателей при переходе с общего режима налогообложения на УСН с 2007 г.

Если наряду с видом деятельности, облагаемой ЕНВД, осуществляются и иные виды деятельности, налоги по которым исчисляются в соответствии с общим режимом налогообложения, НДС подлежит восстановлению по правилам пп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ.

Рассмотрим, как новые правила восстановления НДС при одновременном использовании двух режимов налогообложения позволят сэкономить налогоплательщику на восстановлении НДС.

На практике основные средства чаще всего одновременно используются в нескольких видах деятельности (автотранспорт, компьютеры и пр.). Если один из видов деятельности переводится на уплату ЕНВД, то НДС по многофункциональному имуществу необходимо частично восстановить исходя из остаточной стоимости таких объектов (пп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ).

Доля подлежащего восстановлению НДС рассчитывается как отношение выручки по деятельности, подпадающей под уплату ЕНВД, к общей выручке за налоговый период (месяц или квартал). При этом расчет производится в первом налоговом периоде, когда такое имущество начало одновременно использоваться в деятельности, переведенной на уплату ЕНВД (Письмо ФНС России от 02.05.2006 N ШТ-6-03/462@). Таким образом, сумма налога, которую необходимо перечислить в бюджет, напрямую зависит от выручки, полученной от "вмененной" деятельности в первый месяц или квартал работы.

Если выручка от деятельности, переведенной на ЕНВД, в первом налоговом периоде по НДС после начала работы на специальном режиме будет минимальной, то сумма подлежащего восстановлению налога будет небольшой. Дальнейшее увеличение выручки от не облагаемых НДС операций на сумму восстановленного НДС никак не повлияет (пример 35).

Пример 35. ООО "Пуск" в январе 2007 г. приобрело компьютер за 23 600 руб. (в том числе НДС - 3600 руб.). Срок полезного использования компьютера - 48 мес.

НДС принят к вычету в январе 2007 г. В марте 2007 г. ООО "Пуск" начало заниматься распространением наружной рекламы (деятельностью, подпадающей под ЕНВД). Общий размер выручки за март 2007 г. составил 1 500 000 руб., в том числе выручка от распространения рекламы - 500 000 руб. Налоговый период по НДС - календарный месяц.

Рассчитаем сумму налога, которую нужно восстановить в декларации по НДС за март 2007 г.

С января по февраль 2007 г. сумма начисленной амортизации составит 833,33 руб. (20 000 руб. : 48 мес. x 2 мес.). Остаточная стоимость основного средства по состоянию на 1 марта 2007 г. - 19 166,67 руб. (20 000 руб. - 833,33 руб.).

Определим сумму НДС с остаточной стоимости компьютера: 3450 руб. (3600 x (19 166,67 : 20 000)).

Поскольку НДС в бюджет следует перечислять с учетом отношения выручки от ЕНВД к общей выручке от всех видов деятельности, сумма восстановленного налога составит 1138,5 руб. (3450 x (500 000 : 1 500 000)).

Изменив условия предыдущего примера, предположим, что выручка от деятельности, переведенной на уплату ЕНВД, за март 2007 г. составила 100 000 руб., общий размер выручки - 1 100 000 руб.

Исходя из новых показателей выручки, рассчитаем сумму налога, подлежащего восстановлению, которая составит 310,5 руб. (3450 x (100 000 : 1 100 000)).

Таким образом, перечисленный в бюджет налог будет почти в четыре раза меньше.

§ 4. Иные случаи восстановления "входного" НДС

С 1 января 2006 г. расширен перечень случаев, в которых "входной" НДС, ранее принятый к вычету, подлежит восстановлению. Но в нем, как и раньше, отсутствует такое основание, как выбытие имущества по независящим от его собственника причинам, в частности похищение, утрата имущества. Тем не менее, по мнению Минфина России (Письмо от 06.05.2006 N 03-03-04/1/421), "...выбытие товаров в связи с пожаром объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость не является".

В связи с этим НДС, ранее принятый к вычету по таким товарам, нужно восстановить со стоимости недостающего имущества (Письмо Минфина России от 31.07.2006 N 03-04-11/132).

Проанализируем, насколько правомерна подобная трактовка ст. 170 НК РФ.

В соответствии со ст. 171 НК РФ применять вычет по НДС организация может при соблюдении трех условий: товары, работы, услуги предназначены для операций, являющихся объектом обложения НДС (п. 2 ст. 171 НК РФ). Эти товары, работы, услуги приняты на учет и сопровождаются правильно оформленным счетом-фактурой (п. 1 ст. 172 НК РФ). Ситуации, когда ранее принятый к вычету НДС нужно пересчитывать и уплачивать в бюджет, перечислены в Налоговом кодексе РФ (см. таблицу 24 "Операции, при которых возникает необходимость восстановления ранее принятого к вычету "входного" НДС).

При этом среди ситуаций, когда НДС восстанавливается к уплате в бюджет, в Налоговом кодексе РФ не указаны ни порча товаров, ни ликвидация основных средств, ни хищение имущества, ни возврат бракованных товаров. Можно ли считать, что в подобных случаях происходит использование товаров в не облагаемых НДС операциях (в таком случае налог восстанавливается)?

По мнению автора, нет, поскольку товары (или основные средства) перестают использоваться вообще. Следовательно, в таких ситуациях ранее принятый к вычету налог не подлежит восстановлению.

У налогоплательщиков есть шансы доказать эту позицию в суде, учитывая изменения, внесенные в Налоговый кодекс РФ, и сложившуюся ранее судебную практику. Поддерживая налогоплательщиков, Президиум ВАС РФ заявлял о том, что в Налоговом кодексе РФ должны быть нормы, обязывающие налогоплательщика восстанавливать ранее принятый к вычету НДС в конкретной ситуации (Постановления Президиума ВАС РФ от 11.11.2003 N 7473/03, от 26.10.2004 N 15703/03).

К этому аргументу добавил еще один весомый довод: в Налоговом кодексе РФ сейчас закреплены не единичные случаи восстановления НДС, как раньше (например, при получении освобождения по ст. 145 НК РФ), а их перечень. Причем этот перечень закрытый. Значит, во всех остальных случаях, когда изначально организация правомерно использовала вычет, отказываться от него нет оснований.

Точку в данном споре поставил ВАС РФ в Решении от 23 октября 2006 г. N 10652/06. Суть дела состояла в следующем: ОАО "Челябинский металлургический комбинат" обратилось в суд с заявлением о признании частично недействующим Приложения к Письму ФНС России от 19

октября 2005 г. N ММ-6-03/886, разъясняющего, что суммы налога, принятые к вычету в соответствии со ст. ст. 171, 172 НК РФ по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, приобретенным для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с гл. 21 НК РФ, но не использованным для указанных операций, должны быть восстановлены и уплачены в бюджет.

ВАС РФ указал, что ФНС России не вправе издавать нормативные акты по налогам и сборам, поскольку не является уполномоченным налоговым законодательством органом и в силу ст. 6 НК РФ такой акт признается не соответствующим данному Кодексу.

Таким образом, решением суда установлено, что "...недостача товара, обнаруженная в процессе инвентаризации имущества, или имевшее место хищение товара к числу случаев, перечисленных в п. 3 ст. 170 Кодекса, не относятся.

...оспариваемый абзац Приложения к Письму ФНС от 19.10.2005 содержит правило, возлагающее на налогоплательщиков обязанность по внесению в бюджет ранее принятых к зачету сумм НДС, не предусмотренную Кодексом".

Глава 11. НАЛОГОВАЯ БАЗА И ВЫЧЕТЫ ПРИ ИСПОЛЬЗОВАНИИ НЕДЕНЕЖНЫХ ФОРМ РАСЧЕТОВ

Механизмы исчисления и принятия НДС к вычету при использовании контрагентами неденежных форм расчетов (товарообмен, взаимозачет, расчеты ценными бумагами) всегда создавали налогоплательщикам немало проблем.

Кроме того, нововведения, установленные Законом N 119-ФЗ, значительно усложняют применение новых правил на практике.

§ 1. Налоговая база и вычеты при использовании в расчетах векселей

Несмотря на то что с 1 января 2006 г. для принятия НДС к вычету не требуется факт оплаты (за исключением случаев, приведенных в п. 1 ст. 172 НК РФ), у налогоплательщиков, которые рассчитываются с поставщиками неденежными средствами, а также используют в расчетах векселей, проблем меньше не стало. Неоднозначная ситуация складывается и при получении векселей в качестве предоплаты за товары (работы, услуги).

Рассмотрим порядок формирования налоговой базы при получении векселей в качестве оплаты за отгруженную продукцию.

В соответствии с п. 2 ст. 153 НК РФ при определении налоговой базы выручка от реализации товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав определяется исходя из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав, полученных им в денежной и (или) натуральных формах, включая оплату ценными бумагами.

Согласно пп. 1 п. 1 ст. 162 НК РФ (в редакции, действовавшей до 01.01.2006) налоговая база подлежала увеличению на суммы авансовых или иных платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ или оказания услуг.

Кроме того, порядок применения данной нормы разъяснялся в п. п. 37 и 37.1 Методических рекомендаций по применению гл. 21 НК РФ, в которых указывалось следующее: "...При применении ст. 162 Кодекса необходимо учитывать, что в соответствии со статьями 153 - 158 Кодекса при исчислении налоговой базы в нее включаются следующие суммы: ...любые получаемые организациями денежные средства, если их получение связано с расчетами по оплате товаров (работ, услуг), в том числе суммы авансовых и иных платежей, поступившие в счет предстоящих поставок товаров или выполнения работ (услуг) на счета в учреждения банков либо в кассу.

В целях применения указанной статьи следует иметь в виду, что ценные бумаги (акции, облигации, векселя, в том числе и третьих лиц, а также право требования дебиторской задолженности), полученные поставщиком в качестве авансовых платежей, не увеличивают налоговую базу того налогового периода, в котором они приняты к учету. В случае если до поставки товаров (выполнения работ, оказания услуг) организацией получены денежные средства по облигациям, векселям как при наступлении срока оплаты по векселям (погашения облигаций), так и их досрочной оплате, то они увеличивают налогооблагаемую базу того периода, в котором получены эти денежные средства".

Письмом ФНС России от 19 октября 2005 г. N ММ-6-03/886@ "О применении законодательства по косвенным налогам за II и III кварталы 2005 года" было разъяснено, что "...для целей исчисления НДС авансовыми и иными платежами, полученными в счет предстоящей поставки товаров, будут являться денежные средства, полученные налогоплательщиками от покупателей указанных товаров до момента их отгрузки".

Исходя из позиции ФНС России, при получении организацией векселей в порядке предоплаты налоговая база на сумму данных векселей не увеличивается. Аналогичное мнение высказано и в Постановлении ФАС Уральского округа от 1 сентября 2004 г. N Ф09-3524/04-АК.

В Постановлении ФАС Уральского округа от 2 сентября 2005 г. N Ф09-3696/05-С2 указывалось следующее: "На основании пп. 1 п. 1 ст. 162 Кодекса налоговая база по НДС, определяемая согласно ст. ст. 153 - 158 Кодекса, увеличивается на суммы авансовых или иных платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ или оказания услуг, под которыми в силу п. 1 ст. 11 Кодекса и ст. 487 Гражданского кодекса Российской Федерации для целей исчисления налога на добавленную стоимость (далее - НДС) следует понимать денежные средства, полученные налогоплательщиками от покупателей товаров (работ, услуг) до момента отгрузки (реализации) товаров (выполнения работ, оказания услуг). Такое правило указывается в Методических рекомендациях по применению гл. 21 "Налог на добавленную стоимость" Налогового кодекса Российской Федерации... а также оно соответствует положениям п. 2 ст. 162 Кодекса".

Необходимо отметить, что ни ст. 162 НК РФ, ни какая-либо другая статья гл. 21 НК РФ не раскрывала понятие "авансовый платеж". В то время согласно ст. ст. 128, 143 ГК РФ вексель является объектом гражданских прав, следовательно, может участвовать в гражданском обороте в качестве средства платежа, а предварительную оплату товара векселем можно на этом основании также признать авансовым платежом. В связи с этим столь однозначное признание налоговыми органами и судами для целей исчисления НДС авансовым платежом только поступление денежных средств, по мнению автора, объясняется следующим.

В соответствии с п. 4 ст. 164 НК РФ (в редакции, действовавшей до 1 января 2006 г.) "при получении денежных средств, связанных с оплатой товаров (работ, услуг), предусмотренных статьей 162 настоящего Кодекса, при удержании налога налоговыми агентами в соответствии со статьей 161 настоящего Кодекса, при реализации имущества, приобретенного на стороне и учитываемого с налогом в соответствии с пунктом 3 статьи 154 настоящего Кодекса, при реализации сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки в соответствии с пунктом 4 статьи 154 настоящего Кодекса, а также в иных случаях, когда в соответствии с настоящим Кодексом сумма налога должна определяться расчетным методом, налоговая ставка определяется как процентное отношение налоговой ставки, предусмотренной пунктом 2 или пунктом 3 настоящей статьи, к налоговой базе, принятой за 100 и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки".

Таким образом, при совокупном толковании положений ст. ст. 162 и 164 НК РФ можно прийти к выводу об обязанности налогоплательщика увеличить налоговую базу по НДС только на сумму авансовых платежей, полученных в виде денежных средств.

После 1 января 2006 г. в соответствии с п. 1 ст. 154 НК РФ при получении налогоплательщиком оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) налоговая база определяется исходя из суммы полученной оплаты с учетом налога.

Новая редакция п. 4 ст. 164 НК РФ существенно изменена: "При получении денежных средств, связанных с оплатой товаров (работ, услуг), предусмотренных статьей 162 настоящего Кодекса, а также при получении оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, предусмотренных пунктами 2 - 4 статьи 155 настоящего Кодекса, при удержании налога налоговыми агентами в соответствии с пунктами 1 - 3 статьи 161 настоящего Кодекса, при реализации имущества, приобретенного на стороне и учитываемого с налогом в соответствии с пунктом 3 статьи 154 настоящего Кодекса, при реализации сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки в соответствии с пунктом 4 статьи 154 настоящего Кодекса, при передаче имущественных прав в соответствии с пунктами 2 - 4 статьи 155 настоящего Кодекса, а также в иных случаях, когда в соответствии с настоящим Кодексом сумма налога должна определяться расчетным методом, налоговая ставка определяется как процентное отношение налоговой ставки, предусмотренной пунктом 2 или пунктом 3 настоящей статьи, к налоговой базе, принятой за 100 и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки".

На основании вышеизложенного после 1 января 2006 г. привязка к денежным средствам в п. 4 ст. 164 НК РФ в отношении оплаты (частичной оплаты) в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) уже отсутствует. Но в то же время само по себе гражданско-правовое понятие "оплата, частичная оплата" не исключает оплату векселями ("оплату ценными бумагами" согласно п. 2 ст. 153 НК РФ). Передача покупателем продавцу векселя третьего лица как средства платежа означает прекращение встречного обязательства покупателя (исполнением) уплатить денежную сумму (цену), как это предусмотрено п. 1 ст. 454 ГК РФ.

Представители Минфина и ФНС России придерживаются вышеизложенной позиции. В частности, в Письме Минфина России от 10 апреля 2006 г. N 03-04-08/77 указано: "...согласно нормам гл. 21 "Налог на добавленную стоимость" Налогового кодекса Российской Федерации

(далее - Кодекс) в редакции, действующей с 1 января 2006 г., при получении налогоплательщиком оплаты (частичной оплаты) в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) налоговая база по налогу на добавленную стоимость определяется исходя из суммы полученной оплаты с учетом налога, за исключением оплаты (частичной оплаты), полученной налогоплательщиком, применяющим момент определения налоговой базы в соответствии с п. 13 ст. 167 Кодекса, и оплаты (частичной оплаты), полученной в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), облагаемых по нулевой ставке налога на добавленную стоимость.

В соответствии с положениями Гражданского кодекса Российской Федерации оплатой (частичной оплатой) в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав признается получение продавцом денежных средств или прекращение обязательств иным способом, не противоречащим законодательству. В связи с этим для целей налогообложения налогом на добавленную стоимость под оплатой (частичной оплатой) в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав понимается оплата (частичная оплата), полученная продавцом от покупателя как в денежной, так и в иной форме.

Таким образом, оплата (частичная оплата) в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), поступившая налогоплательщику в неденежной форме (вексель, иное имущество, работы, услуги), подлежит включению в налоговую базу по налогу на добавленную стоимость".

На основании вышеизложенного с 1 января 2006 г. у налогоплательщика появляется обязанность исчислить налоговую базу по НДС от стоимости векселя, указанной в акте приема-передачи от покупателя к продавцу, в момент его поступления в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг), независимо от факта оплаты по векселю.

Вычеты при использовании в расчетах векселей третьих лиц.

Как уже указывалось, с 1 января 2006 г. налогоплательщики могут принимать к вычету НДС, не перечисляя его поставщикам. Кредиторская задолженность перед поставщиком за поставленный товар может быть не погашена налогоплательщиком в течение всего срока исковой давности, что не обязывает его каким-либо образом скорректировать сумму налога, принятого им к вычету в момент принятия данного товара на учет.

Однако на векселя указанный порядок не распространяется. После 2006 г., как и ранее, сохраняются проблемы с вычетами при использовании векселей, не оплаченных предыдущим векселедержателем.

Нередко НДС, исчисленный с балансовой стоимости векселя, оказывается меньше суммы налога, предъявленной продавцом и, соответственно, перечисленной ему покупателем. В результате налогоплательщики столкнутся с ситуацией, когда к вычету можно будет принять лишь часть фактически уплаченного НДС. Подобная ситуация обусловлена следующим.

При исчислении НДС налогоплательщик имеет право на установленные ст. 171 НК РФ налоговые вычеты. Право на вычет, в частности, возникает при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), предназначенных для осуществления облагаемых НДС операций (п. 2 ст. 171 НК РФ).

Как правило, у налогоплательщика не возникает проблем с определением размера данного налогового вычета - к вычету принимается сумма НДС, предъявленная ему поставщиком товаров (работ, услуг), а также имущественных прав, то есть указанная в полученном от поставщика счете-фактуре.

Однако из данного правила существует одно исключение. В соответствии с п. 2 ст. 172 НК РФ при использовании налогоплательщиком собственного имущества (в том числе векселя третьего лица) в расчетах за приобретенные им товары (работы, услуги) вычетам подлежат суммы налога, фактически уплаченные налогоплательщиком, которые исчисляются исходя из балансовой стоимости указанного имущества (с учетом его переоценок и амортизации, которые проводятся в соответствии с законодательством РФ), переданного в счет их оплаты.

Само понятие "балансовая стоимость" трактуется налоговыми органами и арбитражными судами не в пользу налогоплательщика.

Согласно абз. 6 и 8 п. 46 действовавших ранее Методических рекомендаций по применению гл. 21 НК РФ при использовании налогоплательщиком в расчетах за приобретенные товары (работы, услуги) векселей третьих лиц, отличных от векселей третьих лиц, полученных в обмен на собственные векселя, право на вычет зависело от оплаты налогоплательщиком данного векселя.

Аналогичную позицию в отношении векселей третьих лиц налоговые органы могут занять и в настоящее время (после отмены указанных Методических рекомендаций) в отношении иного имущества, поскольку п. 2 ст. 172 НК РФ устанавливает требование исчисления налогового вычета от балансовой стоимости векселя.

Напомним, что ранее ВАС РФ поддержал позицию налоговых органов, согласно которой балансовую стоимость векселя формируют только фактически отчужденные в оплату этого имущества активы (см. Решение ВАС РФ от 04.11.2003 N 10575/03).

Аналогичного мнения в настоящее время придерживаются и арбитражные суды, считая, что, если при оплате поставленной продукции (работ, услуг) налогоплательщик в проверяемом периоде затрат в форме отчуждения имущества реально не понес, значит и в бухгалтерском учете балансовую стоимость этих векселей налогоплательщик отразить не может. Соответственно, оснований для возмещения НДС у него не имеется (см., например, Постановления ФАС Уральского округа от 01.06.2005 N Ф09-2330/05-С2, Поволжского округа от 09.11.2006 N А55-2585/06-6, Северо-Западного округа от 22.01.2007 N А56-15365/2006).

На основании изложенного необходимо применять следующий порядок принятия НДС к вычетам при осуществлении расчетов векселями третьих лиц (схема 3).

Порядок принятия НДС в состав налоговых вычетов при использовании в расчетах векселей третьих лиц

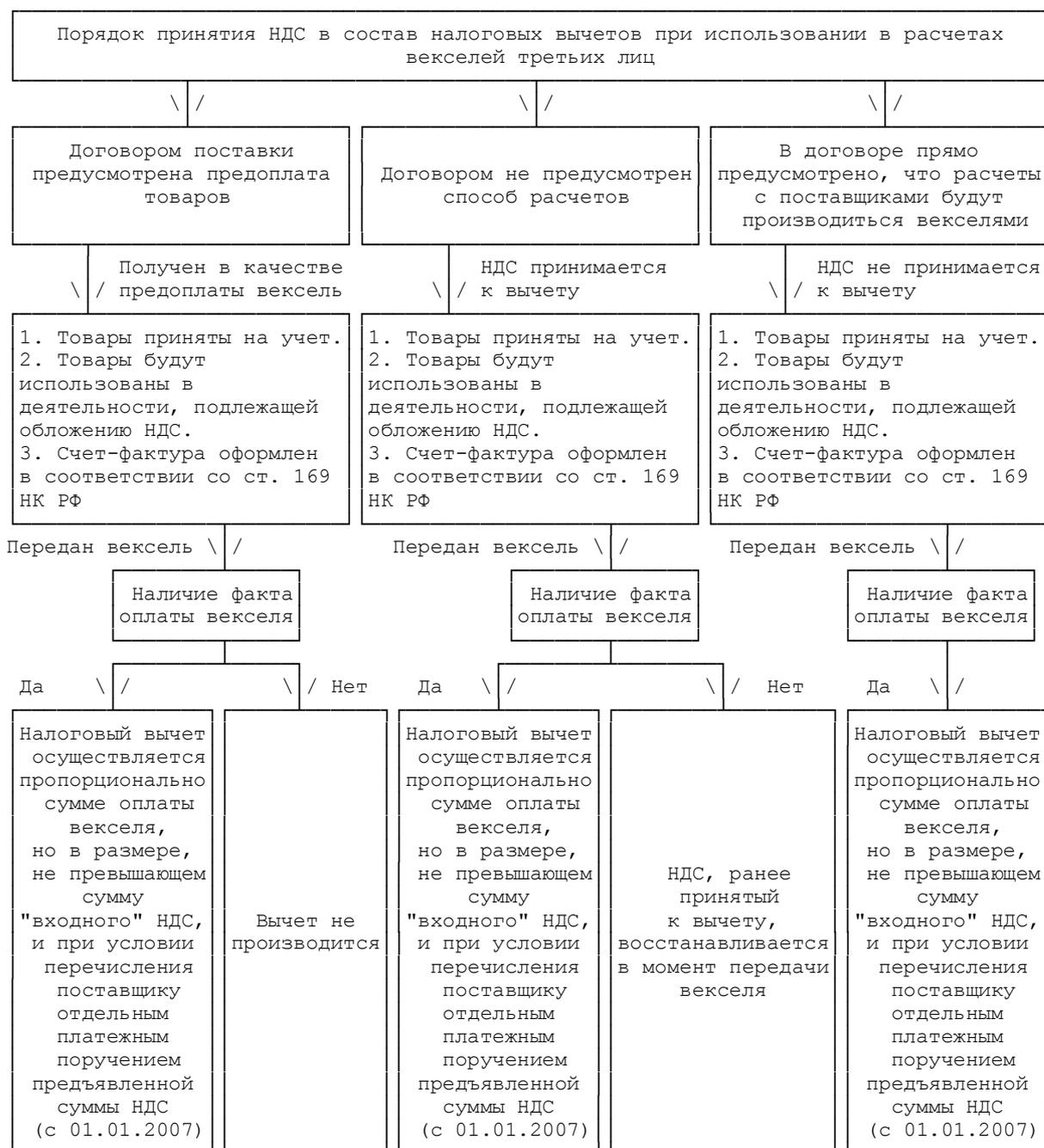


Схема 3

Вариант 1. Договором поставки предусмотрена предоплата товаров (не оговаривается денежными или неденежными средствами). Налогоплательщик (покупатель) производит предварительную оплату товара поставщику векселем. Вычет производится налогоплательщиком в момент принятия товаров на учет, но не ранее факта оплаты им самим этого векселя. При частичной оплате векселя вычет НДС производится пропорционально.

Вариант 2. Договором не предусмотрен способ расчетов. В договоре купли-продажи способ оплаты прямо не оговаривается. Вычет производится налогоплательщиком в момент принятия товаров на учет. Однако впоследствии, когда покупатель передаст поставщику в счет оплаты вексель третьего лица, этот покупатель должен будет восстановить в этом же налоговом периоде сумму НДС, ранее принятую к вычету, исходя из не оплаченной этим налогоплательщиком покупателем балансовой стоимости векселя.

Однако подобный подход может привести к конфликтам с налоговыми органами. Так, в интервью с заместителем директора Департамента таможенно-тарифной политики Минфина России Н.А. Комовой <1> было отмечено следующее: "...если первоначально по договору предполагалась оплата за товар денежными средствами, но фактически за отгруженные товары получен вексель, налогоплательщик должен произвести перерасчет суммы налога, ранее принятой к вычету. Осуществляется такой перерасчет в налоговом периоде, в котором получен вексель".

<1> Налоговые споры, 2006. N 10.

Вариант 3. В договоре прямо предусмотрено, что расчеты с поставщиками будут производиться векселями. В договоре купли-продажи (либо мены) прямо предусмотрено, что поставщику за товар будет передан покупателем определенный вексель третьего лица. Вычет производится налогоплательщиком в момент принятия товаров на учет, но не ранее факта оплаты им самим этого векселя. При частичной оплате векселя вычет НДС производится пропорционально.

После 1 января 2007 г. при использовании в расчетах ценных бумаг сумма НДС, предъявленная покупателю товаров (работ, услуг), имущественных прав, уплачивается поставщику отдельным платежным поручением на перечисление денежных средств. Такое требование установлено абз. 2 п. 4 ст. 168 НК РФ <1>. Следовательно, во всех случаях расчетов ценными бумагами для правомерного принятия НДС к вычету покупателю необходимо перечислить предъявленную сумму НДС поставщику товаров (работ, услуг), имущественных прав <2>.

<1> Пункт 17 ст. 1, п. 2 ст. 5 Федерального закона от 22 июля 2005 г. N 119-ФЗ.

<2> В п. 4 ст. 168 НК РФ предусмотрен единственный способ оплаты суммы НДС, предъявленной покупателю, - безналичное перечисление отдельным платежным поручением. Положения указанной статьи не предусматривают возможность оплаты суммы НДС за наличный расчет.

Таким образом, согласованная участниками сделки стоимость передаваемых векселей в оплату товаров (работ, услуг), имущественных прав соответствует договорной стоимости полученного имущества, имущественных прав без учета НДС. При этом в соответствии с п. 2 ст. 172 НК РФ вычетам подлежат фактически уплаченные суммы налога, исчисляемые исходя из балансовой стоимости имущества, передаваемого в оплату товаров (работ, услуг), имущественных прав.

Как уже было отмечено, налоговым законодательством не раскрывается понятие "балансовая стоимость имущества". Но исходя из приведенной выше арбитражной практики, при использовании в расчетах векселей третьих лиц размер налогового вычета соответствует фактически осуществленным расходам на их приобретение с учетом НДС.

До 1 января 2007 г. для определения размера налогового вычета по приобретенным товарам (работам, услугам), имущественным правам сумма НДС выделялась расчетным путем из балансовой стоимости векселя (п. 4 ст. 164 НК РФ).

После 1 января 2007 г. балансовая стоимость векселя не включает в себя сумму НДС (расчеты по НДС осуществляются денежными средствами), поэтому определять размер налогового вычета расчетным путем (по ставке 118% : 18%) некорректно. Аналогичная ситуация возникает и при получении векселей третьих лиц в качестве предоплаты за товары (работы, услуги), имущественные права.

Таким образом, использование расчетной ставки НДС в первом случае приведет к занижению размера налогового вычета по приобретенным товарам (работам, услугам), имущественным правам у покупателя, во втором - к занижению суммы НДС, исчисленной с вексельной предоплаты и подлежащей перечислению в бюджет у продавца.

Возникающие коллизии, по мнению автора, можно устранить исходя из следующего трактования налогового законодательства:

- в части применения налоговых вычетов по приобретенным товарам (работам, услугам), имущественным правам, оплаченных векселями третьих лиц, установлена специальная норма (п. 2 ст. 172 НК РФ), определяющая порядок применения налоговых вычетов. Положения п. 2 ст. 172 НК РФ имеют приоритет над положениями п. 4 ст. 168 НК РФ. Фактически уплаченная сумма НДС рассчитывается путем умножения балансовой стоимости векселя на прямую ставку НДС (18%). Таким образом, применяется ставка НДС, предусмотренная п. 3 ст. 164 НК РФ;

- при получении векселей под будущую поставку товаров (работ, услуг), имущественных прав положения п. 4 ст. 164 НК РФ неприменимы, поскольку "...при получении оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) налоговая ставка определяется как процентное отношение налоговой ставки к налоговой базе, принятой за 100 и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки". Согласно п. 1 ст. 154 НК РФ налоговая база при получении налогоплательщиком оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) определяется исходя из суммы полученной оплаты с учетом налога. Это означает, что к полученной в качестве предоплаты стоимости векселя применяется прямая ставка НДС (18%), а сумма НДС после отгрузки товаров (работ, услуг), имущественных прав перечисляется покупателем отдельным платежным поручением. Таким образом, применяется ставка НДС, предусмотренная п. 3 ст. 164 НК РФ.

Рассмотрим на конкретных примерах порядок исчисления и принятия НДС к вычету при использовании в расчетах векселей. Учитывая, что налоговый вычет НДС по операциям, указанным в варианте 3, не вызывает сложностей у налогоплательщиков, проанализируем наиболее спорные ситуации, которые могут возникнуть при расчетах векселями третьих лиц в 2006 - 2007 гг. (пример 36).

Пример 36. ЗАО "Колобок" в апреле 2006 г. в счет предстоящей поставки товаров общей стоимостью 59 000 руб. (в том числе НДС - 9000 руб.) передало поставщику ООО "Лиса" вексель ОАО "Челябинвестбанка" общей стоимостью 59 000 руб. Товар был получен в мае 2006 г., а вексель ОАО "Челябинвестбанка" погашен денежными средствами в июне 2006 г.

В бухгалтерском учете ЗАО "Колобок" будут сформированы следующие записи:

В апреле 2006 г.:

Дебет 76, субсчет "Векселя полученные", Кредит 76, субсчет "Задолженность перед ОАО "ЧИВБ",

- 59 000 руб. - получен от ОАО "Челябинвестбанк" вексель по договору купли-продажи;

Дебет 60, субсчет "Авансы выданные", Кредит 91

- 59 000 руб. - передан вексель ООО "Лиса" в качестве предоплаты;

Дебет 91 Кредит 76, субсчет "Векселя полученные",

- 59 000 руб. - списана балансовая стоимость переданного векселя.

В мае 2006 г.:

Дебет 41 Кредит 60, субсчет "Задолженность перед ООО "Лиса",

- 50 000 руб. - оприходованы полученные от ООО "Лиса" товары;

Дебет 19 Кредит 60, субсчет "Задолженность перед ООО "Лиса",

- 9000 руб. - учтен "входной" НДС;

Дебет 60, субсчет "Задолженность перед ООО "Лиса", Кредит 60, субсчет "Авансы выданные",

- 59 000 руб. - произведен зачет предоплаты.

В июне 2006 г.:

Дебет 76, субсчет "Задолженность перед ОАО "ЧИВБ", Кредит 51

- 59 000 руб. - погашена задолженность перед ОАО "Челябинвестбанк" по договору купли-продажи;

Дебет 68 Кредит 19

- 9000 руб. - принят НДС в состав налоговых вычетов.

В данном примере "входной" НДС предъявлен из бюджета только в июне 2006 г., то есть в момент одновременного выполнения трех условий для применения налоговых вычетов.

Обратите внимание! Приобретенные в целях дальнейших расчетов векселя третьих лиц подлежат учету на балансовом счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" по следующим причинам.

ПБУ 19/02 устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности информации о финансовых вложениях организации. Так, в соответствии с п. 2 ПБУ 19/02 для принятия в качестве финансовых вложений к бухгалтерскому учету (счет 58 "Финансовые вложения") необходимо одновременное выполнение следующих условий:

- наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование права у организации на финансовые вложения и на получение денежных средств или других активов, вытекающее из этого права;

- переход к организации финансовых рисков, связанных с финансовыми вложениями (риск изменения цены, риск неплатежеспособности должника, риск ликвидности и др.);

- способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем в форме процентов, дивидендов либо прироста их стоимости (в виде разницы между ценой продажи (погашения) финансового вложения и его покупной стоимостью в результате его обмена, использования при погашении обязательств организации, увеличения текущей рыночной стоимости и т.п.).

Таким образом, для того, чтобы определить, как приобретение векселя будет отражаться в бухгалтерском учете, следует выяснить цели приобретения векселя:

1) получение дохода, финансовые вложения. Это могут быть:

- векселя, приобретенные по цене ниже номинальной стоимости (в данном случае доходом является разница между фактическими расходами на приобретение и номинальной стоимостью ценной бумаги);

- приобретенный вексель, содержащий условие о процентах (так называемые процентные векселя (как долговая ценная бумага)), то есть вексель с определенной датой и сроком погашения (в соответствии с п. 5 Положения от 07.08.1937 N 104/1341 "О переводном и простом векселе").

Такие активы отвечают условиям п. 2 ПБУ 19/02, а также п. 3 ПБУ 19/02, где определено, что к финансовым вложениям организации относятся: государственные и муниципальные ценные бумаги, ценные бумаги других организаций, в том числе долговые ценные бумаги, в которых дата и стоимость погашения определена (облигации, векселя). Таким образом, если организация приобретает вексель в целях получения инвестиционного дохода (процентов, доходов от погашения, доходов от реализации в виде разницы между ценой приобретения и ценой реализации, доходов в виде дисконта), а также с определенной датой и сроком погашения, в бухгалтерском учете такие векселя должны учитываться на балансовом счете 58 "Финансовые вложения" с соблюдением норм ПБУ 19/02;

2) использование векселя исключительно как средства расчетов (см. пример 36).

В этом случае векселя третьих лиц приобретаются в целях последующей передачи (погашением) их поставщикам (банку), причем стоимость реализации (погашения) данных векселей, как правило, равна либо меньше стоимости их приобретения.

По мнению автора, в случае, если организация приобретает от покупателей банковские векселя в целях последующей их передачи по цене приобретения либо меньшей цене своим поставщикам, то такие векселя должны приниматься к бухгалтерскому учету по дебету счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" по стоимости приобретения.

Положения ПБУ 19/02 на такие векселя не распространяются, поскольку отсутствует необходимое условие признания актива в качестве финансовых вложений - способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем в форме процентов либо прироста их стоимости (в виде разницы между ценой продажи (погашения) финансового вложения и его покупной стоимостью в результате его обмена, использования при погашении обязательств организации, увеличения текущей рыночной стоимости и т.п.).

Новая норма, касающаяся перечисления суммы НДС отдельным платежным поручением при использовании в расчетах за товары (работы, услуги), имущественные права ценных бумаг, применяется в отношении тех ценных бумаг, акт приема-передачи по которым датирован после 1 января 2007 г. (пример 37).

Пример 37. Воспользуемся условиями предыдущего примера. Предположим, что вексель передан в оплату за приобретенные товары в июне 2007 г.

В бухгалтерском учете ЗАО "Колобок" будут сформированы следующие записи:

В апреле 2007 г.:

Дебет 76, субсчет "Векселя полученные", Кредит 76, субсчет "Задолженность перед ОАО "ЧИВБ",

- 50 000 руб. - получен от ОАО "Челябинвестбанк" вексель по договору купли-продажи;

Дебет 60, субсчет "Авансы выданные", Кредит 91

- 50 000 руб. - передан вексель ООО "Лиса" в качестве предоплаты;

Дебет 91 Кредит 76, субсчет "Векселя полученные",

- 50 000 руб. - списана балансовая стоимость переданного векселя.

В мае 2007 г.:

Дебет 41 Кредит 60, субсчет "Задолженность перед ООО "Лиса",

- 50 000 руб. - оприходованы полученные от ООО "Лиса" товары;

Дебет 19 Кредит 60, субсчет "Задолженность перед ООО "Лиса",

- 9000 руб. - учтен "входной" НДС;

Дебет 60, субсчет "Задолженность перед ООО "Лиса", Кредит 60, субсчет "Авансы выданные",

- 50 000 руб. - произведен зачет предоплаты;

Дебет 60, субсчет "Задолженность перед ООО "Лиса", Кредит 76, субсчет "Расчеты по НДС",
- 9000 руб. - отражена задолженность перед поставщиком в части НДС.

В июне 2007 г.:

Дебет 76, субсчет "Задолженность перед ОАО "ЧИВБ", Кредит 51

- 50 000 руб. - погашена задолженность перед ОАО "Челябинвестбанк" по договору купли-продажи.

В июле 2007 г.:

Дебет 76, субсчет "Расчеты по НДС", Кредит 51

- 9000 руб. - перечислена сумма НДС поставщику отдельным платежным поручением;

Дебет 68 Кредит 19

- 9000 руб. - принят НДС в состав налоговых вычетов.

В данном примере для правомерного принятия суммы НДС к вычету добавляется еще одно условие - перечисление предъявленной суммы НДС поставщику.

Обратите внимание! В 2007 г. балансовая стоимость векселя, переданного в счет оплаты товара, тождественна стоимости товара без учета НДС (см. пример 37). Если расчеты за товар осуществлялись до 1 января 2007 г., то балансовая стоимость векселей соответствует стоимости товара с учетом НДС (см. пример 36).

Пример 38. В мае 2006 г. ЗАО "Щука" приобрело у ООО "Рак" 200 кг рачков общей стоимостью 59 000 руб. (в том числе НДС - 9000 руб.) по договору (способ платежа не оговорен, предполагается оплата денежными средствами).

В июне 2006 г. ЗАО "Щука" в качестве оплаты передало вексель ООО "Лебедь", полученный в апреле 2006 г. в счет предоплаты по договору поставки общей стоимостью 59 000 руб. (в том числе НДС - 9000 руб.). В июле 2006 г. ЗАО "Щука" исполнило обязательства по договору поставки перед ООО "Лебедь".

В бухгалтерском учете ЗАО "Щука" отражаются следующие записи:

В апреле 2006 г.:

Дебет 62, субсчет "Векселя полученные", Кредит 62, субсчет "Авансы полученные",

- 59 000 руб. - получен от ООО "Лебедь" вексель в качестве предоплаты по договору поставки щук;

Дебет 19 Кредит 68

- 900 руб. - начислен НДС с полученной предоплаты.

В мае 2006 г.:

Дебет 10 Кредит 60

- 50 000 руб. - оприходованы полученные от ООО "Рак" рачки;

Дебет 19 Кредит 60

- 9000 руб. - учтен "входной" НДС;

Дебет 68 Кредит 19

- 9000 руб. - принят НДС к вычету.

В июне 2006 г.:

Дебет 60 Кредит 91

- 59 000 руб. - передан вексель ООО "Рак" за поставленные в мае 2006 г. рачки;

Дебет 91 Кредит 62, субсчет "Векселя полученные",

- 59 000 руб. - списана балансовая стоимость векселя;

Дебет 19 Кредит 68

- 9000 руб. - восстановлен НДС, ранее принятый к вычету.

В сентябре 2006 г.:

Дебет 62 Кредит 90

- 59 000 руб. - отражена реализация по договору поставки с ООО "Лебедь";

Дебет 90 Кредит 68

- 9000 руб. - начислен НДС к уплате в бюджет;

Дебет 68 Кредит 19

- 9000 руб. - принят к вычету НДС с суммы, зачтенной в объемы реализации предоплаты;

Дебет 68 Кредит 19

- 9000 руб. - принят НДС к вычету по материалам, полученным от ООО "Рак".

Пример 39. Воспользуемся условиями предыдущего примера. Предположим, что покупатель передал вексель в счет будущей поставки товаров в апреле 2007 г.

В бухгалтерском учете ЗАО "Щука" отражаются следующие записи:

В апреле 2007 г.:
Дебет 62, субсчет "Векселя полученные", Кредит 62, субсчет "Авансы полученные",
- 50 000 руб. - получен от ООО "Лебедь" вексель в качестве предоплаты по договору поставки шук;

Дебет 19 Кредит 68
- 9000 руб. (50 000 x 18%) - начислен НДС с полученной предоплаты.

В мае 2007 г.:

Дебет 10 Кредит 60
- 50 000 руб. - оприходованы полученные от ООО "Рак" рачки;

Дебет 19 Кредит 60
- 9000 руб. - учтен "входной" НДС;

Дебет 68 Кредит 19
- 9000 руб. - принят НДС к вычету.

В июне 2007 г.:

Дебет 60 Кредит 91
- 50 000 руб. - передан вексель ООО "Рак" за поставленные в мае 2007 г. рачки;

Дебет 91 Кредит 62, субсчет "Векселя полученные",
- 50 000 руб. - списана балансовая стоимость векселя;

Дебет 19 Кредит 68
- 9000 руб. - восстановлен НДС, ранее принятый в состав налоговых вычетов;

Дебет 60 Кредит 76, субсчет "Расчеты по НДС",
- 9000 руб. - отражена задолженность перед поставщиком в части НДС.

В сентябре 2007 г.:

Дебет 62 Кредит 90
- 59 000 руб. - отражена реализация по договору поставки с ООО "Лебедь";

Дебет 90 Кредит 68
- 9000 руб. - начислен НДС к уплате в бюджет;

Дебет 68 Кредит 19
- 9000 руб. - принят к вычету НДС с суммы, зачтенной в объемы реализации предоплаты;

Дебет 76, субсчет "Расчеты по НДС", Кредит 51

- 9000 руб. - перечислена сумма НДС поставщику отдельным платежным поручением;

Дебет 68 Кредит 19

- 9000 руб. - принят НДС в состав налоговых вычетов по материалам, полученным от ООО "Рак";

Дебет 51 Кредит 76, субсчет "Расчеты по НДС",

- 9000 руб. - получена сумма НДС от покупателя шук.

Обратите внимание! В 2007 г. при получении вексельной предоплаты применяется ставка НДС - 18% (пример 39), до 2007 г. сумма НДС, подлежащая перечислению в бюджет, определялась по расчетной ставке - 118 : 18 (пример 38).

В приведенных примерах балансовая стоимость векселей тождественна стоимости приобретенных товаров без учета НДС. Однако на практике балансовая стоимость векселей может отличаться в большую или меньшую сторону от договорной цены приобретенных товаров (работ, услуг), имущественных прав (примеры 40, 41).

До вступления в силу абз. 2 п. 4 ст. 168 НК РФ (то есть до 01.01.2007) размер налогового вычета определялся расчетным путем исходя из балансовой стоимости векселей (то есть реально понесенных расходов на оплату векселей). При этом если:

- балансовая стоимость векселя превышала стоимость приобретенных товаров (работ, услуг), имущественных прав, а значит НДС, рассчитанный на основе этой балансовой стоимости, был больше суммы налога, предъявленного поставщиком в счете-фактуре, то к вычету принималась сумма НДС, указанная в счете-фактуре поставщика;

- сумма НДС при пересчете меньше суммы НДС, указанной в счете-фактуре поставщика, то к вычету принималась сумма налога, исчисленная покупателем исходя из балансовой стоимости векселя третьего лица.

Пример 40. ЗАО "Подберезовик" в мае 2006 г. приобрело у ООО "Осина" по договору (без конкретного определения способа платежа) березовые веники общей стоимостью 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.).

В июне 2006 г. ЗАО "Подберезовик" получило по договору займа вексель ООО "Дуб" номинальной стоимостью 200 000 руб. и передало его ООО "Осина" (стороны оценили его в 118 000 руб.).

В мае 2006 г. ЗАО "Подберезовик" приняло НДС в состав налоговых вычетов в общеустановленном порядке:

В мае 2006 г.:

Дебет 41 Кредит 60

- 100 000 руб. - оприходованы веники, полученные от ООО "Осина";

Дебет 19 Кредит 60

- 18 000 руб. - учтен "входной" НДС по оприходованным товарам;

Дебет 68 Кредит 19

- 18 000 руб. - принят НДС в состав налоговых вычетов.

В июне 2006 г.:

Дебет 76, субсчет "Векселя полученные", Кредит 66

- 200 000 руб. - получен по договору займа вексель ООО "Дуб";

Дебет 60 Кредит 91

- 118 000 руб. - передан вексель ООО "Осина";

Дебет 91 Кредит 76, субсчет "Векселя полученные",

- 200 000 руб. - списана балансовая стоимость векселя;

Дебет 99 Кредит 91

- 82 000 руб. - отражен прочий расход (разница между ценой приобретения и передачи векселя);

Дебет 19 Кредит 68

- 18 000 руб. - восстановлен НДС, ранее принятый в состав налоговых вычетов.

Обратите внимание! Поскольку в июне 2006 г. вексель не оплачен, то балансовой стоимостью он не обладает, в июне 2006 г. восстанавливается НДС в размере 18 000 руб., ранее принятый к вычету.

Пример 41. Изменим условие предыдущего примера.

Предположим, что в июле 2006 г. ЗАО "Подберезовик" погасило заем на сумму 100 000 руб., балансовая стоимость векселя будет равна 100 000 руб., к вычету в июле 2006 г. принимается сумма НДС - 15 254 руб. (100 000 руб. x 18 : 118). В августе 2006 г. ЗАО "Подберезовик" погасило заем на сумму 10 000 руб., балансовая стоимость векселя будет равна 10 000 руб. К вычету в июле 2006 г. принимается сумма НДС - 1525 руб. (10 000 руб. x 18 : 118). И наконец, в сентябре 2006 г. ЗАО "Подберезовик" погашает оставшуюся сумму займа - 90 000 руб., балансовая стоимость векселя будет равна 90 000 руб.

Обратите внимание! Несмотря на то что в сентябре 2006 г. балансовая стоимость векселя составила 90 000 руб., к вычету принимается сумма, оставшаяся по предъявленному ООО "Осина" счету-фактуре:

1221 руб. (8000 - 15 254 - 1525).

В июле 2006 г.:

Дебет 66 Кредит 51

- 100 000 руб. - погашена задолженность по договору займа;

Дебет 68 Кредит 19

- 15 254 руб. - принят НДС в состав налоговых вычетов.

В августе 2006 г.:

Дебет 66 Кредит 51

- 10 000 руб. - погашена задолженность по договору займа;

Дебет 68 Кредит 19

- 1525 руб. - принят НДС в состав налоговых вычетов.

В сентябре 2006 г.:

Дебет 66 Кредит 51

- 90 000 руб. - погашена оставшаяся часть задолженности по договору займа;

Дебет 68 Кредит 19

- 1221 руб. - принят НДС в состав налоговых вычетов.

После 1 января 2007 г. покупателем должна быть перечислена в адрес поставщика сумма НДС, предъявленная в счете-фактуре.

С одной стороны, положения п. 2 ст. 172 НК РФ, регламентирующие порядок применения налоговых вычетов при использовании ценных бумаг, устанавливают базу для определения размера налоговых вычетов исходя из балансовой стоимости ценных бумаг.

С другой стороны, положения абз. 2 п. 4 ст. 168 НК РФ не связывают размер уплаченной суммы налога с балансовой стоимостью ценных бумаг, переданных в оплату товаров (работ, услуг), имущественных прав. Основанием для уплаты предъявленного покупателю налога является счет-фактура поставщика. Исходя из этого, многие налогоплательщики усматривают в этом возможность принятия НДС к вычету в сумме, фактически перечисленной поставщику.

По мнению автора, абз. 2 п. 4 ст. 168 НК РФ устанавливает право на применение налогового вычета по НДС, в то время как п. 2 ст. 172 НК РФ определяет размер налогового вычета. Таким

образом, независимо от перечисленной покупателем в адрес поставщика суммы НДС, налоговый вычет у покупателя по-прежнему ограничен балансовой стоимостью ценных бумаг, переданных в оплату товаров (работ, услуг), имущественных прав.

Обратите внимание! В этом случае покупатель может перечислить в адрес поставщика лишь сумму НДС, принимаемую к вычету (в случае превышения предъявленной суммы НДС над рассчитанной суммой исходя из балансовой стоимости ценных бумаг). А поставщик будет вынужден оплатить оставшуюся сумму НДС (то есть не принимаемую к вычету у покупателя) за счет собственных средств. Чтобы избежать этого, можно прописать в договоре купли-продажи срок и размер перечисленного налога. На практике некоторые поставщики требуют от покупателей авансового перечисления налога (пример 42).

Пример 42. ЗАО "Подосиновик" в мае 2007 г. приобрело у ООО "Осина" по договору (без конкретного определения способа платежа) товар общей стоимостью 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.).

В июне 2007 г. ЗАО "Подосиновик" получило по договору займа вексель ООО "Береза" номинальной стоимостью 182 000 руб. и передало его ООО "Осина" (стороны оценили его в 100 000 руб.).

В мае 2007 г. ЗАО "Подосиновик" приняло НДС к вычету в общеустановленном порядке:

В мае 2007 г.:

Дебет 41 Кредит 60

- 100 000 руб. - оприходованы товары, полученные от ООО "Осина";

Дебет 19 Кредит 60

- 18 000 руб. - учтен "входной" НДС по оприходованным товарам;

Дебет 68 Кредит 19

- 18 000 руб. - принят НДС в состав налоговых вычетов.

В июне 2007 г.:

Дебет 76, субсчет "Векселя полученные", Кредит 66

- 182 000 руб. - получен по договору займа вексель ООО "Береза";

Дебет 60 Кредит 91

- 100 000 руб. - передан вексель ООО "Осина";

Дебет 91 Кредит 76, субсчет "Векселя полученные",

- 182 000 руб. - списана балансовая стоимость векселя;

Дебет 99 Кредит 91

- 82 000 руб. - отражен прочий расход (разница между ценой приобретения и передачи векселя);

Дебет 19 Кредит 68

- 18 000 руб. - восстановлен НДС, ранее принятый к вычету;

Дебет 60 Кредит 76, субсчет "Расчеты по НДС",

- 18 000 руб. - отражена задолженность перед поставщиком в части НДС.

В июле 2007 г.:

Дебет 66 Кредит 51

- 182 000 руб. - погашена задолженность по договору займа.

В августе 2007 г.:

Дебет 76, субсчет "Расчеты по НДС", Кредит 51

- 18 000 руб. - перечислена сумма НДС поставщику отдельным платежным поручением;

Дебет 68 Кредит 19

- 18 000 руб. - принят НДС к вычету по товарам, полученным от ООО "Осина".

Обратите внимание! Поскольку в июне 2007 г. вексель не оплачен, то балансовой стоимостью он не обладает, в июне 2007 г. восстанавливается НДС в размере 18 000 руб., ранее принятый к вычету. Несмотря на то что вексель оплачен в июле 2007 г., сумма НДС к вычету не принимается, поскольку не перечислена отдельным платежным поручением поставщику. Сумма НДС предъявлена из бюджета только в августе 2007 г., то есть в момент одновременного выполнения всех условий для применения налогового вычета.

§ 2. Налоговая база и вычеты при осуществлении взаимозачета

В соответствии со ст. 410 ГК РФ одним из способов прекращения обязательств (полностью или частично) является зачет взаимных требований. Проведение зачета возможно в отношении любого встречного однородного обязательства (например, обязательство, связанное с поставкой товара, может быть зачтено встречным обязательством по поставке товаров).

На практике чаще всего путем взаимозачета погашаются требования, возникшие на основе различных договоров купли-продажи между одними и теми же лицами.

После 1 января 2007 г. при проведении взаимозачета сумма НДС, предъявленная покупателю товаров (работ, услуг), имущественных прав, уплачивается поставщику отдельным платежным поручением на перечисление денежных средств. Такое требование установлено абз. 2 п. 4 ст. 168 НК РФ <1>. Таким образом, после указанной даты зачет взаимных требований в части НДС не проводится <2>. Соглашение о зачете встречных требований заключается только на стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав без учета НДС.

<1> Пункт 17 ст. 1, п. 2 ст. 5 Федерального закона от 22 июля 2005 г. N 119-ФЗ.

<2> Новые правила распространяются на акты взаимозачетов, подписанных после 1 января 2007 г.

В отличие от случаев использования в расчетах собственного имущества (в том числе векселей третьих лиц), положения п. 2 ст. 172 НК РФ, устанавливающие порядок применения налоговых вычетов, не распространяются на взаимозачеты. Ведь при проведении зачета погашается право требования долга контрагентов друг к другу, то есть зачет осуществляется в части имущественных прав.

Положения налогового законодательства не содержат специального порядка (в отличие от порядка, прописанного при использовании в расчетах векселей третьих лиц) применения налоговых вычетов при взаимозачетах. Поэтому факт перечисления (неперечисления) налога в адрес контрагента не влияет на право применения налоговых вычетов по НДС. Это подтверждается и Письмом Минфина России от 7 марта 2007 г. N 03-07-15/31, в котором отмечено, что при зачетах взаимных требований... особенностей применения налоговых вычетов НК РФ не предусмотрено.

Рассмотрим на примерах порядок применения налоговых вычетов при проведении зачета взаимных требований (пример 43).

Пример 43. ЗАО "Волнушка" в мае 2007 г. приобрело у ООО "Сыроежка" по договору (без конкретного определения способа платежа) партию сыроежек общей стоимостью 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.).

В июне 2007 г. ООО "Сыроежка" получило по договору купли-продажи волнушки на общую сумму 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.). В июле 2007 г. стороны подписали соглашение о зачете взаимных требований.

В мае 2007 г. ЗАО "Волнушка" приняло НДС к вычету в общеустановленном порядке:

В мае 2007 г.:

Дебет 41 Кредит 60

- 100 000 руб. - оприходованы товары, полученные от ООО "Сыроежка";

Дебет 19 Кредит 60

- 18 000 руб. - учтен "входной" НДС по оприходованным товарам;

Дебет 68 Кредит 19

- 18 000 руб. - принят НДС к вычету.

В июне 2007 г.:

Дебет 62 Кредит 90-1

- 118 000 руб. - отражена выручка от реализации товаров в адрес ООО "Сыроежка";

Дебет 90-3 Кредит 68

- 18 000 руб. - начислен НДС к уплате в бюджет со стоимости реализованных товаров.

В июле 2007 г.:

Дебет 60 Кредит 62

- 100 000 руб. - проведен зачет взаимных требований;

Дебет 60 Кредит 76, субсчет "Расчеты по НДС",

- 18 000 руб. - отражена задолженность перед поставщиком в части НДС;

Дебет 76, субсчет "Расчеты по НДС", Кредит 62

- 18 000 руб. - отражена задолженность покупателя в части НДС.

В августе 2007 г.:

Дебет 76, субсчет "Расчеты по НДС", Кредит 51

- 18 000 руб. - перечислена сумма НДС поставщику отдельным платежным поручением;

Дебет 51 Кредит 76, субсчет "Расчеты по НДС",

- 18 000 руб. - перечислена сумма НДС от покупателя отдельным платежным поручением.

Обратите внимание! Сумма НДС предъявлена из бюджета в мае 2007 г., то есть в момент одновременного выполнения всех условий для применения налогового вычета.

Изменив условия предыдущего примера, предположим, что одна из сторон взаимозачета не перечислила в адрес другой предъявленную сумму НДС. В том случае, если с момента возникновения задолженности покупателя по перечислению НДС истек срок исковой давности и

задолженность не погашена, то задолженность подлежит списанию следующей бухгалтерской записью:

Дебет 91-2 Кредит 76, субсчет "Расчеты по НДС",
- 18 000 руб. - списана задолженность покупателя в части НДС.

Списанная сумма НДС не включается в состав расходов, учитываемых в целях исчисления налога на прибыль (п. 49 ст. 270 НК РФ).

Проблемы при оформлении взаимозачетов после 1 января 2007 г. возникают и в тех ситуациях, когда одна из сторон является неплательщиком НДС (освобождена по ст. 145 НК РФ или применяет специальные налоговые режимы) либо применяет льготную ставку (10%) (пример 44).

Пример 44. ЗАО "Плательщик" (плательщик НДС) в мае 2007 г. приобрело у ООО "Упрощенец" (неплательщик НДС) по договору (без конкретного определения способа платежа) партию товаров общей стоимостью 118 000 руб.

В июне 2007 г. ООО "Упрощенец" получило по договору купли-продажи товар на общую сумму 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.). В июле 2007 г. стороны подписали соглашение о зачете взаимных требований.

В учете ЗАО "Плательщик" отражены следующие записи:

В мае 2007 г.:

Дебет 41 Кредит 60

- 118 000 руб. - оприходованы товары, полученные от ООО "Упрощенец".

В июне 2007 г.:

Дебет 62 Кредит 90-1

- 118 000 руб. - отражена выручка от реализации товаров в адрес ООО "Упрощенец";

Дебет 90-3 Кредит 68

- 18 000 руб. - начислен НДС к уплате в бюджет со стоимости реализованных товаров.

В июле 2007 г.:

Дебет 60 Кредит 62

- 100 000 руб. - проведен зачет взаимных требований;

Дебет 76, субсчет "Расчеты по НДС", Кредит 62

- 18 000 руб. - отражена задолженность покупателя в части НДС;

Дебет 60 Кредит 76, субсчет "Задолженность перед ООО "Упрощенец",

- 18 000 руб. - отражена задолженность перед поставщиком в части незачтенной суммы.

Обратите внимание! В данном примере возникают сложности по выполнению покупателем - неплательщиком НДС требования о перечислении суммы НДС в адрес поставщика. Поскольку покупатель (ООО "Упрощенец") применяет специальный налоговый режим, то положения абз. 2 п. 4 ст. 168 НК РФ к нему неприменимы.

У поставщика (плательщика НДС) от факта перечисления (неперечисления) незачтенной суммы НДС в адрес покупателя (неплательщика НДС) не зависит размер и момент исчисления суммы НДС к уплате в бюджет. В связи с этим маловероятны денежные потоки в отношении незачтенных сумм между участниками зачета взаимных требований.

Таким образом, при осуществлении взаимозачетов возникают сложности в исполнении требований абз. 2 п. 4 ст. 168 НК РФ. Тем более что момент принятия НДС к вычету не зависит от факта перечисления НДС отдельным платежным поручением в адрес поставщика.

Глава 12. ИЗМЕНЕНИЯ ПРАВИЛ ВЕДЕНИЯ ЖУРНАЛОВ УЧЕТА ПОЛУЧЕННЫХ И ВЫСТАВЛЕННЫХ СЧЕТОВ-ФАКТУР, КНИГ ПОКУПОК И КНИГ ПРОДАЖ

Постановлением N 283 внесены изменения в Правила ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость (далее - Правила), утвержденные Постановлением N 914.

Более четырех месяцев у налогоплательщиков отсутствовал документ, определяющий порядок учета полученных и выставленных счетов-фактур, ведения книг покупок и книг продаж при расчетах по НДС, приведенный в соответствии с требованиями гл. 21 НК РФ. Поэтому организации и индивидуальные предприниматели вынуждены были руководствоваться указанными Правилами в части, не противоречащей нормам гл. 21 НК РФ.

Обновленные Правила, которые вступили в силу с 30 мая 2006 г., вводят новый порядок учета счетов-фактур по отдельным операциям.

§ 1. Правила ведения книги покупок

Проанализируем положения новой редакции Правил:

1) поскольку с 1 января 2006 г. в соответствии с п. 2 ст. 171 НК РФ налогоплательщик предъявляет НДС к вычету (за исключением специальных случаев <1>) без учета оплаты поставщику (при соблюдении иных установленных условий), то редакция п. 8 Правил изменена. Теперь счета-фактуры, полученные от продавцов, регистрируются в книге покупок по мере возникновения права на налоговые вычеты в порядке, установленном в ст. 172 НК РФ. В Правилах не оговорен специальный порядок регистрации счетов-фактур в отношении переходного периода.

<1> В гл. 9 "Вычеты по НДС с 1 января 2006 г." приведен перечень ситуаций, при которых применение налогового вычета по НДС ставится в зависимость от факта оплаты налога поставщику.

При этом указано, что счета-фактуры подлежат регистрации с учетом положений ст. 2 Закона N 119-ФЗ. Аналогичные ссылки на ст. 3 Закона N 119-ФЗ приведены в п. 12 Правил, которым определены особенности регистрации счетов-фактур организациями, осуществляющими капитальное строительство подрядным или хозяйственным способом;

2) п. 8 Правил дополнен порядком регистрации счетов-фактур в книге покупок при приобретении налогоплательщиком товаров, работ, услуг, используемых как в операциях облагаемых, так и не облагаемых НДС, а также в операциях, облагаемых по различным налоговым ставкам. В этом случае в книге покупок регистрируется счет-фактура в сумме, на которую налогоплательщик имеет право на вычет. При этом сумма НДС определяется с учетом положений п. 10 ст. 165 НК РФ и п. 4 ст. 170 НК РФ. Следует отметить, что налогоплательщики делали так и раньше.

Регистрация таких счетов-фактур может осуществляться несколькими способами:

1) в конце каждого месяца в книге покупок регистрируются счета-фактуры в части суммы НДС, подлежащей вычету согласно рассчитанной пропорции за месяц.

Однако на практике этот способ неудобен, поскольку информация о расходах общехозяйственного назначения (по которым и происходит разделение "входного" НДС) не отражается в режиме реального времени (как требуют многие программные продукты, например SAP R/3);

2) в книге покупок регистрируются счета-фактуры по мере их получения в полной сумме. По окончании отчетного периода (месяца или квартала) в книге покупок производится сторнировочная запись на сумму НДС, не подлежащую включению в состав налоговых вычетов согласно рассчитанной пропорции.

К книге покупок должна подшиваться справка бухгалтера, подтверждающая расчет суммы НДС, подлежащей вычету.

По мнению автора, несмотря на то, что такой порядок не прописан в Правилах, он не приведет к штрафным санкциям, поскольку "...само по себе нарушение Правил ведения журналов учета, полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при отсутствии нарушения требований, содержащихся в п. п. 5, 6 ст. 169 НК РФ, не может являться основанием для доначисления НДС" (Постановление ФАС Уральского округа от 22.01.2007 N Ф09-11273/06-С7).

Применяемый порядок регистрации счетов-фактур по операциям, требующим отдельного учета, в зависимости от специфики учетных процедур, следует закрепить в учетной политике организации.

Пунктом 8 Правил вводится новый порядок регистрации в книге покупок документов, которыми оформляется получение имущества в счет вклада в уставный капитал. Документы, которыми оформляется передача имущества, подлежат регистрации в момент принятия полученного имущества на учет;

3) поскольку с 1 января 2006 г. уплата суммы налога поставщику не является условием для принятия НДС к вычету, из Правил исключен абз. 3 п. 9, который предусматривал, что при приобретении основных средств или нематериальных активов регистрация счета-фактуры в книге покупок производится в полном объеме после принятия на учет основных средств или нематериальных активов. На практике налоговые и финансовые органы <1> отказывали налогоплательщикам в возможности принимать к вычету НДС при частичной оплате принятых на учет основных средств;

4) в Правилах введен новый абз. 3 п. 10, в котором прописан порядок заполнения книги покупок при ввозе товаров из Республики Беларусь. Для принятия к вычету НДС при ввозе товаров из Беларуси налогоплательщик должен регистрировать в книге покупок заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов и реквизиты документов, подтверждающих фактическую уплату НДС. Заявления (или же их заверенные копии), а также копии платежных документов, подтверждающих уплату НДС при ввозе товаров, должны храниться у покупателя в журнале учета полученных счетов-фактур (абз. 3 п. 5 Правил).

Установленный порядок применялся плательщиками НДС и ранее. На возможность регистрировать в книге покупок заявления о ввозе товаров и платежные документы, подтверждающие фактическую уплату в бюджет НДС по ввезенным товарам, указывалось в Письме ФНС России от 10 октября 2005 г. N ММ-6-03/842@;

5) существенно изменена формулировка п. 10 Правил, регламентирующего регистрацию документов, связанных с командировкой. Теперь в книге покупок регистрируются заполненные в установленном порядке бланки строгой отчетности (или их копии) с выделенной отдельной строкой суммой НДС, выданные работнику и включенные им в отчет о служебной командировке.

Таким образом, порядок приведен в соответствие с налоговым законодательством, где данная формулировка уже давно присутствует. Но, к сожалению, проблема при этом не решена. Наоборот, с внесением изменений ситуация стала более запутанной. Минфин России и ранее давал разъяснения, согласно которым вычет НДС при наличии билета с выделенной отдельно суммой налога возможен и без счета-фактуры <2>. Проблема заключается в том, что НДС отдельной строкой в билетах не выделяется. Поэтому налогоплательщики заключали договоры с агентской организацией, реализующей железнодорожные и авиабилеты, и получали счет-фактуру, на основании которой принимали НДС к вычету. Исходя из новой редакции Правил, счет-фактуру в такой ситуации регистрировать в книге покупок нельзя, поскольку регистрации подлежат сами билеты с выделенной суммой НДС;

6) новой редакцией п. 13 Правил определены правила регистрации счетов-фактур в том случае, если изменились условия поставки. Счет-фактура, выписанный и зарегистрированный в книге продаж при получении предоплаты, регистрируется продавцом в книге покупок после отражения в учете соответствующих операций по корректировке, но не позднее одного года с момента отказа. Ранее этот порядок не был напрямую прописан в Правилах, однако право на вычет сумм НДС при возврате полученной предоплаты у продавца устанавливалось ст. ст. 171 и 172 НК РФ;

7) в абз. 2 п. 12 Правил определен порядок регистрации счетов-фактур, составленных налогоплательщиком по строительно-монтажным работам для собственного потребления.

Такие счета-фактуры могут регистрироваться по мере уплаты налога в бюджет, то есть ежемесячно. Счета-фактуры, полученные от продавцов по приобретенным товарам (выполненным работам, оказанным услугам) для выполнения СМР для собственного потребления, а также счета-фактуры, полученные от подрядных организаций, могут регистрироваться в книге покупок в общем порядке, то есть при принятии на учет товаров (работ, услуг). При этом в переходном периоде счета-фактуры подлежат регистрации в том же порядке, в котором применяются вычеты.

8) в п. 14 Правил закреплено право налогоплательщика регистрировать в книге покупок "счета-фактуры, заполненные частично с помощью компьютера, частично от руки". Аналогичные разъяснения ранее давал Минфин России в своих письмах <1>.

<1> Письмо Минфина России от 24 августа 2005 г. N 03-04-11/210.

<2> См. Письмо Минфина России от 16 мая 2005 г. N 03-04-11/112.

<1> См., например, Письмо Минфина России от 8 декабря 2004 г. N 03-04-11/217.

Приведенные правила (за исключением введения дополнительных листов книги покупок) в основном закрепляют лишь установленный налоговым законодательством порядок применения налоговых вычетов по НДС.

Обратите внимание! В соответствии с новой редакцией Правил:

- счета-фактуры следует регистрировать при принятии на учет товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, не дожидаясь факта оплаты;

- регистрация счетов-фактур по мере частичной оплаты производится только в тех случаях, когда оплата является условием применения налогового вычета;

- регистрация счетов-фактур при ведении раздельного учета осуществляется только в той сумме, на которую возникает право на вычет;

- при ввозе товаров из Республики Беларусь производится регистрация в книге покупок заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов, а также указываются реквизиты документов, подтверждающих фактическую уплату НДС;

- регистрация счетов-фактур при выполнении СМР для собственного потребления осуществляется ежемесячно, а при получении счетов-фактур от подрядных организаций - в момент принятия товаров (работ, услуг) на учет;

- при регистрации документов, связанных с командировкой, необходимо учитывать, что в книге покупок подлежат отражению только бланки строгой отчетности (или их копии) с выделенной отдельной строкой суммой НДС, выданные работнику и включенные им в отчет о служебной командировке;

- в случае возврата продавцу предоплаты в связи с изменением условий договора или его расторжением ранее выписанный и зарегистрированный в книге продаж счет-фактура регистрируется продавцом в книге покупок;
- покупатель может принять НДС к вычету по счету-фактуре, составленному комбинированным способом.

§ 2. Правила ведения книги продаж

Рассмотрим подробнее изменения, внесенные Постановлением Правительства N 283 в порядок ведения книги продаж:

1) несмотря на то что передача имущественных прав с 2002 г. включена в перечень объектов налогообложения НДС, до настоящего времени в Правилах и в форме счета-фактуры отсутствовало их упоминание. Теперь этот пробел восполнен: определен порядок учета счетов-фактур, книг покупок и продаж покупателями и продавцами не только товаров, выполненных работ, оказанных услуг, но и имущественных прав. До внесения последних изменений п. 3 Правил определял порядок хранения счетов-фактур при реализации товаров налогоплательщиками, осуществляющими посредническую деятельность;

2) сохранен п. 20 Правил, регламентирующий особенности регистрации счетов-фактур в книге продаж продавцами, применяющими учетную политику "по оплате". Это связано с тем, что в отношении налогоплательщиков, определявших до 1 января 2006 г. момент определения налоговой базы по мере поступления денежных средств, установлен двухгодичный переходный период, в течение которого сохраняются прежние условия. Таким образом, указанный пункт будет применяться до 1 января 2008 г.;

3) в п. 16 Правил указано, что в книге продаж регистрируются выставленные счета-фактуры во всех случаях, когда возникает обязанность по исчислению НДС. При этом приведен перечень возможных случаев. В частности, в нем наряду с операциями реализации поименованы получение оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок; получение средств, увеличивающих налоговую базу; выполнение СМР работ для собственного потребления; при возврате принятых на учет товаров.

Так, если НДС восстанавливается при передаче имущества в качестве вклада в уставный капитал, при переходе на УСН или ЕНВД, а также в иных случаях, предусмотренных налоговым законодательством, налогоплательщик должен зарегистрировать в книге продаж тот счет-фактуру, на основании которого суммы налога ранее были приняты к вычету. При этом регистрируется счет-фактура на сумму налога, подлежащую восстановлению (абз. 6 п. 16 Правил).

Обратите внимание! В числе ситуаций, при которых возникает обязанность исчисления НДС и регистрации в книге продаж счета-фактуры, указан и возврат принятых на учет товаров. То есть формально получается, что при возврате принятого на учет товара покупатель должен выставить первоначальному продавцу счет-фактуру, зарегистрировать его в книге продаж и начислить НДС. Налоговые органы и ранее придерживались этой точки зрения (см. Письмо УМНС России по г. Москве от 27.11.2003 N 24-11/66327). Однако налоговыми органами не учитывается тот факт, что не во всех случаях возврат товаров является обратной реализацией и, соответственно, не во всех случаях покупателю товара нужно составлять счет-фактуру и исчислять НДС. Это справедливо лишь для случаев возврата товаров надлежащего качества. Так, в Письме Минфина России от 3 апреля 2007 г. N 03-07-11/93 рассмотрена ситуация возврата товара при условии, что по договору купли-продажи покупатель вправе вернуть до 10% товара, если товар не будет реализован в розничной сети по окончании сезона. При возврате товаров покупателем "...суммы налога, предъявленные продавцом товаров покупателю и уплаченные продавцом в бюджет при реализации товаров, подлежат вычетам, а не покрываются за счет средств покупателя товаров". Поскольку нереализованный в течение определенного периода товар возвращается продавцу на основании действующего договора поставки, то такая операция классифицируется для покупателя как реализация товара (п. 1 ст. 39 НК РФ). В этом случае покупатель в общеустановленном порядке выписывает накладную (ТОРГ-12) и счет-фактуру, который регистрирует в книге продаж.

В случае если переход права собственности на товар не состоялся, его возврат обратной реализацией не признается и обязанности по уплате НДС у покупателя не возникает (см. Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 22.11.2004 N Ф04-8234/2004(6358-А27-34), от 14.03.2005 N Ф04-1032/2005(9068-А27-35); Поволжского округа от 28.06.2005 N А72-10207/04-6/843).

Не является обратной реализацией и возврат некачественного товара. При этом одной из обязанностей налогоплательщика является обеспечение сохранности документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, в течение четырех лет. Это значит, что счета-фактуры, на основании которых были произведены налоговые вычеты в 2001 г. и ранее, могут отсутствовать у налогоплательщика. Как быть в этом случае при восстановлении НДС? К сожалению, вопрос остался не урегулированным и в новых Правилах.

Если НДС восстанавливается по недвижимому имуществу в порядке, предусмотренном п. 6 ст. 171 НК РФ (то есть равномерно в течение 10 лет начиная с года, в котором по недвижимости начала начисляться амортизация), то в последнем месяце года в книге продаж должна указываться сумма НДС, подлежащая восстановлению и уплате в федеральный бюджет за текущий календарный год (абз. 7 п. 16 Правил).

Порядок регистрации счетов-фактур следующий:

а) в последнем месяце года в книге продаж может указываться только та сумма восстановленного НДС, которая относится к текущему году;

б) отражение в книге продаж восстановленной суммы НДС по недвижимости следует начинать с 2006 г.

Комментарии о правомерности подобного подхода налоговых органов приведены в гл. 10 "Восстановление суммы "входного" НДС с 1 января 2006 г." (см. § 2 гл. 10 "НДС по недвижимому имуществу").

К сожалению, указанные изменения станут для налоговых органов еще одним аргументом в пользу того, что применять порядок восстановления НДС по недвижимости, предусмотренный п. 6 ст. 171 НК РФ, для недвижимого имущества, по которому началось начисление амортизации ранее 2006 г., нельзя.

Таким образом, при восстановлении НДС, ранее принятого к вычету:

- если НДС восстанавливается по недвижимому имуществу в порядке, предусмотренном п. 6 ст. 171 НК РФ, - в последнем месяце года в книге продаж отражается сумма налога, подлежащая восстановлению за текущий год;

- во всех иных случаях - в книге продаж регистрируется счет-фактура, по которому НДС первоначально был принят к вычету. Счет-фактура регистрируется на ту сумму, которая подлежит восстановлению;

4) внесены изменения в п. 25 Правил, касающиеся порядка отражения счетов-фактур при проведении СМР для собственного потребления, - налогоплательщик должен составлять счета-фактуры и регистрировать их в книге продаж на последний день каждого календарного месяца.

Приведенные правила устанавливают дополнительный порядок, не предусмотренный налоговым законодательством.

Обратите внимание! В соответствии с новой редакцией Правил:

- регистрация счетов-фактур по мере частичной оплаты осуществляется только при получении оплаты за товары (работы, услуги), отгруженные (выполненные, оказанные) до 1 января 2006 г. (если до 2006 г. налогоплательщик уплачивал НДС "по оплате");

- при выполнении СМР для собственного потребления регистрация счетов-фактур осуществляется в книге продаж ежемесячно на последний день каждого календарного месяца;

- при восстановлении НДС в последнем месяце года отражается в книге продаж сумма НДС, подлежащая восстановлению за текущий год (если НДС восстанавливается по недвижимому имуществу в порядке, предусмотренном п. 6 ст. 171 НК РФ). В остальных случаях регистрация счета-фактуры осуществляется в книге продаж на сумму НДС, подлежащую восстановлению;

- при возврате продавцу товара, на который не перешло право собственности, покупатель может либо составить счет-фактуру и уплатить НДС в бюджет (что позволит избежать споров с налоговыми органами), либо счет-фактуру не составлять и НДС не уплачивать, однако подобный подход сопряжен с налоговым риском;

- продавец может составить и предъявить покупателю счет-фактуру, составленный комбинированным способом.

§ 3. Корректировка книги покупок и книги продаж

Постановлением N 283 установлен порядок корректировки (оформлением дополнительных листов) книги покупок и книги продаж, если в счет-фактуру вносятся изменения.

Дополнительные листы оформляются при необходимости внесения изменений в книгу покупок и книгу продаж и являются их неотъемлемой частью.

Допускается ведение дополнительных листов в электронном виде. Далее дополнительные листы распечатываются, прикладываются соответственно к книге покупок или книге продаж за налоговый период, в котором был зарегистрирован счет-фактура до внесения в него исправлений, пронумеровываются с продолжением сквозной нумерации страниц книги покупок или книги продаж за указанный налоговый период, прошнуровываются и скрепляются печатью.

Введение дополнительных листов существенно упрощает проведение налогового контроля, но вменяет новую обязанность налогоплательщикам.

Порядок заполнения дополнительных листов к книге продаж.

При внесении изменений в книгу продаж в дополнительном листе производится запись об аннулировании счета-фактуры. Такая запись осуществляется в дополнительном листе за налоговый период, в котором был зарегистрирован счет-фактура до внесения в него изменений (п.

16 Правил). Итоговые данные дополнительного листа (показатели по строке "Всего") используются для внесения изменений в налоговую декларацию по НДС при обнаружении ошибок, искажений, допущенных в истекшем налоговом периоде.

Предусмотренный порядок внесения изменений в книгу продаж вполне логичен. При внесении изменений в книгу продаж оформляется дополнительный лист, в котором делается корректирующая запись об аннулировании старого счета-фактуры. Одновременно в следующей строке регистрируется новый счет-фактура. В результате налоговая база за предыдущий период изменяется на сумму разницы между старым и новым счетом-фактурой (пример 45).

Пример 45. В июне 2007 г. ООО "Минус" приобрело у ООО "Плюс" товары общей стоимостью 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.). В июне 2007 г. ООО "Плюс" выставило счет-фактуру за отгруженные товары в адрес ООО "Минус" на 118 000 руб.

Согласно условиям договора, заключенного между ООО "Минус" и ООО "Плюс", покупателю предусмотрена скидка за определенный объем закупленного товара, которая распространяется на ранее закупленные товары. В июле 2007 г. ООО "Плюс" исправило первоначальный счет-фактуру с учетом предоставленной скидки. Новый счет-фактура выставлен на сумму 108 000 руб. (в том числе НДС - 16 475 руб.).

ООО "Плюс" вносит изменения в книгу продаж за июнь 2007 г. следующим образом:

1) в дополнительном листе к книге продаж уменьшается оборот по реализации товаров за июнь 2007 г. на -18 000 руб.;

2) в дополнительном листе к книге продаж за июнь 2007 г. заносятся показатели исправленного счета-фактуры на +16 475 руб. При этом ООО "Плюс" представляет уточненную налоговую декларацию за июнь 2007 г. на полученную разницу (16 475 руб. - 18 000 руб. = -1525 руб.).

При предоставлении скидки "задним" числом (так называемой ретро-скидки) у ООО "Плюс" возникает переплата по НДС.

Порядок заполнения дополнительных листов к книге покупок.

Порядок внесения изменений в книгу покупок иной.

Согласно новым Правилам в дополнительном листе книги покупок производится лишь одна запись об аннулировании старого счета-фактуры. Новый счет-фактура регистрируется в текущем налоговом периоде. Фактически это означает, что налоговая база (налог, подлежащий уплате в бюджет) возрастает на всю сумму аннулированного счета-фактуры. Это происходит независимо от того, в большей или меньшей сумме возникает право на вычет. В подобной ситуации в предыдущем отчетном периоде возникает недоимка, равная сумме аннулированного счета-фактуры, что приводит к начислению пени (пример 46).

Пример 46. Воспользуемся условиями предыдущего примера.

Рассмотрим порядок отражения корректировки книги покупок у ООО "Минус".

ООО "Минус" вносит изменения в книгу покупок следующим образом:

1) в дополнительном листе к книге покупок уменьшается сумма вычетов за июнь 2007 г. на -18 000 руб.;

2) в книгу покупок за июль 2007 г. заносятся показатели исправленного счета-фактуры на +16 475 руб.

ООО "Минус" представляет уточненную налоговую декларацию за июнь 2007 г. на сумму НДС к доплате в бюджет. При этом у ООО "Минус" возникает недоимка по налогу, на которую начисляются пени.

Насколько правомерен подобный подход?

По мнению автора, он противоречит нормам налогового законодательства по следующим причинам.

В соответствии с п. 2 ст. 171, п. 1 ст. 172 НК РФ право на применение налоговых вычетов возникает, когда товары (работы, услуги) приняты к учету, предполагается их использование в операциях, подлежащих обложению НДС, и имеется счет-фактура, оформленный в установленном порядке. Если все условия соблюдены, счет-фактура правомерно регистрируется в книге покупок.

При возникающих корректировках (при предоставлении ретро-скидки, см. пример 45) продавец не выписывает новый счет-фактуру, а исправляет первоначальный (ранее выданный счет-фактуру). В скорректированном счете-фактуре сохраняется первоначальная дата выписки, которая привязана к моменту отгрузки товаров. Исходя из этого, право на вычет возникает у покупателя на дату составления счета-фактуры и не может быть перенесено на более поздний срок.

Право налогоплательщика на вычет НДС по исправленному счету-фактуре в периоде совершения хозяйственной операции подтверждается и судебной практикой (см., например,

Постановления ФАС: Восточно-Сибирского округа от 21.02.2006 N A19-20965/05-54-22-Ф02-450/06-С1; Северо-Западного округа от 04.04.2006 N A26-10331/2005-216, от 26.02.2006 N A52-3492/2005/2, от 03.08.2005 N A56-36581/04, от 25.07.2005 N A66-8369/2004, от 07.07.2005 N A56-41788/04; Центрального округа от 22.12.2005 N A09-10445/5-3).

Практические рекомендации.

Если торговая компания предоставляет скидки своим покупателям за определенный объем покупок, то при составлении договора с покупателем текущую цену сделки нужно скорректировать на сумму предоставленной предыдущей скидки (то есть уменьшается цена по следующей поставке). Это позволит нейтрализовать негативные последствия не только по НДС, но и по налогу на прибыль.

Кроме того, в дополнительном листе книги покупок подлежат регистрации ранее полученные от поставщиков счета-фактуры, по которым вычет предъявленного НДС возможен в предыдущие налоговые периоды. Подобная ситуация возможна в результате ошибочного невключения организацией в книгу покупок давно полученного счета-фактуры от поставщика.

Порядок внесения изменений в книгу покупок в подобной ситуации изложен в Письме ФНС России от 6 сентября 2006 г. N ММ-6-03/896@.

I этап - показатели обнаруженного счета-фактуры суммируются к строке "Итого" дополнительного листа книги покупок.

II этап - полученный результат следует отразить по строке "Всего" дополнительного листа книги покупок. Он является основанием для заполнения уточненной налоговой декларации по НДС за соответствующий налоговый период.

Обратите внимание! В случае если счет-фактура получен организацией с опозданием (подтверждением является фиксация документа в журнале входящей корреспонденции либо дата почтового уведомления), указанный порядок неприменим. В такой ситуации принятие "входного" НДС к вычету возможно в период фактического получения документа (см. гл. 14 "Механизм регулирования налоговых вычетов по НДС").

Зачастую на практике возникает ситуация, когда налогоплательщик при приобретении товаров (работ, услуг) получает от поставщика оформленный ненадлежащим образом счет-фактуру (вследствие технических опечаток, наличия недостающих реквизитов). В этом случае перед налогоплательщиком возникает проблема определения периода налоговых вычетов НДС: либо дата выставления счета-фактуры, либо дата получения от поставщика исправленного счета-фактуры.

При анализе налоговых споров в части правомерности применения налоговых вычетов при внесении изменений в первоначально оформленный счет-фактуру арбитражная практика, как правило, исходит из того, что "...ни гл. 21 НК РФ, ни Правила ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по НДС, утвержденные Постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 N 914, не содержат положения о том, что допущенные при оформлении счетов-фактур нарушения не могут быть устранены, а недостающая информация - восполнена" (Постановления ФАС Уральского округа от 16.05.2006 N Ф09-3780/06-С2, от 30.10.2006 N Ф09-9502/06-С2, ФАС Северо-Кавказского округа от 21.06.2006 N Ф08-2674/2006-1142А).

При этом судами подчеркивается, что Правилами ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденными Постановлением N 914, предусмотрена возможность внесения исправлений в выставленные счета-фактуры. Поскольку в налоговый орган до принятия оспариваемого решения были представлены исправленные счета-фактуры, соответствующие требованиям п. п. 5 и 6 ст. 169 НК РФ, суд пришел к правильному выводу о том, что у налоговой инспекции отсутствовали основания для начисления налога (Постановления ФАС Московского округа от 22 декабря 2006 г. N КА-А40/11448-06, ФАС Дальневосточного округа от 1 февраля 2006 г. N Ф03-А04/05-2/4616).

Однако есть и противоположные судебные решения по данному вопросу. Так, в Постановлении ФАС Уральского округа от 1 ноября 2005 г. N Ф09-4859/05-С7 отмечено, что "...счета-фактуры, полученные от продавцов, подлежат регистрации в книге покупок в хронологическом порядке по мере оплаты (в том числе за наличный расчет) и принятия на учет приобретаемых товаров (выполненных работ, оказанных услуг). Таким образом, счета-фактуры могут быть зарегистрированы в журнале покупок только в том налоговом периоде, когда получены от продавца и при наличии всех установленных законом реквизитов. Следовательно, в том же налоговом периоде может быть принят к вычету НДС, указанный в исправленном счете-фактуре".

На практике, получив неверно оформленный счет-фактуру от поставщика, покупатели просят выставить новый счет-фактуру с правильными реквизитами. Но такой порядок противоречит решению, вынесенному Постановлением Президиума ВАС РФ от 18 октября 2005 г. N 4047/05 о том, что "...вновь представленные счета-фактуры изготовлены с нарушением положения пункта 29

Правил ведения журнала счетов-фактур... что также является основанием для отказа в возмещении НДС".

Порядок внесения исправлений в счет-фактуру установлен п. 29 Правил, согласно которому исправления, внесенные в счета-фактуры, должны быть заверены подписью руководителя и печатью продавца с указанием даты внесения исправлений. При этом исправления могут вноситься ручным или электронным способом.

Способы и порядок внесения исправлений в неверно оформленный счет-фактуру следующие <1>:

- ручной способ - зачеркивание старых реквизитов и написание новых. Исправленный покупателем счет-фактура направляется в адрес поставщика. В месте внесенных исправлений (например, зачеркивается неверный ИНН и указывается верный, зачеркивается неверный адрес грузополучателя и указывается верный) должна быть поставлена печать поставщика, подпись руководителя и дата внесения исправлений;

- электронный способ - исправления вносятся компьютерным способом, после чего счета-фактуры либо распечатываются, либо по электронным каналам связи направляются в адрес поставщика для проставления печати, подписи руководителя и даты внесения исправлений (пример 47).

<1> Учитывая, что ненадлежаще оформленный счет-фактура не повлияет на величину НДС к уплате у поставщика, инициатива по исправлению счета-фактуры, как правило, исходит от покупателя.

Пример 47. В апреле 2007 г. поставщиком предъявлен счет-фактура на товары общей стоимостью 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.), в котором неверно указаны реквизиты (ИНН и адрес грузополучателя).

Предположим, что поставщик не успел исправить в одном налоговом периоде счет-фактуру. У покупателя исправленный счет-фактура датирован маем 2007 г.

Порядок отражения исправленного счета-фактуры в книге покупок:

1) в дополнительном листе к книге покупок уменьшается сумма вычетов за апрель 2007 г. на -18 000 руб.;

2) в книгу покупок за май 2007 г. заносится показатель исправленного счета-фактуры на +18 000 руб.

При этом покупатель представляет уточненную налоговую декларацию за апрель 2007 г. на сумму НДС к доплате в бюджет с уплатой пени.

Именно такой подход не вызовет споров с налоговыми органами.

Обратите внимание! Согласно новой редакции Правил:

- при необходимости внесения изменений в книгу покупок или книгу продаж оформляются дополнительные листы. В дополнительном листе книги покупок производится аннулирование записей по исправленным счетам-фактурам;

- возможно регистрировать исправленный счет-фактуру в книге покупок в период, когда исправленный счет-фактура был получен (это позволит избежать споров с налоговыми органами), или в том же периоде, что и первоначально выставленный счет-фактура (вероятны споры с налоговыми органами).

§ 4. Изменения формы книги покупок и счета-фактуры

С 1 января 2006 г. Налоговый кодекс РФ предусматривает возможность принятия к вычету сумм НДС по приобретенным имущественным правам (п. 2 ст. 171, п. 1 ст. 172 НК РФ). Кроме того, для подтверждения права на применение нулевой ставки НДС может представляться таможенная декларация (пп. 3 п. 1 ст. 165 НК РФ), а не грузовая таможенная декларация (далее - ГТД).

Поэтому в Правилах, а также в форму счета-фактуры и форму книги покупок внесены соответствующие изменения: добавлены слова "имущественных прав", а "ГТД" заменили на "таможенную декларацию".

Следует отметить, что состав показателей, реквизитов счета-фактуры и книги покупок при этом не меняется. Новые формы подлежат применению с 30 мая 2006 г. Но по привычке поставщики до сих пор могут выписывать счет-фактуру по "старой" форме. Согласно устным разъяснениям специалистов ФНС и Минфина России, если от поставщика получен "старый" счет-фактура, то у налоговых органов может появиться формальный повод отказать в вычете НДС.

По мнению автора, проблем с принятием к вычету НДС по счетам-фактурам на "старых" бланках не должно возникать, поскольку обязательные реквизиты, указанные в п. п. 5 и 6 ст. 169 НК РФ, имеются в счетах-фактурах старого образца.

Пунктом 2 ст. 169 НК РФ установлено, что невыполнение требований к оформлению счета-фактуры, не предусмотренных п. п. 5 и 6 ст. 169 НК РФ, не может являться основанием для отказа в применении налоговых вычетов. Но во избежание споров с налоговой инспекцией с 30 мая 2006 г. лучше требовать от поставщиков оформлять счета-фактуры по новой форме. Такой подход изложен в Письме ФНС России от 22 июня 2006 г. N ШТ-6-03/625@.

Глава 13. ПРЕДСТАВЛЕНИЕ УТОЧНЕННЫХ ДЕКЛАРАЦИЙ ПО НДС

Заполнение налоговой декларации - процедура тонкая и весьма ответственная. Нужно правильно рассчитать налог, правильно заполнить строки декларации, применить льготы и выполнить ряд других процедур. И порой даже самая незначительная ошибка перечеркивает всю кропотливую работу бухгалтера.

Причины ошибок могут быть самыми разнообразными. В соответствии со ст. 54 НК РФ при выявлении ошибки в исчислении НДС, относящейся к прошлым налоговым периодам, необходимо представить в налоговый орган уточненную декларацию за тот период, в котором обнаружена ошибка.

Обратите внимание! Уточненная декларация подается на бланке той формы, которая действовала в том налоговом периоде, за который производится перерасчет суммы налога.

Исправленная декларация представляется в налоговый орган с новыми показателями, а не на разницу по сравнению с предыдущей основной декларацией.

В уточненной декларации не учитываются суммы НДС, доначисленные по результатам выездных или камеральных налоговых проверок, проведенных налоговым органом.

Кроме того, необходимость подачи уточненных деклараций возникает в отношении экспортных операций в случае неподтверждения факта реального экспорта на 181-й день с даты помещения товаров под таможенный режим экспорта.

Поскольку порядок представления уточненной декларации по неподтвержденному экспорту вызывает достаточно много вопросов, рассмотрим порядок внесения изменений на конкретном примере 48.

Пример 48. В феврале 2006 г. ООО "Швейный мастер" приобрело и оплатило 20 рулонов ткани за 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.). Согласно заключенному контракту с ООО "Версачи ЛТД" переход права собственности на реализуемую ткань состоялся 23 февраля 2006 г.

ООО "Версачи ЛТД" перечислило 8 марта 2006 г. на расчетный счет ООО "Швейный мастер" денежные средства в размере 10 000 у. е.

Предположим, что стоимость заключенного с ООО "Версачи ЛТД" контракта составила 10 000 у. е.

Курс у. е. на 23 февраля 2006 г. составлял 31 руб., на 8 марта 2006 г. - 34 руб.

В бухгалтерском учете ООО "Швейный мастер" (экспортер) будут сформированы следующие записи:

Февраль 2006 г.:

Дебет 41 Кредит 60

- 100 000 руб. - приняты на учет товары;

Дебет 19 Кредит 60

- 18 000 руб. - предъявлен НДС согласно счету-фактуре;

Дебет 60 Кредит 51

- 118 000 руб. - перечислены деньги поставщику ткани;

Дебет 62, субсчет "Расчеты с ООО "Версачи ЛТД", Кредит 90-1

- 310 000 руб. (10 000 у. е. x 31 руб.) - учтена выручка от реализации ткани в адрес ООО "Версачи ЛТД";

Дебет 90-3 Кредит 41

- 100 000 руб. - списана себестоимость реализованной ткани.

Март 2006 г.:

Дебет 51 Кредит 62, субсчет "Расчеты с ООО "Версачи ЛТД",

- 340 000 руб. (10 000 у. е. x 34 руб.) - зачислены на расчетный счет денежные средства от покупателя;

Дебет 62, субсчет "Расчеты с ООО "Версачи ЛТД", Кредит 91

- 30 000 руб. (340 000 - 310 000) - учтена курсовая разница.

ООО "Швейный мастер" не смогло собрать необходимый пакет документов (установленный п. 1 ст. 165 НК РФ) на 181-й день с даты помещения товаров под таможенный режим экспорта. В связи с этим возникает обязанность определения налоговой базы по правилам п. 1 ст. 167 НК РФ (то есть налоговая база рассчитывается на день отгрузки товаров).

Август 2006 г.:

Дебет 51 Кредит 62, субсчет "Расчеты с ООО "Версачи ЛТД",

- 340 000 руб. (10 000 у. е. x 34 руб.) - зачислены на расчетный счет денежные средства от покупателя;

Дебет 90-2 Кредит 68

- 55 800 руб. (310 000 руб. x 18%) - начислен НДС со стоимости отгруженных товаров;

Дебет 68 Кредит 19

- 18 000 руб. - принят к вычету НДС.

Обратите внимание! В случае неподтверждения экспорта у ООО "Швейный мастер" возникает обязанность уплаты не только суммы налога, но и пени, не подлежащих возврату (см. Письмо Минфина России от 24.09.2004 N 03-04-08/73).

Рассмотрим процедуру подачи уточненных деклараций по НДС:

1) в августе 2006 г. ООО "Швейный мастер" представляет:

- уточненную декларацию (по внутреннему рынку) по НДС за февраль 2006 г. (форма по КНД 1151001) (извлечение из указанной формы представлено ниже).

	стоимость больше или равна нулю)		
22.	Общая сумма НДС, исчисленная к уменьшению за данный налоговый период (если величина разницы суммы строк 290 и 310 раздела 2.1 декларации по налогу на добавленную стоимость и суммы строк 300 и 320 раздела 2 декларации по налогу на добавленную стоимость меньше нуля)	340	

Форма
по
КНД 1151001

В разделе по строке 310 "Итого сумма НДС, исчисленная к уплате в бюджет за данный налоговый период по товарам (работам, услугам), применение налоговой ставки 0% по которым не подтверждено" указывается сумма 37 800 руб. (55 800 - 18 000);

2) уточненную декларацию по НДС по ставке 0% за февраль 2006 г. (форма по КНД 1151002) (извлечение из указанной формы представлено далее).

Раздел 00003								
Раздел 3. Расчет суммы налога по операциям при реализации товаров (работ, услуг), применение налоговой ставки 0 процентов по которым не подтверждено								
Код строки 010			Все суммы указываются в рублях					
Код операции	Налоговая база	Сумма НДС, исчисленная по налоговой ставке:		Налоговые вычеты по операциям при реализации товаров (работ, услуг), применение налоговой ставки 0 процентов по которым не подтверждено			Расчеты по НДС за налоговый период	
		18%	10%	Сумма налога, предъявленная налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), уплаченная при ввозе товаров на территорию Российской Федерации, уплаченная в качестве налогового агента при	Сумма налога, ранее исчисленная с сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), засчитываемая в налоговом периоде	Общая сумма, налога, принимаемая к вычету	Итого, сумма налога, исчисленная к уплате в бюджет за данный налоговый период	Итого, сумма налога, исчисленная к уменьшению за данный налоговый период

5	_____
1	_____
0	_____
0	_____
2	_____
0	_____
4	_____
6	_____

К	И
П	Н
П	Н

Достоверность и полноту сведений, указанных в данном разделе, подтверждаю:

Руководитель организации

подпись

Дата

--	--	--	--	--	--

Главный бухгалтер

подпись

Дата

--	--	--	--	--	--

Индивидуальный предприниматель

подпись

Дата

--	--	--	--	--	--

Форма
по
КНД 1151002



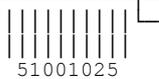
Рассмотрим порядок представления уточненной декларации в случае неподтверждения факта реального экспорта после 1 января 2007 г. (пример 49).

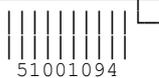
Пример 49. В феврале 2007 г. ООО "Швейный мастер" приобрело и оплатило 20 рулонов ткани за 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.). Согласно заключенному контракту с ООО "Версачи ЛТД" переход права собственности на реализуемую ткань состоялся 23 февраля 2007 г. Стоимость заключенного с ООО "Версачи ЛТД" контракта составила 10 000 у. е. Курс у. е. на 23 февраля 2007 г. составлял 31 руб.

ООО "Швейный мастер" не смогло собрать необходимый пакет документов (установленный п. 1 ст. 165 НК РФ) на 181-й день с даты помещения товаров под таможенный режим экспорта.

В связи с этим у организации возникает обязанность определения налоговой базы по правилам п. 1 ст. 167 НК РФ (то есть налоговая база рассчитывается на день отгрузки товаров). В этом же периоде у организации возникает право на применение налоговых вычетов "входного" НДС по приобретенным товарам (п. 3 ст. 172 НК РФ).

ООО "Швейный мастер" представляет за февраль 2007 г. единую уточненную декларацию (форма по КНД 1151001) (извлечение из указанной формы представлено ниже).

 51001025		ИНН	<input type="text"/>
		КПП	<input type="text"/> Стр. <input type="text"/>
		Форма по КНД 1151001 Раздел 00001	
Раздел 1. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет (возмещению из бюджета), по данным налогоплательщика			
Показатели	Код строки	Значения показателей	
Код бюджетной классификации	010	<input type="text" value="18210301000011000110"/>	
Код по ОКАТО	020	<input type="text" value="75401000000"/>	
Код по ОКВЭД	030	<input type="text" value="515324"/>	
Сумма налога, исчисленная к уплате в бюджет за данный налоговый период (руб.) (величина разницы суммы строк 350 раздела 3, 030 раздела 7 и суммы строк 360 раздела 3, 030 раздела 5, 060 раздела 6, 040 раздела 7, 060 раздела 8 больше или равна нулю)	040	<input type="text" value="0000000000037800"/>	

 51001094		ИНН	<input type="text"/>
		КПП	<input type="text"/> Стр. <input type="text"/>
		Форма по КНД 1151001 Раздел 00007	
Раздел 7. Расчет суммы налога по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально не подтверждена			

Все суммы указываются в рублях

Код строки 010

Код операции	Налоговая база	Сумма НДС, исчисленная по налоговой ставке:		Сумма налоговых вычетов по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально не подтверждена
		18%	10%	
1	2	3	4	5
1010401	310 000	55 800	X	18 000
...				
Итого, сумма налога, исчисленная к уплате в бюджет по данному разделу (код строки 030)				37 800
Итого, сумма налога, исчисленная к уменьшению по данному разделу (код строки 040)				

Достоверность и полноту сведений, указанных в данном разделе, подтверждаю:

Руководитель организации

Подпись _____ Дата

Индивидуальный предприниматель

Подпись _____ Дата

Представитель

Подпись _____ Дата

Глава 14. МЕХАНИЗМ РЕГУЛИРОВАНИЯ НАЛОГОВЫХ ВЫЧЕТОВ ПО НДС

Рассмотрим схему законного регулирования налоговой нагрузки по НДС, которая очень часто применяется на практике.

Суть метода заключается в переносе налоговых вычетов по НДС на более поздние налоговые периоды. Это имеет смысл, если начисленный за период НДС меньше суммы налоговых вычетов. Право на вычет "входного" НДС возникает в момент принятия товаров (работ, услуг, имущественных прав) при условии их использования для осуществления операций, облагаемых НДС, и надлежаще оформленного счета-фактуры (п. 2 ст. 171, п. 1 ст. 172 НК РФ).

Однако если заявленный в декларации вычет больше суммы исчисленного налога, то это вызывает пристальное внимание к налоговой декларации при камеральной проверке. Учитывая, что ФНС России определен критерий соотношения вычетов и начислений по НДС, такая ситуация может стать сигналом для последующей углубленной проверки со стороны налоговых органов.

Так, по данным налогового ведомства, на сегодняшний день в среднем по России соотношение вычетов по НДС и начислений по нему составляет 89%. Согласно аналитическим расчетам специалистов ФНС РФ при средней норме рентабельности в 14,6% и удельном весе расходов на оплату труда в 15% удельный вес вычетов по НДС в начисленной сумме не должен превышать 70,5%. Согласно данным ФНС России в 2006 г. по Уральскому и Центральному федеральному округу средний показатель составил (%):

Свердловская область	92,8
Челябинская область	89,1
Липецкая область	97,9

Московская область	93,4
г. Москва	92,1

Уменьшение начисленного НДС на сумму "входного" налога является правом, а не обязанностью налогоплательщика. Глава 21 НК РФ оговаривает только момент, с которого "входной" НДС может быть принят к вычету - когда выполнены все условия, установленные ст. ст. 171 и 172 НК РФ.

Правомерность подобного подхода подтверждают и налоговые органы. Так, на вопрос: "...бывает так, что по ряду причин налогоплательщики откладывают принятие НДС к вычету на более поздние периоды. Скажите, правомерно ли это?" - Н.А. Комова, заместитель директора Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России <1> ответила: "В таких ситуациях следует руководствоваться порядком возмещения налога, установленным ст. 176 НК РФ, и трехгодичным сроком использования возникшего права на вычет НДС".

<1> Налоговые споры, 2006. N 10.

По мнению автора, положительные моменты переноса вычетов по НДС на более поздние налоговые периоды заключаются в следующем:

1) перенос позволит не осложнять отношения с налоговыми органами, если сумма вычета опережает сумму поступлений налога в бюджет (см. приведенные выше контрольные соотношения вычетов по НДС и начисленной суммы налога).

Так, после 1 января 2007 г. по каждой налоговой декларации, в которой налоговый вычет превышает исчисленную сумму НДС, налоговым органам необходимо представлять пояснения и документы, подтверждающие право на вычет (то есть возмещение НДС возможно лишь после камеральной проверки налоговой декларации);

2) если такой вычет не перенести, налогоплательщик фактически будет кредитовать бюджет (учитывая новые сроки возврата, установленные ст. 176 НК РФ с 1 января 2007 г.);

3) нет необходимости оформлять заявление на возврат разницы между начисленными и предъявленными к вычету суммами НДС.

Для вычета "входного" НДС нужно принять имущество на учет и получить счет-фактуру от поставщика (при условии его использования для осуществления операций, облагаемых НДС). Соответственно, если хотя бы одно из этих условий не будет выполнено, у налогоплательщика не будет права на зачет "входного" налога. В этом случае легче всего перенести дату получения счета-фактуры на более поздний срок. Эта дата определяется по записи в журнале входящей корреспонденции.

При соблюдении остальных условий для вычета НДС право на него возникнет в том периоде, в котором получен этот документ. Подобная точка зрения подтверждена и в Письме Минфина России от 16 июня 2005 г. N 03-04-11/133. При этом "перенесенный" счет-фактура регистрируется в книге покупок в соответствующем налоговом периоде (без заполнения дополнительных листов книги покупок).

Сложившаяся арбитражная практика подтверждает, что право на вычет возникает в момент регистрации счета-фактуры в книге покупок.

Обобщим сложившуюся арбитражную практику в пользу налогоплательщиков, касающуюся возможности переноса вычетов НДС на будущее (см. далее).

Реквизиты Постановлений ФАС	Определение суда
Московского округа от 12.01.2005 N КА-А40/11676-04	"...суд правомерно удовлетворил заявление о признании недействительным ненормативного акта налогового органа в части взыскания налога на прибыль и НДС, так как неиспользование права на налоговые вычеты по НДС в конкретном налоговом периоде, в котором соблюдены условия для применения налогового вычета, не лишает налогового агента права на такой вычет в последующих налоговых периодах"
Западно-Сибирского округа	"...нормами действующего налогового

от 20.12.2005
N Ф04-9147/2005 (17932-А27-27)

законодательства право налогоплательщика на применение налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость (НДС) не ограничено рамками конкретного налогового периода"

Глава 15. НОВЫЙ МЕХАНИЗМ ЗАЧЕТА (ВОЗВРАТА) НДС

С 1 января 2007 г. вступила в силу обновленная редакция ст. 176 НК РФ, устанавливающая порядок возмещения НДС из бюджета.

Как уже было отмечено в гл. 14 "Механизм регулирования налоговых вычетов по НДС", после 1 января 2007 г. для принятия решения о возмещении <1> НДС налоговым органом в течение трех месяцев проводится камеральная проверка представленной налоговой декларации.

<1> В соответствии с п. 1 ст. 176 НК РФ возмещение налога может осуществляться путем возврата и (или) зачета.

Проведем в таблице 29 сравнительный анализ процедуры возмещения НДС исходя из старых и новых правил.

Таблица 29

Механизм возврата (зачета) НДС	
До 1 января 2007 г.	После 1 января 2007 г.
<p>1. Камеральная проверка представленной декларации не является обязательной.</p> <p>2. В течение трех месяцев, следующих за налоговым периодом, в котором сумма вычетов превышает сумму начислений, налоговым органом направляется переплата по НДС в счет погашения недоимки, а также пени и (или) штрафов, подлежащих уплате в федеральный бюджет (п. 2 ст. 176 НК РФ). Зачет производится налоговым органом самостоятельно.</p> <p>3. В течение 10 календарных дней налоговые органы сообщают налогоплательщику о проведении зачета (п. 2 ст. 176 НК РФ).</p> <p>4. В течение двух недель с момента получения заявления налогоплательщика на возврат незначительной переплаты налоговый орган принимает решение о возврате налога (п. 3 ст. 176 НК РФ).</p> <p>5. В течение двух недель с момента получения указанного в п. 4 решения налогового органа органы Федерального казначейства (далее – ОФК) осуществляют возврат налога (п. 3 ст. 176 НК РФ).</p> <p>6. В случае нарушения приведенных в п. 5 сроков возврата налога на сумму,</p>	<p>1. Камеральная проверка представленной декларации является обязательной и проводится в течение трех месяцев <2> (п. 1 ст. 176 НК РФ).</p> <p>2. При отсутствии нарушений в течение 7 рабочих дней <1> налоговые органы принимают решение о возмещении налога (п. 2 ст. 176 НК РФ).</p> <p>3. В течение 5 рабочих дней налоговые органы сообщают налогоплательщику о принятом решении (п. 9 ст. 176 НК РФ).</p> <p>4. При выявлении нарушений в течение 10 рабочих дней составляется акт налоговой проверки (п. 3 ст. 176 НК РФ). Налогоплательщик в течение 15 рабочих дней представляет в налоговый орган возражения по акту (п. 6 ст. 100 НК РФ). В течение 10 рабочих дней налоговым органом выносится решение по результатам проверки.</p> <p>5. В случае принятия положительного решения о возмещении налога налоговым органом самостоятельно производится зачет суммы налога, подлежащей возмещению, в счет погашения недоимки по НДС и другим федеральным налогам и задолженности по соответствующим суммам пени и (или) штрафов (п. 4 ст. 176 НК РФ).</p> <p>6. На следующий день после принятия решения на возврат оставшейся суммы НДС налоговые органы направляют поручение в ОФК на возврат налога (п. 8 ст. 176 НК РФ).</p> <p>7. Возврат налога осуществляется ОФК в течение 5 рабочих дней со дня получения поручения на возврат налога (п. 8 ст. 176</p>

подлежащую возврату, налогоплательщику начисляются проценты исходя из 1/360 ставки рефинансирования ЦБ РФ за каждый день просрочки (п. 3 ст. 176 НК РФ). При этом на законодательном уровне не был определен временной период, то есть дата начала - окончания начисления процентов, что приводило к многочисленным арбитражным спорам. Решения арбитражных судов различных округов не являлись единообразными. Обратите внимание! Для возмещения НДС по операциям с нулевой налоговой ставкой (экспорт) действовал специально установленный порядок возмещения (п. 4 ст. 176 НК РФ)

НК РФ).
8. В случае нарушения приведенных в п. 7 сроков возврата налога на сумму, подлежащую возврату, налогоплательщику начисляются проценты исходя из 1/360 ставки рефинансирования ЦБ РФ за каждый день просрочки <1>. Проценты начисляются начиная с 12 рабочего дня после окончания камеральной налоговой проверки и по день фактического возврата налога. При этом процентная ставка принимается равной ставке рефинансирования ЦБ РФ, действовавшей в дни нарушения срока возмещения (п. 10 ст. 176 НК РФ). Обратите внимание! С 1 января 2007 г. установлен единый механизм возмещения НДС для "внутренних" и экспортных операций. Налоговые вычеты по НДС, предъявленные как по "внутренним", так и по экспортным операциям отражаются в общей декларации. Единый порядок возмещения НДС применяется в случае превышения суммы НДС, уплаченной по внутренним и экспортным операциям, над общей исчисленной суммой НДС

<2> В соответствии с п. 5 ст. 6.1 НК РФ срок, исчисляемый месяцами, истекает в соответствующие месяц и число последнего месяца срока.

<1> В соответствии с п. 6 ст. 6.1 НК РФ в случае, если в НК РФ не указано, что срок установлен в календарных днях, то расчет производится исходя из рабочих дней.

<1> Несмотря на то что положения п. 4 ст. 176 НК РФ, устанавливающие размер ставки рефинансирования Банка России, с 1 января 2007 г. не действуют, расчет процентов за просрочку возврата налога следует начислять из 1/360 ставки рефинансирования Банка России. Данный вывод следует из п. 2 Постановления Пленума ВС РФ N 13 и Пленума ВАС РФ N 14 от 08.10.1998.

Как видно из таблицы, с 1 января 2007 г. процедура возмещения налога ужесточилась.

Напомним, что целью камеральной проверки является оценка обоснованности возмещения суммы НДС, заявленной в налоговых декларациях, и документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налога. Но налоговый орган может использовать и другие документы о деятельности налогоплательщика (например, информацию контрагентов налогоплательщика, полученную в процессе встречных проверок, информацию правоохранительных органов).

Пунктом 3 ст. 88 НК РФ установлен пятидневный срок представления необходимых пояснений, если при камеральной проверке выявлены противоречия между сведениями, которые содержатся в документах, представленных налогоплательщиком, и сведениями, имеющимися у налогового органа.

В п. 7 ст. 88 НК РФ четко прописано, что налоговые органы при камеральной проверке не имеют права требовать у налогоплательщика дополнительные документы и сведения, не предусмотренные ст. 88 НК РФ, или если представление дополнительных документов вместе с налоговой декларацией не предусмотрено НК РФ.

Однако, комментируя указанную норму, советник налоговой службы I ранга Брусницын А.В. <1> пояснил, что "простым отказом в представлении информации, если налоговый орган считает данную проверку существенной, закрыть вопрос не удастся. Скорее всего, будет судебное разбирательство по поводу того, должны вы были или не должны были представлять соответствующие документы".

<1> Учет. Налоги. Право. - 2006. - N 32.

Таким образом, при проведении камеральной проверки налоговой декларации по НДС перечень документов, которые налоговые инспекторы могут запросить для подтверждения обоснованности применения налоговых вычетов по НДС, не ограничен.

Рассмотрим порядок возмещения НДС, действующий после 1 января 2007 г., на конкретном примере 50.

Пример 50. ООО "Надежда" представило в ИФНС России налоговую декларацию по НДС за март 2007 г., по итогам которой заявлена сумма налога к возмещению - 100 000 руб. За апрель 2007 г. сумма НДС к уплате (по сроку до 21 мая 2007 г.) составила 80 000 руб.

Несмотря на то что в момент уплаты следующего платежа по НДС налоговым органом не принято решение о возмещении налога, по мнению автора, ООО "Надежда" может до окончания срока камеральной проверки не перечислять сумму НДС в бюджет. Но при этом организация должна быть уверена в правомерности принятия сумм НДС к вычету. Только в этом случае при наличии недоимки по налогу, образовавшейся в период между датой подачи декларации и датой возмещения сумм, пени на сумму недоимки не начисляются (п. 5 ст. 176 НК РФ).

Решение о зачете НДС может быть принято налоговым органом не позднее 31 июля 2007 г. <1>.

<1> Расчет: с 20 апреля 2007 г. отсчитываются 3 календарных месяца и добавляются 7 рабочих дней.

Предположим, что по ряду причин налоговым органом отказано в возмещении НДС.

В этом случае организации будут начислены пени исходя из 1/300 ставки рефинансирования ЦБ РФ с суммы 100 000 руб. начиная с 21 апреля 2007 г. и по день уплаты недоимки и с суммы 80 000 руб. начиная с 22 мая 2007 г. и по день уплаты недоимки.

На практике, как правило, налогоплательщику очень редко возвращается сумма НДС, заявленная к возмещению, "живыми" деньгами. А случаи, когда налоговыми органами начисляются проценты за просрочку возврата суммы НДС, являются исключительными. По этой причине налогоплательщики, требующие возврата НДС на расчетный счет, вынуждены соглашаться на зачет налога.

В связи с этим возникает вопрос о правомерности выплаты налоговыми органами процентов за просрочку возврата налога со дня возникновения обязанности по возврату суммы НДС до дня проведения зачета.

Подобная ситуация стала предметом рассмотрения в ВАС РФ. ООО "Тхоместо Терминал" (правопреемственник ООО "Метсъялнииitto Санкт-Петербург") обратилось в суд с требованием к налоговой инспекции выплатить проценты, начисленные за период возникновения обязанности по возврату налога до момента его зачета. По итогам разбирательства вынесено следующее Определение ВАС РФ от 19 декабря 2006 г. N 13584/06:

"...п. 4 ст. 176 НК РФ возлагает на инспекцию обязанность начислить проценты в случае нарушения сроков возврата налога. Причем при наличии прочих оснований для возврата налога одним из критериев является волеизъявление налогоплательщика. Последующее его заявление об изменении способа возмещения действует на будущее время и не относится к предшествующему периоду, когда срок возврата был уже нарушен. По смыслу названной статьи сам по себе факт задержки возврата налога является основанием для начисления процентов вне зависимости от того, возвращен ли налог с нарушением срока или обязанность по его возврату в дальнейшем прекращена.

Кроме того, необходимо учитывать следующее. Законодательство о налогах и сборах нацелено на установление баланса частных и публичных интересов в сфере налогообложения и увязывает выплату процентов за просрочку получения налоговой выгоды (Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53) с незаконными задержками выплаты причитающихся вычетов со стороны налоговых органов.

В качестве компенсации материальных и нематериальных потерь налогоплательщика от несвоевременного получения налоговой выгоды НК РФ предусматривает выплату процентов за несвоевременное выполнение функций по возмещению налоговых вычетов налоговыми органами. Соответственно, отказ инспекции выплатить проценты в качестве компенсации за просрочку причитающихся платежей "нарушает справедливый баланс, который надлежит поддерживать между интересом частных лиц (налогоплательщиков) и интересами общества" <1>.

<1> Полная версия Определения ВАС РФ от 19 декабря 2006 г. N 13584/06 на сайте в Интернете: <http://www.arbitr.ru>.

Глава 16. ОФОРМЛЕНИЕ РЕЗУЛЬТАТОВ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ ПО ПЕРЕХОДНОМУ ПЕРИОДУ

С 1 января 2006 г. для всех налогоплательщиков введен единый момент определения налоговой базы (ст. 167 НК РФ в ред. Закона N 119-ФЗ). Теперь, в общем случае, моментом определения налоговой базы является наиболее ранняя из следующих дат:

- день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав;
- день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

В целях реализации указанного положения ст. 2 Закона N 119-ФЗ налогоплательщики НДС обязаны провести инвентаризацию дебиторской и кредиторской задолженности по состоянию на 31 декабря 2005 г. включительно.

По результатам инвентаризации определяются дебиторская задолженность за реализованные, но неоплаченные товары (работы, услуги), имущественные права, операции по реализации (передаче) которых признаются объектами налогообложения в соответствии с гл. 21 НК РФ, и кредиторская задолженность за неоплаченные товары (работы, услуги), имущественные права, принятые к учету до 1 января 2006 г., в составе которой имеются суммы НДС, предъявленные к уплате продавцами товаров (работ, услуг) и имущественных прав и подлежащие налоговому вычету в соответствии с гл. 21 НК РФ.

Плательщики НДС, определявшие до вступления в силу Закона N 119-ФЗ момент определения налоговой базы как день оплаты, включают в налоговую базу денежные средства, поступившие до 1 января 2008 г. в счет погашения дебиторской задолженности. В период с 1 января 2006 г. по 31 декабря 2007 г. НДС по этой задолженности начисляется по "старым" правилам - по мере погашения задолженности. При этом если до 1 января 2008 г. дебиторская задолженность не была погашена, она подлежит включению в налоговую базу в первом налоговом периоде 2008 г. - в январе или I квартале.

Налогоплательщики НДС, определявшие до вступления в силу Закона N 119-ФЗ момент определения налоговой базы как день отгрузки, производят вычеты сумм налога, не оплаченных при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав, которые были приняты ими к учету до 1 января 2006 г., в первом полугодии 2006 г. равными долями. На практике это означает, что такие налогоплательщики должны определить сумму своей задолженности перед поставщиками и относящуюся к ней сумму НДС разделить на 6, если налоговый период - месяц, или на 2, если налоговый период - квартал. Полученная сумма принимается к вычету в каждом налоговом периоде с января по июнь 2006 г. включительно.

В практике налогоплательщика может возникнуть ситуация, когда в начале 2006 г. будет погашена кредиторская задолженность за товары (работы, услуги) и при этом сумма вычета (в части оплаты) окажется больше суммы налога, рассчитанного в соответствии с Законом N 119-ФЗ. Представители Минфина России в Письме от 10 февраля 2006 г. N 03-04-15/31 облегчили жизнь налогоплательщика, предоставив ему шанс принимать НДС в состав налоговых вычетов большую из сумм.

Порядок определения налоговых вычетов в данной ситуации следующий:

- если сумма, фактически уплаченная поставщикам в каждом налоговом периоде первого полугодия 2006 г., не превышает сумму НДС, подлежащую вычету в этом налоговом периоде согласно произведенному расчету, то перерасчет не производится и вычету подлежит именно та сумма, которая рассчитана в соответствии с правилами, определенными Законом N 119-ФЗ;

- если же в каком-то налоговом периоде первого полугодия 2006 г. вы уплатили поставщикам сумму, превышающую ту сумму, которая подлежит вычету в этом периоде согласно произведенному расчету, то к вычету можно принять фактически уплаченную сумму налога. При этом перерасчет суммы НДС, подлежащей вычету в последующих налоговых периодах, не производится.

Рассмотрим изложенный порядок на примере 51.

Пример 51. В 2005 г. ООО "Тормоз" начисляло НДС "по отгрузке". По состоянию на 1 января 2006 г. кредиторская задолженность за приобретенные товары (работы, услуги) составила 236 000 руб. (в том числе НДС - 36 000 руб.). Налоговый период - месяц. В 2006 г. ООО "Тормоз" рассчиталось с поставщиками за приобретенные запчасти. Расчет производился следующим образом:

февраль 2006 г. - 59 000 руб. (в том числе НДС - 9000 руб.);

апрель 2006 г. - 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.);

май 2006 г. - 29 500 руб. (в том числе НДС - 4500 руб.).

В соответствии с Законом N 119-ФЗ в январе - июне 2006 г. организация имеет право ставить к вычету по 1/6 суммы "входного" НДС, не оплаченного по состоянию на 1 января 2006 г., то есть по 6000 руб. (36 000 руб. : 6 мес.).

Следовательно, за первые шесть месяцев 2006 г. организация погасила свою задолженность перед поставщиками за товары (работы, услуги), приобретенные до 1 января 2006 г., на сумму 206 500 руб. (в том числе НДС - 31 500 руб.).

Рассчитаем сумму налоговых вычетов за первое полугодие 2006 г.

Период 2006 г.	Сумма налогового вычета согласно расчету	Сумма НДС, фактически уплаченная поставщикам	Сумма налогового вычета, отраженная в книге покупок
Январь	6 000	0	6 000 (сумма НДС по расчету)
Февраль	6 000	9 000	9 000 (сумма НДС, фактически уплаченная поставщикам)
Март	6 000	0	6 000 (сумма НДС по расчету)
Апрель	6 000	18 000	15 000 (расчетным путем)
Май	6 000	4 500	-
Июнь	6 000	0	-
Итого за полугодие 2006 г.	36 000	31 500	36 000

В апреле 2006 г. сумма "входного" НДС, фактически уплаченная поставщикам, составила 18 000 руб. Но в апреле 2006 г. НДС, не предъявленный к вычету, составил 15 000 руб., что не превышает сумму НДС, фактически уплаченную в апреле (18 000 руб.). Исходя из этого, в апреле 2006 г. ООО "Тормоз" принимает к вычету 15 000 руб.

В Письме от 10 февраля 2006 г. N 03-04-15/31 Минфин России высказал свое мнение о получении вычетов в отношении основных средств и нематериальных активов, приобретенных и частично оплаченных до 1 января 2006 г.

До 1 января 2006 г. представители ФНС и Минфина России неправомерно указывали на то, что при оплате основного средства (нематериального актива) в рассрочку вычет "входного" НДС возможен только после того, как будет произведена окончательная оплата поставщику. Следовательно, если к 1 января 2006 г. основное средство (нематериальный актив) полностью не оплачено, то вся сумма "входного" НДС в части этих активов отражается на счете 19 "НДС".

В указанном Письме Минфина России разъяснено, что налогоплательщик, применявший учетную политику в части уплаты НДС "по отгрузке", должен пользоваться вычетами в следующем порядке. Неоплаченную часть НДС нужно предъявлять к вычету в общем порядке (по 1/6 ежемесячно в течение первого полугодия 2006 г.), а оплаченную часть - в том налоговом периоде, когда будет предъявлена к вычету последняя сумма НДС по кредиторской задолженности по этим основным средствам (нематериальным активам), числящаяся по состоянию на 31 декабря 2005 г. (включительно).

Налоговые инспекции разослали налогоплательщикам извещения о необходимости представления в налоговый орган справки о результатах инвентаризации дебиторской и кредиторской задолженности. В связи с этим у многих налогоплательщиков возникают следующие вопросы:

1) могут ли налоговые органы отказать налогоплательщику в приеме очередной налоговой декларации по НДС в случае, если налогоплательщик не представил указанную справку?

В Письме ФНС России от 27 января 2006 г. N ММ-6-03/85@ в качестве Приложений 1 и 2 приведены рекомендуемые формы справок о суммах дебиторской и кредиторской задолженности, исчисленной в соответствии с п. 1 ст. 2 Закона N 119-ФЗ. Кроме этого налогоплательщикам предлагается направить результаты инвентаризации дебиторской и кредиторской задолженности в налоговые органы по месту своего учета одновременно с декларацией за первый налоговый период 2006 г. по прилагаемым справкам.

Ни нормами Закона N 119-ФЗ, ни каким-либо иным нормативно-правовым актом не предусмотрена обязанность налогоплательщика по представлению в налоговый орган

информации о результатах инвентаризации дебиторской и кредиторской задолженности, исчисленной по состоянию на 31 декабря 2005 г. включительно.

В абз. 3 п. 2 ст. 80 НК РФ указано, что налоговый орган не вправе отказать в принятии налоговой декларации и обязан по просьбе налогоплательщика проставить отметку на копии налоговой декларации о принятии и дату ее проставления.

Таким образом, налоговый орган не вправе отказать налогоплательщику в приеме налоговой декларации по НДС на основании того, что налогоплательщик не представил одновременно с декларацией по НДС информацию о суммах дебиторской и кредиторской задолженности по состоянию на 31 декабря 2005 г. включительно, исчисленной в соответствии с п. 1 ст. 2 Закона N 119-ФЗ.

Тем не менее налогоплательщик должен оформить справку (по самостоятельно разработанной или рекомендованной ФНС России форме), поскольку в соответствии с Законом N 119-ФЗ необходимо определить так называемые переходящие суммы задолженности для правомерного начисления и принятия НДС к вычету по "старой" задолженности.

Для этого все налогоплательщики обязаны провести инвентаризацию дебиторской и кредиторской задолженности по состоянию на 31 декабря 2005 г. включительно. При этом в соответствии с Приказом Минфина России от 13 июня 1995 г. N 49 инвентаризация дебиторской и кредиторской задолженности оформляется двусторонним актом сверки;

2) можно ли оштрафовать налогоплательщика за непредставление справки о суммах дебиторской и кредиторской задолженности?

Нет, поскольку представление в налоговый орган информации о результатах инвентаризации дебиторской и кредиторской задолженности, исчисленной по состоянию на 31 декабря 2005 г. включительно в соответствии с п. 1 ст. 2 Закона N 119-ФЗ, вместе с декларацией за первый налоговый период 2006 г. является правом, а не обязанностью налогоплательщика.

Формы справок, приведенные в качестве Приложений 1 и 2 к Письму ФНС России от 27 января 2006 г. N ММ-6-03/85@ (с учетом Письма ФНС России от 31.01.2006 N ММ-6-03/100@), носят для налогоплательщика рекомендательный характер.

Применить нормы ст. 126 НК РФ невозможно, поскольку п. 1 ст. 126 НК РФ установлена ответственность за непредставление в установленный срок налогоплательщиком (налоговым агентом) в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных НК РФ и иными актами законодательства о налогах и сборах.

Рассмотрим основные моменты, которые следует учесть налогоплательщику при оформлении справки о дебиторской и кредиторской задолженности в соответствии с п. 1 ст. 2 Закона N 119-ФЗ.

§ 1. Отражение результатов инвентаризации дебиторской и кредиторской задолженностей

Налогоплательщики НДС обязаны по состоянию на 1 января 2006 г. провести инвентаризацию дебиторской и кредиторской задолженности, которая сформировалась по состоянию на 31 декабря 2005 г. включительно на основании п. 1 ст. 2 Закона N 119-ФЗ.

Порядок оформления результатов инвентаризации приведен в Письме ФНС России от 27 января 2006 г. N ММ-6-03/85@. В Письме указывается перечень задолженностей, подлежащих инвентаризации, приведены рекомендуемые формы справок, в которых можно (но необязательно!) отразить ее результаты.

Обратите внимание! Для отражения результатов инвентаризации налогоплательщики могут воспользоваться рекомендованными формами или разработать собственные. При этом необходимо соблюсти основные принципы проведения инвентаризации имущества и обязательств, изложенные в п. 1 ст. 2 Закона N 119-ФЗ.

Порядок заполнения справки следующий:

- определяются суммы дебиторской задолженности за реализованные, но не оплаченные товары (работы, услуги, имущественные права), реализация (передача) которых признается объектом налогообложения НДС;

- определяются суммы кредиторской задолженности за неоплаченные товары (работы, услуги), в том числе неоплаченные (не полностью оплаченные) основные средства, а также имущественные права, принятые к учету до 2006 г., в состав которых входит НДС, подлежащий налоговому вычету в соответствии с гл. 21 НК РФ.

Как видно, не весь объем дебиторской и кредиторской задолженности подлежит отражению в справке. В справке приводятся только те суммы дебиторской и кредиторской задолженностей по состоянию на 31 декабря 2005 г., в составе которых учтен НДС, подлежащий уплате в бюджет или налоговому вычету.

Рассмотрим, какие суммы задолженностей, выявленные по состоянию на 31 декабря 2005 г., не подлежат отражению в справке:

1) задолженность, по которой к концу 2005 г. истек срок исковой давности (либо обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения на основании акта государственного органа или ликвидации организации-контрагента);

2) задолженность, возникшая по операциям:

- перечисленным в п. 2 ст. 146 НК РФ (то есть операции, которые не признаются реализацией);

- указанным в ст. ст. 147 и 148 НК РФ (местом осуществления которых не является территория РФ);

- поименованным в ст. 149 НК РФ (то есть операции, не подлежащие налогообложению);

- осуществляемым лицами, не являющимися налогоплательщиками НДС (например, организациями и индивидуальными предпринимателями, применяющими специальные налоговые режимы);

- перечисленным в ст. 145 НК РФ (осуществляемые лицами, освобожденными от налогообложения);

- осуществляемым банками, страховыми организациями и НПФ, которые исчисляют НДС (как до 2006 г., так и после) согласно п. 5 ст. 170 НК РФ;

- облагаемым по налоговой ставке 0% на основании п. 1 ст. 164 НК РФ.

Для отражения дебиторской и кредиторской задолженностей (кроме указанной справки) в Письме ФНС России от 27 января 2006 г. N ММ-6-03/85@ предусмотрены отдельные формы справок. Они приведены соответственно в Приложениях 1 и 2 к указанному Письму.

В обеих справках нужно указывать реквизиты организации (наименование, ИНН и КПП), а также метод исчисления НДС ("по оплате" или "по отгрузке"), утвержденный в учетной политике на 2005 г.

Каждая справка состоит из нескольких разделов. Например, в справке о кредиторской задолженности разделы выделены исходя из особенностей порядка вычета в переходном периоде сумм НДС, относящихся к операциям, осуществленным до 2006 г.

Структура всех разделов одинакова. Каждый из них состоит из пяти граф:

- в графе 1 ставится порядковый номер записи;

- в графе 2 указывается наименование дебитора (кредитора), его ИНН и КПП;

- в графе 3 - номер и дата счета-фактуры;

- в графе 4 - сумма дебиторской (кредиторской) задолженности по данному счету-фактуре с учетом НДС;

- в графу 5 записывается сумма НДС по этой задолженности, предъявленная к уплате должнику. Каждый раздел завершается итоговой строкой, в которой выводится общая сумма дебиторской (кредиторской) задолженности и общая сумма НДС.

При этом количество строк в справке должно соответствовать количеству выставленных (полученных) счетов-фактур, относящихся к покупкам (продажам), по которым на 1 января 2006 г. числится задолженность. Строки, где указаны счета-фактуры, подлежат нумерации. Нумерацию строк в каждом разделе следует начинать с цифры 1.

Обратите внимание! Последовательность записей в каждом разделе Письмом ФНС России от 27 января 2006 г. N ММ-6-03/85@ не регламентирована. Налогоплательщик вправе располагать записи в хронологическом порядке (по датам счетов-фактур) или в алфавитном (по наименованиям контрагентов). По результатам инвентаризации дебиторской и кредиторской задолженностей необходимо выявить суммы НДС по неоплаченным суммам задолженности. Суммы налога, предъявленные покупателям, определяются прежде всего по счетам-фактурам. Поэтому все счета-фактуры рекомендовано отражать в справках отдельно.

§ 2. Требования к заполнению справки о дебиторской задолженности

Справка о дебиторской задолженности подлежит заполнению двумя категориями налогоплательщиков:

- налогоплательщиками, исчислявшими в 2005 г. в соответствии с учетной политикой НДС "по оплате";

- налогоплательщиками, исчислявшими в 2005 г. НДС "по отгрузке", но в предыдущие годы применявшими метод "по оплате".

Если у таких налогоплательщиков остались неоплаченные суммы дебиторской задолженности (с учетом НДС), их нужно включить в справку. Организации, применявшие в целях исчисления НДС учетную политику "по оплате", могут воспользоваться в бухгалтерском учете показателями на счете 76, субсчет "НДС отложенный". Чтобы определить суммы задолженности, подлежащие отражению в справке, бухгалтер должен сверить остатки НДС, числящиеся по кредиту этого субсчета, и соотнести их с суммами дебиторской задолженности покупателей и

заказчиков, отраженными по дебету счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" и 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

В разд. 1 справки указываются все суммы дебиторской задолженности (с учетом предъявленного покупателям НДС), не включенные в налоговую базу до 1 января 2006 г. Это - дебиторская задолженность покупателей за отгруженные, но не оплаченные товары (в том числе основные средства), нематериальные активы, выполненные работы, оказанные услуги и переданные имущественные права.

Для подрядных организаций в разд. 1 рекомендовано выделить суммы дебиторской задолженности за выполненные строительно-монтажные работы. Неоплаченная задолженность заказчиков, сформировавшаяся до 1 января 2005 г., указывается в разд. 1.1 справки, а задолженность по СМР за 2005 г. - в разд. 1.2.

Таким образом, заполнить разд. 1, 1.1 и 1.2 можно таким образом:

- в разд. 1.1 и 1.2 продублировать данные разд. 1
- либо не повторять в разд. 1 суммы, указанные в разд. 1.1 и 1.2.

Рассмотрим порядок заполнения справки о дебиторской задолженности на конкретном примере 52.

Пример 52. ЗАО "Ремесленник" в соответствии с требованиями п. 1 ст. 2 Закона N 119-ФЗ провело инвентаризацию дебиторской задолженности по состоянию на 31 декабря 2005 г. включительно. В результате инвентаризации выявлена дебиторская задолженность по следующим контрагентам:

- 1) ООО "Железяка" по договору поставки сухих строительных смесей в феврале 2005 г. - 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.);
- 2) ООО "Монтажники-высотники" за выполненные СМР в марте 2004 г. - 236 000 руб. (в том числе НДС - 36 000 руб.);
- 3) ЗАО "Стоп-кран" за выполненные СМР в мае 2005 г. - 472 000 руб. (в том числе НДС - 72 000 руб.).

Приведем различные варианты заполнения справки о дебиторской задолженности.

§ 3. Требования к заполнению справки о кредиторской задолженности

Справка о кредиторской задолженности подлежит заполнению двумя категориями налогоплательщиков:

- налогоплательщиками, исчислявшими в предыдущие налоговые периоды НДС в соответствии с учетной политикой "по оплате";
- налогоплательщиками, исчислявшими в предыдущие налоговые периоды НДС в соответствии с учетной политикой "по отгрузке".

В отличие от справки о дебиторской задолженности справка о кредиторской задолженности состоит из семи разделов. В разд. 1 справки отражаются все суммы кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги), принятые к учету до 2006 г., в том числе основные средства и нематериальные активы, а также имущественные права, в состав которых входит НДС, предъявленный поставщиками. В разд. 1.1 - 1.5 указываются (по существу дублируются) суммы кредиторской задолженности, отраженные в разд. 1 и связанные с проведением СМР подрядным способом.

Возможна и другая схема (аналогичная отражению информации о дебиторской задолженности, приведенная выше), когда показатели разд. 1.1 - 1.5 не дублируются в разд. 1 справки. В разд. 2 приводятся сведения об основных средствах и нематериальных активах, принятых к учету, но не полностью оплаченных до 2006 г. (см. комментарии к Письму Минфина России от 10.02.2006 N 03-04-15/31). В этом разделе указываются также сведения об отдельных объектах основных средств и нематериальных активов, по которым у налогоплательщиков по состоянию на 1 января 2006 г. осталась неоплаченная кредиторская задолженность. Сумма самой кредиторской задолженности отражается в разд. 1, сумма частичной оплаты до 1 января 2006 г. - в разд. 2.

Рассмотрим, какой вид кредиторской задолженности, выявленной по состоянию на 31 декабря 2005 г., подлежит отражению во разд. 2 справки:

- по основным средствам (как требовавшим, так и не требовавшим монтажа), которые приобретены по договорам купли-продажи и приняты к учету на счет 01 "Основные средства" до 1 января 2006 г.;
- по объектам недвижимости, которые до 1 января 2006 г. завершены капитальным строительством, приняты на учет в качестве основных средств, и по ним до указанной даты начато начисление амортизации в налоговом учете;

- по нематериальным активам, которые приобретены по договорам купли-продажи и приняты к учету на счет 04 "Нематериальные активы" до 1 января 2006 г.

Обратите внимание! В случае если в одном счете-фактуре приводятся сведения о нескольких объектах, то каждый из них записывается в отдельную строку раздела.

Если до 2006 г. по одному объекту произведено несколько платежей, то каждую сумму оплаты не нужно вписывать отдельной строкой. Если налогоплательщик несколько раз перечислял суммы в оплату одного объекта (который полностью так и не оплатил), при заполнении разд. 2 указываются даты этих платежей в одной строке через запятую. При этом в последних двух графах приводится общая сумма частичной оплаты основного средства и нематериальных активов и общая сумма НДС, входящая в состав этих платежей.

При заполнении справки о кредиторской задолженности у многих налогоплательщиков возникает следующий вопрос: подлежат ли включению в справку о кредиторской задолженности суммы непринятого и к вычету оплаченного НДС из-за отсутствия счета-фактуры (ненадлежащего оформления)?

Нет, поскольку в справке подлежит отражению неоплаченная кредиторская задолженность по состоянию на 31 декабря 2005 г. В данном случае НДС оплачен, но не выполняется одно из условий для принятия НДС в состав налоговых вычетов: надлежащее оформление счета-фактуры в соответствии с требованиями ст. 169 НК РФ. При дооформлении (замене у поставщика "старого" счета-фактуры) НДС принимается к вычету в установленном порядке.

Практические рекомендации по порядку заполнения справки о кредиторской задолженности.

В соответствии с Письмом ФНС России от 27 января 2006 г. N ММ-6-03/85@ на основании данных разд. 1 справки о кредиторской задолженности налогоплательщики производят вычеты "входного" НДС в переходном периоде в соответствии со ст. 2 Закона N 119-ФЗ. При этом сведения из разд. 1 необходимо "очищать" от данных, указанных в разд. 1.1 - 1.5 справки, поскольку эти данные необходимы для определения налоговых вычетов "входного" НДС в переходном периоде по правилам ст. 3 Закона N 119-ФЗ (с учетом изменений, внесенных Федеральным законом от 28 февраля 2006 г. N 28-ФЗ), а в разд. 1 включаются сведения по всей кредиторской задолженности, сформировавшейся по состоянию на 1 января 2006 г. При этом отдельные суммы кредиторской задолженности из разд. 1 переносятся в другие разделы справки. Таким образом, для определения налоговых вычетов по правилам ст. 2 Закона N 119-ФЗ необходимо выполнить специальный (дополнительный) расчет. При этом из общей суммы кредиторской задолженности (и, соответственно, суммы НДС), отраженной в итоговой строке разд. 1, нужно вычесть суммы кредиторской задолженности (и, соответственно, суммы НДС), приведенные в разд. 1.1 - 1.5. По мнению автора, указанный расчет лучше оформить в виде отдельной бухгалтерской справки, которая может быть приложением к справке о кредиторской задолженности. Но возможен и другой подход к заполнению данных разделов справки.

При заполнении разд. 1 справки налогоплательщик может не дублировать счета-фактуры, которые приведены в разд. 1.1 - 1.5 справки. Таким образом, разд. 1 заполняется без учета сведений разд. 1.1 - 1.5 справки. При этом слова "в том числе" исключаются. Подобный порядок сократит учетный объем бухгалтерской работы и упростит контроль за правильностью применения налоговых вычетов по НДС в переходном периоде.

По мнению автора, вариант 2 заполнения более предпочтителен и удобен для бухгалтера и имеет "право на жизнь" в связи с рекомендательным характером справки.

Рассмотрим порядок заполнения справки о кредиторской задолженности на конкретном примере (с учетом варианта 2 заполнения) (пример 53).

Пример 53. ЗАО "Ремесленник" в соответствии с требованиями п. 1 ст. 2 Закона N 119-ФЗ провело инвентаризацию кредиторской задолженности по состоянию на 31 декабря 2005 г. включительно. В результате инвентаризации выявлена кредиторская задолженность перед следующими контрагентами:

1) ООО "Дровосек" по договору поставки строительного бруса в сентябре 2005 г. - 59 000 руб. (в том числе НДС - 9000 руб.) - см. разд. 1 справки;

2) ООО "Запорожец" за приобретенный автомобиль в марте 2005 г. - 236 000 руб. (в том числе НДС - 36 000 руб.) - см. разд. 1 справки.

При этом: общая стоимость приобретенного автомобиля составила - 472 000 руб. (в том числе НДС - 72 000 руб.), оплата автомобиля осуществлялась частями: платежное поручение N 1 от 9 марта 2005 г. - 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.), платежное поручение N 4 от 12 марта 2005 г. - 59 000 руб. (в том числе НДС - 9000 руб.), платежное поручение N 8 от 15 апреля 2005 г. - 59 000 руб. (в том числе НДС - 9000 руб.) - см. разд. 2 справки;

3) ЗАО "Кран" за приобретенные строительные материалы - 47 200 руб. (в том числе НДС - 7200 руб.) в июле 2004 г., использованные при строительстве офиса хозяйственным способом, введенного в эксплуатацию в ноябре 2005 г. (начало начисления амортизации в налоговом учете - декабрь 2005 г.) - см. разд. 1 справки;

4) ООО "Новосел" за выполненные подрядные работы в течение 2004 - 2005 гг. по реконструкции производственного здания:

- задолженность по выполненным работам в марте 2004 г. составила 708 000 руб. (в том числе НДС - 108 000 руб.) - см. разд. 1.1 справки;

- задолженность по выполненным работам в апреле 2005 г. составила 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.) - см. разд. 1.2 справки.

Для выполнения подрядных работ ЗАО "Ремесленник" приобрело у индивидуального предпринимателя "Мурашов" комплект дверей. Неоплаченная кредиторская задолженность в мае 2005 г. составила - 354 000 руб. (в том числе НДС - 54 000 руб.) - см. разд. 1.3 справки;

5) ООО "Шифер" за приобретенные строительные материалы - 59 000 руб. (в том числе НДС - 9000 руб.) в июле 2004 г., - 88 500 руб. (в том числе НДС - 13 500 руб.) в августе 2005 г., использованные ЗАО "Ремесленник" при строительстве склада хозяйственным способом в 2004 - 2005 гг., не введенного в эксплуатацию по состоянию на 31 декабря 2005 г. - см. разд. 1.4 и 1.5 справки.

Исходя из данных вышеприведенного примера, заполним справку о кредиторской задолженности (по варианту 2).

Справка о кредиторской задолженности

ЗАО "Ремесленник"

наименование организации: -----
747415261470/741501001

ИНН/КПП -----
2004 - 2005

за ----- годы

"по оплате"

(при применении учетной политики ----- в 2005 году)

Номер подпункта	Наименование кредитора (ИНН/КПП)	Номер и дата счета-фактуры	Сумма кредиторской задолженности, руб.	
			всего	в том числе НДС
1	2	3	4	5
Раздел 1				
По принятым к учету товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам, нематериальным активам, имущественным правам <*>				
1.1	ЗАО "Кран"	N 63 от 19 июля 2004 г.	47 200	7 200
2	ООО "Запорожец"	N 45 от 6 марта 2005 г.	236 000	36 000
3	ООО "Дровосек"	N 52 от 1 сентября 2005 г.	59 000	9 000
Всего по разделу 1:			342 200	52 000

В том числе:				
Раздел 1.1				
По принятым к учету строительно-монтажным работам, выполненным подрядными организациями до 01.01.2005				
1	ООО "Новосел"	№ 25 от 3 марта 2004 г.	708 000	108 000
Итого по разделу 1.1:			708 000	108 000
Раздел 1.2				
По принятым к учету строительно-монтажным работам, выполненным подрядными организациями с 01.01.2005 по 31.12.2005				
1	ООО "Новосел"	№ 5 от 5 апреля 2005 г.	118 000	18 000
Итого по разделу 1.2:			118 000	18 000
Раздел 1.3				
По принятым к учету товарам, в том числе оборудованию к установке, приобретенным налогоплательщиком и использованным для строительно-монтажных работ, выполняемых подрядными организациями				
1	ИП "Мурашов"	№ 85 от 24 мая	354 000	54 000

		2005 г.		
Итого по разделу 1.3:			354 000	54 000
Раздел 1.4				
По принятым к учету товарам (работам, услугам), приобретенным для выполнения строительного-монтажных работ для собственного потребления до 01.01.2005				
1	ООО "Шифер"	№ 201 от 12 июля 2004 г.	59 000	9 000
Итого по разделу 1.4:			59 000	9 000
Раздел 1.5				
По принятым к учету по товарам (работам, услугам), приобретенным для выполнения строительного-монтажных работ для собственного потребления с 01.01.2005 по 31.12.2005				
1	ООО "Шифер"	№ 205 от 8 августа 2005 г.	88 500	13 500
Итого по разделу 1.5:			88 500	13 500

 <*> При отражении счетов-фактур, на основании которых приняты к учету основные средства и нематериальные активы, заполняется раздел 2 Справки.

Раздел 2

Номер подпункта	Наименование продавца (ИНН/КПП)	Номер и дата счета-фактуры	Стоимость основного средства, указанного в счете-фактуре (в счетах-фактурах подрядных организаций)		Дата частичной оплаты основного средства до 01.01.2006	Сумма частичной оплаты основного средства до 01.01.2006	
			всего	в том числе НДС		всего	в том числе НДС
1	ООО "Запорожец"	N 32 от 7 марта 2005 г.	472 000	72 000	9 марта 2005 г.; 12 марта 2005 г.; 15 апреля 2005 г.	236 000	36 000
Итого по разделу 2:			472 000	72 000	-	236 000	36 000

Руководитель	----- Мурашко ----- подпись	----- Мурашко Е.В. ----- Фамилия И.О.
Главный бухгалтер	----- Грицацуева ----- подпись	----- Грицацуева Н.А. ----- Фамилия И.О.

ПРИЛОЖЕНИЕ

Обзор основных изменений в части исчисления и уплаты НДС, вступающих в силу с 1 января 2007 г.

N п/п	Наименование статей гл. 21 НК РФ, в которые внесены изменения	Содержание изменений	Реквизиты Федеральных законов, вносящих изменения в статьи НК РФ	Влияние изменений на положение налогоплательщика
1	Статья 146 "Объект налогообложения"	<p>Дополнен (изменен) перечень операций, не являющихся объектом налогообложения:</p> <ul style="list-style-type: none"> - операциями по передаче денежных средств некоммерческим организациям на формирование целевого капитала <1>; - операциями по передаче на безвозмездной основе объектов основных средств органам государственной власти и управления и органам местного самоуправления, а также государственным и муниципальным учреждениям, государственным и муниципальным унитарным предприятиям 	<p>Подпункт 8 п. 2 ст. 146 НК РФ (Федеральный закон от 30 декабря 2006 г. N 276-ФЗ)</p> <p>Подпункт 5 п. 2 ст. 146 НК РФ (Федеральный закон от 3 ноября 2006 г. N 175-ФЗ)</p>	+
2	Статья 149 "Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения)"	<p>Перечень не облагаемых НДС операций дополнен:</p> <ul style="list-style-type: none"> - операциями по реализации (передачей для собственных нужд) предметов религиозного назначения и религиозной литературы, произведенных религиозными организациями (объединениями) и организациями, единственными учредителями (участниками) которых являются религиозные организации. <p>Из перечня не подлежащих налогообложению операций исключены услуги нотариусов правового и технического характера, а также совершение нотариальных действий.</p> <p>Данная поправка обусловлена тем, что с 1 января 2007 г. частные нотариусы и адвокаты, учредившие адвокатские</p>	<p>Подпункт 1 п. 3 ст. 149 НК РФ (Федеральный закон от 3 ноября 2006 г. N 176-ФЗ)</p> <p>Подпункт 15.1 п. 3 ст. 149 НК РФ (Федеральный закон от 27 июля 2006 г. N 137-ФЗ)</p>	+

		кабинеты, утратили статус индивидуальных предпринимателей и в силу ст. 143 НК РФ не являются плательщиками НДС		
3	Статья 164 "Налоговые ставки"	Отменена отдельная налоговая декларация по экспортным операциям	Пункт 6 ст. 164 НК РФ (Федеральный закон от 22 июля 2005 г. N 119-ФЗ)	+
4	Статья 168 "Сумма налога, предъявляемая продавцом покупателю"	Установлена обязанность уплаты предъявленной поставщиком суммы НДС отдельным платежным поручением при осуществлении товарообменных операций, зачетов взаимных требований, при использовании в расчетах ценных бумаг	Пункт 4 ст. 168 НК РФ (Федеральный закон от 22 июля 2005 г. N 119-ФЗ)	-
5	Статья 176 "Порядок возмещения налога"	Изменена процедура возмещения (возврата, зачета) налога. Установлен единый порядок возмещения НДС как для внутрироссийских, так и для экспортных поставок товаров	Статья 176 НК РФ (Федеральный закон от 27 июля 2006 г. N 137-ФЗ)	+0 <2>

 <1> Порядок формирования целевого капитала установлен Федеральным законом от 30 декабря 2006 г. N 275-ФЗ "О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций".

<2> Для налогоплательщиков, осуществляющих только экспортные операции, порядок возмещения НДС не изменился.

ОГЛАВЛЕНИЕ

Список сокращений

Введение

Глава 1. Проблемные аспекты освобождения от уплаты НДС

§ 1. Освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика

§ 2. Вопросы, не урегулированные налоговым законодательством

§ 3. Утрата права на освобождение от НДС

Глава 2. Налоговая база и вычеты при выполнении СМР для собственного потребления

§ 1. Налоговая база и вычеты при хозяйственном способе строительства

§ 2. Проблемные вопросы, связанные с понятием "выполнение СМР для собственного потребления"

§ 3. Переходный период

§ 4. Неурегулированные проблемы

§ 5. Налоговая база и вычеты при подрядном способе строительства

§ 6. Налоговые вычеты по НДС в переходном периоде

§ 7. Невыясненные вопросы

§ 8. Вычеты НДС по СМР с 1 января 2006 г., выполненные смешанным способом

§ 9. СМР для собственного потребления при реорганизации организации

Глава 3. Налоговая база при применении договоров с особым переходом права собственности

Глава 4. Исчисление НДС при передаче имущественных прав

Глава 5. Налоговая база при использовании посреднических сделок

§ 1. Договор поручения

§ 2. Договор комиссии

§ 3. Агентский договор

Глава 6. Спорные ситуации при применении ставки НДС 10%

Глава 7. Проблемные аспекты применения нулевой ставки с 1 января 2006 г.

§ 1. Изменения порядка определения налоговой базы у экспортеров

§ 2. Налоговые вычеты по экспортным операциям

§ 3. Способы расчетов экспортных поставок

§ 4. Организация раздельного учета "входного" НДС, относящегося к экспортным поставкам

§ 5. Методология бухгалтерского учета "входного" НДС по экспортным операциям

Глава 8. Определение места реализации работ (услуг)

Глава 9. Вычеты по НДС с 1 января 2006 г.

Глава 10. Восстановление суммы "входного" НДС с 1 января 2006 г.

§ 1. НДС при передаче имущества в уставный капитал другой организации

§ 2. НДС по недвижимому имуществу

§ 3. НДС при переходе на УСН или ЕНВД

§ 4. Иные случаи восстановления "входного" НДС

Глава 11. Налоговая база и вычеты при использовании неденежных форм расчетов

§ 1. Налоговая база и вычеты при использовании в расчетах векселей

§ 2. Налоговая база и вычеты при осуществлении взаимозачета

Глава 12. Изменения Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж

§ 1. Правила ведения книги покупок

§ 2. Правила ведения книги продаж

§ 3. Корректировка книги покупок и книги продаж

§ 4. Изменения формы книги покупок и счета-фактуры

Глава 13. Представление уточненных деклараций по НДС

Глава 14. Механизм регулирования налоговых вычетов по НДС

Глава 15. Новый механизм зачета (возврата) НДС

Глава 16. Оформление результатов инвентаризации по переходному периоду

§ 1. Отражение результатов инвентаризации дебиторской и кредиторской задолженностей

§ 2. Требования к заполнению справки о дебиторской задолженности

§ 3. Требования к заполнению справки о кредиторской задолженности

Приложение

THE BOOK IS MADE BY

AXI-ROSE

AXI-ROSE@YA.RU