НАЛОГОВЫЙ ПРАКТИКУМ
Ф.Н. Филина
Плательщики НДС
Освобождение от уплаты налога
Льготы по НДС
Налоговый период и ставки
Налоговые вычеты
Восстановление НДС
КАК ВЕРНУТЬ НДС:
ВЫЧЕТЫ И ВОЗМЕЩЕНИЕ

КАК ВЕРНУТЬ НДС: ВЫЧЕТЫ И ВОЗМЕЩЕНИЕ

Ф.Н.Филина

Глава 1. ЛИЦА, ПРИЗНАВАЕМЫЕ ПЛАТЕЛЬЩИКАМИ НДС И ОСВОБОЖДЕННЫЕ ОТ ЕГО УПЛАТЫ

1.1. Кто обязан платить НДС

Статья 143 Налогового кодекса РФ определяет круг плательщиков налога на добавленную стоимость. Это:

- организации;
- индивидуальные предприниматели;
- лица, которые должны заплатить налог при перемещении товаров через таможенную границу России.

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

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

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

И наконец, платить НДС при перемещении товаров через таможенную границу России должны лица, определяемые в соответствии с Таможенным кодексом РФ. Согласно ст. 320 Таможенного кодекса РФ плательщиком налогов по общему правилу является декларант.

Однако есть случаи, когда в качестве плательщика пошлин, налогов, включая "таможенный" НДС, кроме декларанта, могут выступать:

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

2. Владелец склада временного хранения, владелец таможенного склада, перевозчик, лица, на которые возложена обязанность по соблюдению таможенного режима. Указанные лица являются ответственными за уплату таможенных пошлин, налогов при наличии двух условий:

- допущено несоблюдение требований о пользовании и распоряжении товарами или о выполнении иных положений для применения таможенных процедур и таможенных режимов, содержание которых предусматривает полное или частичное освобождение от уплаты таможенных пошлин, налогов;
- ответственность прямо предусмотрена Таможенным кодексом РФ.

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

Федеральный закон от 1 декабря 2007 г. N 310-ФЗ внес уточнения в ст. 143 Налогового кодекса РФ. Напомним: указанная статья определяет круг плательщиков налога на добавленную стоимость. Это организации, индивидуальные предприниматели и лица, которые должны заплатить налог при перемещении товаров через таможенную границу России.

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

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

Пункт 2 ст. 146 Налогового кодекса РФ дополнен пп. 9. Согласно ему не признаются объектом налогообложения по НДС операции по реализации налогоплательщиками, являющимися российскими организаторами Олимпийских игр и Паралимпийских игр, товаров (работ, услуг) и

имущественных прав, осуществляемые по согласованию с лицами, являющимися иностранными организаторами Олимпийских игр и Паралимпийских игр в рамках исполнения обязательств по соглашению, заключенному Международным олимпийским комитетом с Олимпийским комитетом России и г. Сочи на проведение XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г. в г. Сочи.

Согласно ст. 3 Федерального закона N 310-ФЗ российскими организаторами игр являются:

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

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

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

Все эти изменения вступили в силу с 1 января 2008 г.

1.2. В каком порядке учитывают плательщиков НДС

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

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

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

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

1.3. Кто освобожден от уплаты НДС

Организации и предприниматели не обязаны платить НДС, если:

- применяют систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (п. 3 ст. 346.1 Налогового кодекса РФ);
- работают по упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности (п. п. 2 и 3 ст. 346.11 Налогового кодекса РФ);
- переведены на уплату единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (п. 4 ст. 346.26 Налогового кодекса РФ);
- получили освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС в соответствии со ст. 145 Налогового кодекса РФ.

Из приведенного правила есть исключения.

Во-первых, если организации и предприниматели ввозят из-за рубежа товары, то при их перемещении через таможенную границу Российской Федерации указанные лица обязаны перечислить налог в бюджет.

Во-вторых, организации и предприниматели, применяющие специальные налоговые режимы или пользующиеся освобождением от уплаты НДС, обязаны заплатить этот налог в бюджет, если выставят покупателям счета-фактуры и выделят в этих документах сумму налога (п. 5 ст. 173 Налогового кодекса РФ).

Глава 2. ОСВОБОЖДЕНИЕ ОТ УПЛАТЫ НДС

Статья 145 Налогового кодекса РФ дает возможность при определенных условиях получить освобождение от обязанностей плательщика НДС на срок 12 календарных месяцев. При этом налогоплательщик вправе не представлять в инспекцию декларацию по НДС. Это подтвердил ВАС РФ в Решении от 13 февраля 2003 г. N 10462/02. С таким подходом согласны и налоговики. В качестве примера можно привести Письмо УМНС России по г. Москве от 4 августа 2004 г. N 24-11/51163.

2.1. Какие условия нужно выполнить, чтобы получить освобождение

Первое. Организации и индивидуальные предприниматели имеют право на освобождение от исполнения обязанностей плательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций или индивидуальных предпринимателей не превысила в совокупности 2 000 000 руб. (без учета НДС).

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

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

2.2. Какие документы нужно представить в налоговую инспекцию

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

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

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

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

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

Изменения, внесенные в п. 6 ст. 145 Налогового кодекса РФ Федеральным законом N 85-ФЗ, касаются организаций и индивидуальных предпринимателей, которые перешли с "упрощенки" на общий режим налогообложения. Если такие фирмы собираются воспользоваться предусмотренным правом и получить освобождение от уплаты НДС, уже будучи на общем режиме, то представить в налоговую инспекцию выписку из бухгалтерского баланса (представляют организации), книги продаж и копию журнала полученных и выставленных счетов-фактур они не могут. Таких документов у бывших "спецрежимников" попросту нет. В этом случае документом, подтверждающим право на освобождение, является выписка из книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения. Напомним: ее форма утверждена Приказом Минфина России от 30 декабря 2005 г. N 167н (в ред. Приказа Минфина России от 27 ноября 2006 г. N 152н).

Для индивидуальных предпринимателей, перешедших на общий режим налогообложения с системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единого сельскохозяйственного налога), документом, подтверждающим право на освобождение, является выписка из книги учета доходов и расходов индивидуальных предпринимателей, применяющих

систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог). Для плательщиков единого сельхозналога форма книги утверждена Приказом Минфина России от 11 декабря 2006 г. N 169н.

Надо сказать, что до внесения поправок чиновники разъясняли, что если бывший "упрощенец", скажем, с 1 января 2007 г. перешел на общий режим, то воспользоваться правом на освобождение от уплаты НДС по ст. 145 Налогового кодекса РФ он может не раньше, чем истечет три месяца (то есть в описанной ситуации с 1 апреля). В качестве примера можно привести Письмо МНС России от 13 января 2003 г. N 03-1-08/523/13-Е763.

Налоговики рассуждают так. Пунктом 3 ст. 145 Кодекса определено, что лица, использующие право на освобождение, должны представить соответствующее письменное уведомление и документы, которые подтверждают право на такое освобождение, в налоговую инспекцию по месту своего учета. Среди документов поименованы выписка из бухгалтерского баланса, книги продаж и копия журнала полученных и выставленных счетов-фактур. Таким образом, освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика может быть предоставлено только при выполнении вышеуказанных условий. Непредставление хотя бы одного из указанных в п. 6 ст. 145 Налогового кодекса РФ документов является основанием для отказа организации в использовании права на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика. Поскольку что лица, применяющие упрощенную систему налогообложения, не ведут книгу продаж и журнал полученных и выставленных счетов-фактур, у них нет возможности представить все документы, необходимые для подтверждения права на освобождение. То есть освобождение от обязанностей налогоплательщика для данных лиц правомерно только с 1 апреля 2003 г., то есть после представления всех поименованных в Кодексе в качестве подтверждающих право на освобождение документов.

2.3. В каких случаях право на освобождение теряется

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

- в течение периода, в который налогоплательщик пользовался освобождением, выручка от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС за каждые три последовательных календарных месяца превысила 2 000 000 руб. Обратите внимание, что при проверке соответствия суммы выручки установленному лимиту налоговые органы могут взять в расчет любые трехмесячные промежутки. К такому выводу пришел Президиум ВАС РФ в Постановлении от 12 августа 2003 г. N 2500/03;
- начнут продавать только подакцизные товары либо подакцизные товары одновременно с неподакцизными без ведения раздельного учета (п. 5 ст. 145 Налогового кодекса РФ).

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

Пример. С 1 января 2007 г. организация пользуется освобождением от НДС.
Сумма выручки за январь - март 2007 г. составила 2 300 000 руб., в том числе:
- за январь - 700 000 руб.;
- за февраль - 800 000 руб.;
- за март - 800 000 руб.

Поскольку сумма выручки за январь - март 2007 г. превысила 2 000 000 руб., начиная с апреля 2007 г. организация лишается права на освобождение. А за март 2007 г. организация должна начислить НДС по реализованным товарам.

2.4. Восстановление НДС

Пункт 3 ст. 170 Налогового кодекса РФ определяет случаи, когда суммы НДС, принятые к вычету по товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, подлежат восстановлению.

С 1 января 2008 г. восстанавливать НДС придется при передаче имущества участнику договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или его правопреемнику в случае выдела его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества. Соответствующие изменения внесены в пп. 2 п. 3 ст. 170 Налогового кодекса РФ.

Добавим, что в случаях, установленных п. 3 ст. 170 Налогового кодекса РФ, передающая сторона должна зарегистрировать в книге продаж тот счет-фактуру, на основании которого НДС ранее был принят к вычету. Счет-фактура регистрируется на сумму восстановленного НДС (п. 16

Правил). При этом вносить изменения в книгу покупок не нужно (Письмо Минфина России от 16 ноября 2006 г. N 03-04-09/22).

Однако получающая сторона должна зарегистрировать в книге покупок документы, на основании которых производится передача имущества (имущественного права), и хранить их (либо их копии) в журнале учета полученных счетов-фактур. Регистрация этих документов в книге покупок производится в момент возникновения права на налоговый вычет (п. п. 5, 8 Правил).

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

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

Пример. Организация с 1 января 2007 г. пользуется освобождением от исполнения обязанностей плательщика НДС. По состоянию на 1 января 2007 г. на складе организации хранились товары на сумму 1 000 000 руб. НДС, уплаченный поставщикам этих товаров и принятый к вычету до того, как организация воспользовалась правом на освобождение, составил 180 000 руб.

В декабре 2006 г. этот налог был восстановлен. При этом на счетах бухгалтерского учета были сделаны следующие записи:

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

- 180 000 руб. - восстановлен НДС по товарам, не использованным до 1 января 2006 г.;

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

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

Также хотелось бы обратить внимание на еще одну опасность, которая подстерегает налогоплательщиков, получивших освобождение. Согласно п. 5 ст. 168 Налогового кодекса РФ при реализации товаров (работ, услуг) налогоплательщик, пользующийся освобождением в соответствии со ст. 145 Налогового кодекса РФ, оформляет расчетные документы, первичные учетные документы и счета-фактуры без выделения соответствующих сумм налога. При этом на указанных документах делается соответствующая надпись или ставится штамп "Без налога (НДС)". Если же такой налогоплательщик, уступив просьбе покупателя, выделит в счете-фактуре НДС, этот налог придется перечислить в бюджет. Этого требует п. 5 ст. 173 Налогового кодекса РФ.

Если организация в такой ситуации откажется от уплаты НДС, ей грозит штраф. Согласно ст. 122 Налогового кодекса РФ налогоплательщик за неуплату или неполную уплату сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога будет оштрафован в размере 20 процентов от неуплаченных сумм налога. А если нарушение совершено умышленно, штраф составит 40 процентов от неуплаченных сумм налога.

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

2.5. Когда срок освобождения истекает

По истечении 12 календарных месяцев применения освобождения организация или предприниматель должны вновь представить в налоговую инспекцию уведомление и перечисленные выше документы (в срок до 20-го числа месяца, следующего за двенадцатым месяцем) и продлить освобождение еще на 12 месяцев либо отказаться от него.

Продлевая право на освобождение, можно использовать форму уведомления, утвержденную Приказом МНС России от 4 июля 2002 г. N БГ-3-03/342. Выглядит она так:

```
                                                   Утверждено
                                            Приказом МНС России
                                      от 04.07.2002 N БГ-3-03/342

                  Инспекцию ФНС России N 7
                В --------------------------------
```

(наименование налогового органа)
ЦАО г. Москвы

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

770791567813

(ИНН/КПП налогоплательщика)
г. Москва, ул. Селезневская, 13,

(адрес налогоплательщика, тел.)
кв. 5, т. (495) 111-11-11

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

В соответствии со статьей 145 Налогового кодекса Российской Федерации уведомляю об использовании права на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога на добавленную стоимость, Волгина Ирина Станиславовна

(наименование, Ф.И.О. налогоплательщика-заявителя)
на двенадцать последовательных календарных месяцев начиная с 1 апреля 2007 г.
---.
(число, месяц, год)

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

(указывается помесячно)

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

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

2.2. Выписка из книги продаж на -- листах.

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

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

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

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

М.П.

Цимферова
Главный бухгалтер ----------
(подпись, Ф.И.О.)
" 7" апреля 7
Дата -- --------- 200- г.

отрывная часть

Отметки налогового органа о получении уведомления и документов:

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

"__" _____ 200_ г. _____
(дата) (подпись, Ф.И.О. должностного лица налогового органа)

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

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

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

Глава 3. ОБЪЕКТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПО НДС

3.1. В каких случаях возникает объект обложения НДС

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3.2. Операции, которые не признаются объектом налогообложения

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

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

- связанные с обращением как российской, так и иностранной валюты (за исключением целей нумизматики);
- передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества организации ее правопреемнику (правопреемникам) при реорганизации этой организации;
- передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества некоммерческим организациям на осуществление основной уставной деятельности, не связанной с предпринимательской деятельностью;
- передача имущества, если такая передача носит инвестиционный характер (в частности, вклады в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ, вклады по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности), паевые взносы в паевые фонды кооперативов).

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

- передача имущества в пределах первоначального взноса участнику хозяйственного общества или товарищества (его правопреемнику или наследнику) при выходе (выбытии) из хозяйственного общества или товарищества, а также при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества или товарищества между его участниками;
- передача имущества в пределах первоначального взноса участнику договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или его правопреемнику в случае выдела его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества;
- передача жилых помещений физическим лицам в домах государственного или муниципального жилищного фонда при проведении приватизации;
- изъятие имущества путем конфискации, наследование имущества, а также обращение в собственность иных лиц бесхозяйных и брошенных вещей, бесхозяйных животных, находки, клада в соответствии с нормами Гражданского кодекса РФ;
- иные операции в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом РФ.

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

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

Приватизация государственного и муниципального имущества - это возмездное отчуждение имущества, находящегося в собственности Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, муниципальных образований, в собственность физических и (или) юридических лиц.

Так сказано в ст. 1 Федерального закона от 21 декабря 2001 г. N 178-ФЗ "О приватизации государственного и муниципального имущества".

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

Скажем, не облагаются НДС услуги:

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

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

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

- оказываемые территориальными органами Федерального агентства объектов недвижимости за право заключения договора аренды (Письмо МНС России от 10 июня 2002 г. N 03-1-09/1558/16-Х194).

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

6. Реализация земельных участков (долей в них).

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

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

Напомним: положения указанного пп. 8 п. 2 ст. 146 Налогового кодекса РФ распространяются на правоотношения, возникшие с 1 января 2007 г.

3.3. Спорные ситуации, касаемые объекта налогообложения

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

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

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

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

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

Иногда чиновники требуют начислять НДС вообще при отсутствии объекта налогообложения. Суды в данном случае на стороне налогоплательщиков. Так, ФАС Северо-Кавказского округа пришел к выводу, что инвестиции федерального бюджета для перевооружения

основных средств не подлежат обложению налогом на добавленную стоимость (Постановление от 31 июля 2006 г. N Ф08-3349/2006-1439А).

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

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

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

Не учитываются при определении налоговой базы денежные средства, поступившие в виде целевых средств из бюджетов различных уровней бюджетополучателям-заказчикам на финансирование выполняемых исполнителями работ (услуг). Такие средства не облагаются налогом только в момент их зачисления на счета организаций-бюджетополучателей, являющихся заказчиками указанных работ (услуг). Выполненные исполнителями работы (оказанные услуги) за счет вышеуказанных средств подлежат налогообложению (освобождению от налогообложения) в соответствии с гл. 21 "Налог на добавленную стоимость" Налогового кодекса РФ. При получении исполнителями от вышеуказанных заказчиков данных денежных средств за предстоящее выполнение работ (оказание услуг) указанные денежные средства включаются в налоговую базу на основании пп. 1 п. 1 ст. 162 Налогового кодекса РФ.

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

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

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

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

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

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

В обоснование произведенных расходов налогоплательщик представил договор подряда со строительной организацией, договор на создание (передачу) научно-технической продукции и

протокол согласования цены к нему, договор на выполнение экспертных работ, платежные поручения, акты сдачи-приемки проектной продукции, справки о стоимости выполненных работ и затрат, акты приемки выполненных работ, счета, расчет стоимости экспертизы, смету расходов предприятия 2003 г.

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

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

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

Глава 4. НОВЫЕ ЛЬГОТЫ ПО НДС

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

Перечень достаточно обширный. Но в большинстве своем затрагивает реализацию (а также передачу, выполнение, оказание для собственных нужд) товаров, выполнение работ и услуг на территории Российской Федерации социально обусловленного характера.

4.1. Реализация лома и отходов цветных металлов

Благодаря поправкам п. 2 ст. 149 Налогового кодекса теперь дополнен пп. 25. Согласно ему с 2008 г. не будет облагаться НДС реализация на территории Российской Федерации только лома и отходов цветных металлов.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Пример. Организация в декабре 2007 г. заключила с металлургическим комбинатом договор купли-продажи партии лома цветных металлов. Цена металлолома, указанная в договоре, составила 354 000 руб. (в том числе НДС - 54 000 руб.).

В декабре 2007 г. металлургический комбинат оплатил всю партию металлолома авансом. В январе 2008 г. продавец заключил с металлургическим комбинатом дополнительное соглашение к договору, в соответствии с которым цена металлолома уменьшена на сумму НДС, то есть составляет 300 000 руб. (354 000 - 54 000). Разница между старой и новой ценой возвращена металлургическому комбинату.

На счетах бухгалтерского учета продавца указанные операции отражены следующими записями.

В декабре 2007 г.:

Дебет 51 Кредит 62, субсчет "Авансы полученные"

- 354 000 руб. - поступил аванс от металлургического комбината;

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

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

В январе 2008 г.:

Дебет 62, субсчет "Авансы полученные", Кредит 51

- 54 000 руб. - возвращена разница между старой и новой ценой металлолома металлургическому комбинату;

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

- 300 000 руб. - отражена реализация металлолома;

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

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

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

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

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

Федеральный закон N 195-ФЗ установил льготы для компаний, которые занимаются инновационной деятельностью. Причем все эти изменения действуют с 1 января 2008 г. Так сказано в ст. 3 Федерального закона N 195-ФЗ.

Благодаря поправкам п. 2 ст. 149 Налогового кодекса теперь дополнен пп. 26. Согласно ему с 2008 г. не будет облагаться НДС реализация на территории Российской Федерации исключительных прав на изобретения, полезных моделей, промышленных образцов, программ для электронных вычислительных машин, баз данных, топологий интегральных микросхем, секретов производства (ноу-хау), а также прав на использование указанных результатов интеллектуальной деятельности на основании лицензионного договора.

Отказаться от льготы компании, занимающиеся инновационным бизнесом, не смогут. Ведь она прописана в п. 2 ст. 149. В соответствии с п. 8 ст. 149 Налогового кодекса РФ, когда вводится новая льгота по НДС, следует применять тот порядок налогообложения, который действовал на дату реализации прав (программ и т.п.). Значит, если организация реализовала указанные инновационные продукты в 2008 г., их продажа облагается НДС. Если же аванс за такой продукт был получен в 2007 г., а право собственности на него передано покупателю в 2008 г., льготой пользоваться можно.

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

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

Скажем, речь идет об уступке прав требования (скажем, передаче поставщиком права требования оплаты товаров (работ, услуг) или иного денежного требования, вытекающего из договора реализации товаров (работ, услуг)). Другой пример - передача поставщиком права требования оплаты переданных по договору прав на объекты интеллектуальной собственности. Поскольку Налоговый кодекс РФ не определяет, как считать налог в этом случае, то действовать можно двумя способами. Первый - вообще не платить налог, сославшись на ст. 17 части первой Налогового кодекса РФ. Второй способ - заплатить НДС с разницы между расходами на приобретение права (стоимостью доли) и доходами, полученными от передачи прав. С вступлением в силу поправок споров больше не будет.

4.3. НИОКР, при выполнении которых можно не платить НДС

Изменениям подвергся и п. 3 ст. 149 Налогового кодекса РФ. Согласно новому пп. 16.1 (введен Федеральным законом N 195-ФЗ) с 1 января 2008 г. от НДС освобождается выполнение организациями научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, относящихся к созданию новых продукции и технологий или к усовершенствованию производимых продукции и технологий, если в состав научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ включаются следующие виды деятельности:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Теперь несколько слов о переходных положениях. Тут действует такое правило: если налогооблагаемая операция была отнесена к числу не подлежащих налогообложению, применяется порядок, действующий на дату выполнения работ, вне зависимости от даты их

оплаты. То есть в отношении договоров, которые были заключены до 1 января 2008 г. и не завершены до указанной даты, применяются следующие правила:

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

- если договор предполагает поэтапную сдачу работ, суммы оплаты, относящиеся к этапам, завершенным до 1 января 2008 г., облагаются НДС. С сумм, относящихся к этапам, завершенным уже в 2008 г., НДС платить не надо. И если они были уплачены в 2007 г., организация также вправе будет подать уточненные декларации по НДС, вернув перед этим сумму налога заказчику.

4.4. Уступка прав требования по договорам займа и кредита

С 2008 г. НДС можно будет не платить по операциям, которые связаны с уступкой прав (требований) кредитора по обязательствам, вытекающим из договоров займа (в денежной форме) или кредитного договора или с исполнением заемщиком обязательств перед новым кредитором по первоначальному договору, лежащему в основе договора уступки. Такая норма закреплена в пп. 26 п. 3 ст. 149 Налогового кодекса РФ. Как и в предыдущем случае, от данной льготы также можно отказаться.

4.5. Другие виды льгот

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

С 2008 г. льготу смогут применять не только лечебно-производственные (трудовые) мастерские, но также государственные унитарные предприятия при указанных учреждениях.

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

4.6. Раздельный учет

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

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

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

В этом случае Налоговый кодекс предписывает определять пропорцию исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), в общей стоимости товаров (работ, услуг), отгруженных за налоговый период. Исходя из этой пропорции часть "входного" налога принимается к вычету, а часть учитывается в стоимости приобретенных товаров (работ, услуг).

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

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

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

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

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

4.7. Отказ от льгот по НДС

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

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

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

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

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

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

- перечень операций, освобождаемых от налогообложения, в отношении которых организация отказывается от использования льготы;
- налоговый период, начиная с которого фирма планирует отказаться от льготы;

- срок, в течение которого вы не будете пользоваться льготой (но не менее года).

Глава 5. НАЛОГОВАЯ БАЗА

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

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

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

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

5.1. Реализация товаров (работ, услуг)

5.1.1. Реализация по договорным ценам

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

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

На счетах бухгалтерского учета эта операция отражена следующими проводками:

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

- 472 000 руб. - отражена выручка от реализации товаров;

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

- 72 000 руб. - начислен НДС по реализованным товарам;

Дебет 90, субсчет "Себестоимость продаж", Кредит 45

- 300 000 руб. - списана себестоимость товаров.

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

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

На счетах бухгалтерского учета продавца сделаны следующие записи.

В январе 2007 г.:

Дебет 45 Кредит 41

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

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

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

В феврале 2007 г.:

Дебет 51 Кредит 62

- 590 000 руб. - оплачен товар, отгруженный в январе 2006 г.;

Дебет 62 Кредит 90 субсчет "Выручка"

- 590 000 руб. - реализован товар;

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

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

Дебет 90, субсчет "Себестоимость продаж", Кредит 45

- 400 000 руб. - списана покупная стоимость товара.

5.1.2. Реализация по государственным регулируемым ценам или с учетом льгот

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

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

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

5.1.3. Продажа сельхозпродукции, купленной у населения

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

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

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

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

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

В бухгалтерском учете сделаны такие записи:

Дебет 41 Кредит 60

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

Дебет 60 Кредит 50

- 145 000 руб. - оплачена говядина;

Дебет 62 Кредит 90, субсчет "Выручка"

- 178 000 руб. - реализована говядина на оптовом рынке;
Дебет 90, субсчет "Налог на добавленную стоимость", Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"
- 3000 руб. (33 000 руб. x 10% : 110%) - начислен НДС;
Дебет 90, субсчет "Себестоимость продаж", Кредит 41
- 145 000 руб. - списана покупная стоимость говядины;
Дебет 90 Кредит 99
- 30 000 руб. (178 000 - 3000 - 145 000) - отражен финансовый результат.

5.1.4. Услуги по переработке давальческого сырья

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

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

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

5.1.5. Продажа товаров в многооборотной таре

Нередко продукция реализуется в многооборотной таре. Иногда поставщики дополнительно к цене товара взимают с покупателей вместо стоимости тары залог, который возвращается после получения порожней тары в исправном состоянии. Так вот стоимость такого залога не включается в налоговую базу, если указанная тара подлежит возврату продавцу (п. 7 ст. 154 Налогового кодекса РФ). Другими словами, если продукция поставляется покупателю в многооборотной таре, на которую установлены залоговые цены, то ее залоговая стоимость оплачивается покупателем без учета НДС отдельно от стоимости товара.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Пример. Организация в январе 2007 г. получила предоплату в счет предстоящей отгрузки детских товаров, облагаемых НДС по ставке 10 процентов, - 880 000 руб. Товары были отгружены в феврале 2006 г. Выручка от их реализации составила 880 000 руб. (в том числе НДС по ставке 10% - 80 000 руб.). Себестоимость товаров равна 600 000 руб.

На счетах бухгалтерского учета сделаны следующие записи.

В январе 2007 г.:

Дебет 51 Кредит 62, субсчет "Авансы полученные"

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

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

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

В феврале 2007 г.:

Дебет 62 Кредит 90, субсчет "Выручка"

- 880 000 руб. - реализован товар;

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

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

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

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

Дебет 90, субсчет "Себестоимость продаж", Кредит 45

- 600 000 руб. - списана покупная стоимость товара.

Отметим также, что не надо начислять НДС по предоплатам, полученным в счет предстоящего экспорта товаров. Ведь согласно п. 9 ст. 154 Налогового кодекса РФ до момента определения налоговой базы в нее не включаются суммы оплаты, частичной оплаты, полученные

в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), облагаемых по налоговой ставке 0 процентов.

5.3. Реализация недвижимости

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

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

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

Пример. В январе 2007 г. ЗАО "Продавец" продало ЗАО "Покупатель" здание за 3 540 000 руб. (в том числе НДС - 540 000 руб.). В этом же месяце ЗАО "Покупатель" оплатило здание. Документы на государственную регистрацию права собственности на здание ЗАО "Покупатель" подало в феврале 2007 г. В этом же месяце ЗАО "Покупатель" получило свидетельство о праве собственности на здание и его оплатило. Первоначальная стоимость здания по данным бухгалтерского учета ЗАО "Продавец" составляет 2 500 000 руб. А начисленная вплоть до февраля 2007 г. сумма амортизации равна 300 000 руб.

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

В январе 2007 г.:

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

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

Дебет 02 Кредит 01, субсчет "Выбытие основных средств"

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

Дебет 97 Кредит 01, субсчет "Выбытие основных средств"

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

В феврале 2007 г.:

Дебет 62 Кредит 91, субсчет "Прочие доходы"

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

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

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

Дебет 91, субсчет "Прочие расходы", Кредит 97

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

Дебет 51 Кредит 62, субсчет "Авансы полученные"

- 3 540 000 руб. - оплачено здание.

5.4. Реализация имущественных прав

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

5.4.1. Уступка денежного требования, вытекающего из договора реализации

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

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

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

То есть при уступке продавцом товаров (работ, услуг) денежного требования к покупателю следует начислить сумму НДС, которая входит в цену реализованных товаров, работ или услуг, независимо от того, меньше или больше данной цены сумма, полученная за переуступленное право.

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

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

Из этого следует, что организации, начислявшие до 1 января 2006 г. НДС по мере оплаты, и в 2007 г. обязаны начислять НДС при уступке требований по договорам реализации, которые были заключены до 1 января 2006 г.

Теперь рассмотрим ситуацию, когда право требования по договору реализации уступает не первоначальный продавец, а организация, купившая у него имущественное право.

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

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

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

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

Дебет 58 Кредит 76

- 495 000 руб. - приобретено право требования;

Дебет 76 Кредит 51

- 495 000 руб. - оплачено право требования.

А в марте бухгалтер записал в учете:

Дебет 51 Кредит 91, субсчет "Прочие доходы"

- 490 000 руб. - переуступлено право требования по договору реализации;

Дебет 91, субсчет "Прочие расходы", Кредит 58

- 495 000 руб. - списаны расходы на покупку права требования.

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

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

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

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

Дебет 58 Кредит 76

- 500 000 руб. - приобретено право требования;

Дебет 76 Кредит 51

- 500 000 руб. - оплачено право требования.

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

Дебет 51 Кредит 91, субсчет "Прочие доходы"

- 590 000 руб. - получена оплата от должника;

Дебет 91, субсчет "Прочие расходы", Кредит 58

- 500 000 руб. - списаны расходы на покупку права требования;

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

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

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

5.4.2. Продажа имущественных прав на дома и помещения

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

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

Вклад в строительство был отражен такой проводкой:

Дебет 76 Кредит 51

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

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

Дебет 76 Кредит 91, субсчет "Прочие доходы"

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

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

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

Дебет 91, субсчет "Прочие расходы", Кредит 76

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

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

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

5.4.3. Уступка денежных требований, не связанных

с реализацией товаров

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

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

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

Дебет 58 Кредит 76

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

Дебет 76 Кредит 51

- 700 000 руб. - оплачено право требования.

В марте при переуступке права требования были сделаны такие проводки:

Дебет 51 Кредит 91, субсчет "Прочие доходы"

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

Дебет 91, субсчет "Прочие расходы", Кредит 58

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

Поскольку при переуступке получен убыток, НДС не начисляется.

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

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

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

Дебет 58 Кредит 76

- 1 000 000 руб. - приобретено право требования;

Дебет 76 Кредит 51

- 1 000 000 руб. - оплачено право требования.

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

Дебет 51 Кредит 91, субсчет "Прочие доходы"

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

Дебет 91, субсчет "Прочие расходы", Кредит 58

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

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

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

Обратите внимание, если право требования по договору кредита или займа уступает организация, которая предоставила данный кредит или заем, то НДС не начисляется, потому что операции по предоставлению кредитов и займов в соответствии с пп. 15 п. 3 ст. 149 Налогового кодекса РФ НДС не облагаются. Однако в данном случае действуют особые правила учета убытка от уступки долга. А именно, если право требования было уступлено до истечения срока погашения долга, установленного в договоре займа, п. 1 ст. 279 Налогового кодекса РФ позволяет исключить из налогооблагаемого дохода сумму убытка, не превышающую сумму процентов, которую налогоплательщик уплатил бы с учетом требований ст. 269 Налогового кодекса РФ по долговому обязательству, равному доходу от уступки права требования, за период от даты уступки до даты платежа, предусмотренного договором займа. А в соответствии с п. 1 ст. 269 Налогового кодекса РФ процент при отсутствии сопоставимых займов рассчитывается исходя из выручки от уступки по ставке рефинансирования Центрального банка РФ, увеличенной в 1,1 (по ставке 15 процентов годовых, если задолженность будет погашаться в иностранной валюте). А если право требования по займу уступается после истечения срока для его погашения, кредитор может списать в уменьшение налогооблагаемого дохода убыток полностью: 50 процентов - в день уступки, а оставшиеся 50 процентов - по истечении 45 дней.

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

Рассмотрим две ситуации.

Ситуация 1.

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

2 000 000 руб. x 12% x 1,1 x 45 дн. : 365 дн. = 32 547,95 руб.

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

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

Дебет 76 Кредит 91, субсчет "Прочие доходы"

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

Дебет 91, субсчет "Прочие расходы", Кредит 58

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

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

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

Дебет 51 Кредит 76

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

Ситуация 2.

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

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

Дебет 76 Кредит 91, субсчет "Прочие доходы"

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

Дебет 91, субсчет "Прочие расходы", Кредит 62

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

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

- 18 000 руб. (150 000 руб. x 50% x 24%) - начислен отложенный актив, поскольку в налоговом учете в день уступки в уменьшение дохода списано только 50 процентов убытка;

Дебет 51 Кредит 76

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

Через 45 дней в бухгалтерском учете заимодавца сделана следующая запись:

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

- 18 000 руб. - погашен отложенный налоговый актив при списании в налоговом учете второй половины убытка от уступки права требования по договору займа.

5.4.4. Уступка арендного права, а также права на заключение договора

В соответствии с п. 5 ст. 155 Налогового кодекса РФ при передаче прав, связанных с правом заключения договора, налоговая база по НДС определяется в порядке, предусмотренном ст. 154 Налогового кодекса РФ. Иными словами, налоговая база в данном случае соответствует полученному от реализации права доходу без учета НДС. А налог исчисляется по ставке 18 процентов.

Пример. Организация переуступила другой компании свое право заключить крупный контракт на строительство трубопровода. Выручка от реализации имущественного права без учета НДС составила 100 000 руб.

На счетах бухгалтерского учета данная операция отражена следующими записями:

Дебет 51 Кредит 91, субсчет "Прочие доходы"

- 118 000 руб. (100 000 руб. + 100 000 руб. x 18%) - реализовано право на заключение договора;

Дебет 91, субсчет "Прочие расходы", Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"
- 18 000 руб. (100 000 руб. x 18%) - начислен НДС.

Аналогичный порядок расчета НДС применяется при реализации арендного права на заключение договора. То есть налоговая база равна полученному от реализации права доходу без учета НДС, а сам налог надо рассчитывать по ставке 18 процентов.

Отметим в связи с этим, что согласно п. 2 ст. 615 Гражданского кодекса РФ арендатор вправе с согласия арендодателя сдавать арендованное имущество в субаренду (поднаем), передавать свои права и обязанности по договору аренды другому лицу (перенаем), предоставлять арендованное имущество в безвозмездное пользование, а также отдавать арендные права в залог и вносить их в качестве вклада в уставный капитал хозяйственных товариществ и обществ или паевого взноса в производственный кооператив, если иное не установлено нормативными актами. Причем в случае перенайма ответственным по договору перед арендодателем становится новый арендатор.

Пример. Организация, арендующая производственное здание, реализовала с согласия арендодателя право на аренду другому предприятию. Выручка от данной операции без учета НДС составила 35 000 руб.

На счетах бухгалтерского учета данная операция отражена следующими записями:

Дебет 51 Кредит 91, субсчет "Прочие доходы"
- 41 300 руб. (35 000 руб. + 35 000 руб. x 18%) - реализовано право на аренду производственного здания;

Дебет 91, субсчет "Прочие расходы", Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"
- 6300 руб. (35 000 руб. x 18%) - начислен НДС.

5.5. В каких случаях налоговая база увеличивается

По общему правилу, сформулированному в ст. 153 Налогового кодекса РФ, налоговая база определяется из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате товаров (работ, услуг), имущественных прав.

В свою очередь, ст. 162 Налогового кодекса содержит перечень операций, когда полученные денежные средства увеличивают налоговую базу у продавца товаров (работ, услуг), имущественных прав того налогового периода, в котором это произошло. Среди них суммы:

- полученные за реализованные товары (работы, услуги) в виде финансовой помощи на пополнение фондов специального назначения в счет увеличения доходов либо иначе связанных с оплатой реализованных товаров (работ, услуг);
- в виде процента (дисконта) по полученным в счет оплаты за реализованные товары (работы, услуги) облигациям и векселям, процента по товарному кредиту в части, превышающей размер процента, рассчитанного исходя из ставок рефинансирования Центрального банка РФ, действовавших в периодах, за которые производится расчет процента;
- полученных страховых выплат по договорам страхования риска неисполнения договорных обязательств контрагентом страхователя-кредитора, если страхуемые договорные обязательства предусматривают поставку страхователем товаров (работ, услуг), реализация которых признается объектом налогообложения в соответствии со ст. 146 Налогового кодекса РФ.

Перечисленные суммы включаются в налоговую базу только в том случае, если они связаны с реализацией товаров (работ, услуг). То есть между налогоплательщиком и его контрагентом должен быть заключен договор купли-продажи, поставки, оказания услуг, выполнения работ и т.п. Кроме того, товары должны быть переданы, работы выполнены, а услуги оказаны.

Добавим, что налог определяется по расчетной налоговой ставке 10/110 или 18/118 (п. 4 ст. 164 Налогового кодекса РФ).

5.5.1. Дисконтный доход

Если организация при продаже товаров (работ, услуг, имущественных прав) получила собственный вексель покупателя, то при расчете НДС есть свои особенности. Согласно пп. 3 п. 1 ст. 162 Налогового кодекса РФ налоговая база по НДС увеличивается на суммы дисконта или процентов по векселям. Налогом облагается та часть дисконта (процентов), которая превышает размер процента, рассчитанного исходя из ставки рефинансирования Центрального банка РФ. В расчет берется ставка, действовавшая в том периоде, когда вексель находился у продавца. НДС с облагаемой части дисконта определяют по расчетной ставке. То есть сначала его умножают на 18 процентов, а затем делят на 118 процентов. Так сказано в п. 4 ст. 164 Налогового кодекса РФ.

Таким образом, на основании вышесказанного проценты и дисконты по векселям облагаются НДС при наличии двух условий: вексель выдан в счет оплаты за реализованные товары (работы,

услуги), облагаемые НДС, и ставка процента (дисконта) по векселю превышает ставку рефинансирования Банка России. В настоящее время ставка рефинансирования установлена в размере 10,5% (Телеграмма Центрального Банка РФ от 26 января 2007 г. N 1788-У).

Добавим, что процентный доход по векселю (облигации) облагается НДС в случае, когда организация получает процентный вексель (облигацию) от своего покупателя в связи с поставкой ему облагаемых НДС товаров (работ, услуг). Если, скажем, вексель куплен у банка, то проценты по нему НДС не облагаются.

Пример. 5 марта 2007 г. организация отгрузила покупателю партию товаров на сумму 354 000 руб. (в том числе НДС - 54 000 руб.). В этот же день покупатель выписал организации акцептованный им вексель на сумму 370 000 руб. Срок погашения векселя - 20 июня 2007 г. В этот день покупатель расплатился за товары, перечислив на расчетный счет организации искомую сумму по векселю.

После того как на расчетный счет организации поступили деньги от покупателя, бухгалтер рассчитал со стоимости реализованной бумаги проценты исходя из ставки рефинансирования Центрального банка РФ, которая действовала в период с 5 марта по 20 июня 2007 г.:

354 000 руб. x (10,5% : 365 дн. x 47 дн.) = 4786,27 руб.

Разница между дисконтом и расчетным размером процентов равна 11 213,73 руб. (370 000 - 354 000 - 4786,27). С этой суммы бухгалтер организации должен начислить НДС:

11 213,73 руб. x 18% : 118% = 1710,57 руб.

Сумма НДС отражается по строке 160 разд. 3 декларации по НДС за июнь 2007 г. (форма декларации утверждена Приказом Минфина России от 7 ноября 2006 г. N 136н).

5.5.2. Страховки, связанные с риском неоплаты реализуемого товара

Если организация - поставщик товаров (работ, услуг) застраховала свой риск в части неоплаты (несвоевременной оплаты) покупателем отгруженных товаров (работ, услуг) и получила сумму страховки в связи с наступлением страхового случая, то с указанной суммы нужно заплатить НДС. При этом НДС исчисляется только в том случае, если отгруженные товары (оказанные услуги и выполненные работы) признаются объектом налогообложения по НДС.

5.5.3. Штрафы и неустойки за нарушение договорных обязательств

Чиновники настаивают, что в налоговую базу по НДС включают денежные суммы в виде процентов за неисполнение денежного обязательства по договору поставки товаров, полученные поставщиком на основании решения суда. Логика их проста: суммы санкций - это поступления, связанные с оплатой реализованных товаров (Письмо Минфина России от 21 октября 2004 г. N 03-04-11/177). Однако арбитражная практика в данном случае на стороне налогоплательщиков. В качестве примера можно привести Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 25 декабря 2003 г. N Ф04/6561-966/А67-2003. В деле судьи пришли к выводу, что штрафы за нарушение договорных обязательств на самом деле никак не связаны с расчетами за реализованные товары и на их стоимость не влияют.

Аналогичные выводы содержатся в Постановлениях ФАС Московского округа от 6 января 2004 г. по делу N КА-А40/10691-03, ФАС Дальневосточного округа от 2 апреля 2004 г. по делу N Ф03-А37/04-2/474, ФАС Восточно-Сибирского округа от 27 августа 2003 г. по делу N А33-89/03-С3н-Ф02-2684/03-С1, ФАС Уральского округа от 21 августа 2003 г. по делу N Ф09-2548/03-АК.

5.6. В какой момент начисляется НДС

Согласно ст. 167 Налогового кодекса РФ все организации и предприниматели должны определять налоговую базу по НДС на наиболее раннюю из двух дат в момент:

- отгрузки товаров (передачи работ, услуг и имущественных прав);
- поступления предоплаты.

По общему правилу момент отгрузки совпадает с моментом передачи права собственности на товар от продавца к покупателю. Однако в договоре может быть предусмотрен особый порядок перехода права собственности. В частности, покупатель может получить товар в собственность, когда полностью погасит свою задолженность перед продавцом или когда выполнит иные условия, прописанные в договоре.

Между тем, независимо от того, когда покупатель получает товар в собственность, продавец должен начислить НДС именно в момент отгрузки. Это вытекает из п. 4 ст. 166 Налогового кодекса РФ. Там сказано, что общая сумма НДС исчисляется по итогам каждого налогового периода

применительно ко всем операциям, признаваемым объектом налогообложения, момент определения налоговой базы которых, установленный ст. 167 Налогового кодекса РФ, относится к соответствующему налоговому периоду. С учетом всех изменений, увеличивающих или уменьшающих налоговую базу в соответствующем налоговом периоде. Иными словами, основанием для исчисления НДС является не переход права собственности, а момент отгрузки товара.

На дату отгрузки товаров (передачи работ, услуг и имущественных прав) делается проводка:

Дебет 90, субсчет "НДС" или 91 субсчет "Прочие расходы", Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

В случае если от покупателя поступила предоплата, НДС нужно начислить на дату ее получения проводкой:

Дебет 62 Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

Если организация получает предоплату, то налоговую базу определяют два раза: на дату получения предоплаты (аванса), а второй раз - на дату отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг). А сумма НДС, начисленная на дату получения аванса, принимается к вычету на дату отгрузки (п. 8 ст. 171, п. 6 ст. 172 Налогового кодекса РФ). Делается это проводкой:

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС", Кредит 62.

Глава 6. НАЛОГОВЫЙ ПЕРИОД, СТАВКИ И ПОРЯДОК РАСЧЕТА НАЛОГА

6.1. Налоговый период

С 1 января 2008 г. налоговый период по НДС для всех налогоплательщиков (в том числе и исполняющих обязанности налоговых агентов) устанавливается как квартал. Дело в том, что с указанной даты начинает действовать новая редакция ст. 163 Налогового кодекса РФ. Поправки были внесены еще Федеральным законом от 27 июля 2006 г. N 137-ФЗ.

Однако учтите, что декларацию за декабрь 2007 г. плательщики, отчитывающиеся по НДС ежемесячно, должны представить в налоговую инспекцию не позднее 21 января 2008 г. (20 число - выходной). По итогам I квартала 2008 г. - в срок не позднее 21-го апреля (20-е апреля 2008 г. воскресенье).

6.2. Ставки налога

Федеральным законом N 85-ФЗ расширен также перечень товаров, которые облагаются по ставке 10 процентов. Напомним: при продаже некоторых товаров и услуг, указанных в п. 2 ст. 164 Налогового кодекса РФ, применяется ставка 10 процентов. Среди них поименованы медицинские товары и лекарства. Медицинские товары отечественного и зарубежного производства, лекарственные средства, включая лекарственные субстанции, в том числе внутриаптечного изготовления, и изделия медицинского назначения. С 2008 г. льготная ставка НДС будет действовать и при реализации лекарственных средств, предназначенных для проведения клинических исследований.

Коды вышеперечисленных видов продукции определяются в соответствии с Общероссийским классификатором продукции, а также Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности Правительством Российской Федерации.

Ставка 10 процентов не распространяется на следующие товары:

- лекарственное сырье, вещества, не относящиеся к лекарственным субстанциям;
- средства энтерального питания (за исключением тех, которые в соответствии с пп. 1 п. 2 ст. 164 Налогового кодекса РФ облагаются налогом по ставке 10 процентов как продовольственные товары);
- лечебно-профилактическое питание (кроме детского и диабетического питания, заменителя женского молока, продуктов прикорма для детей, облагаемых по ставке 10 процентов на основании пп. 1 п. 2 ст. 164 Налогового кодекса РФ как продовольственные товары);
- биологически активные добавки к пище;
- парафармацевтическая продукция, в том числе зубная лечебно-профилактическая паста, зубные щетки, синтетические волокна для зубных щеток, зубочисток, ершиков, зубных нитей (флоссов), полоскания для полости рта, лак для покрытия зубов, красящие таблетки для окрашивания зубного налета, шампуни, кремы и другие парфюмерно-косметические средства для ухода за кожей лица, тела, рук, ног, волосами, ногтями, декоративная косметика, дезодоранты;
- другие виды витаминизированной и лечебно-профилактической продукции пищевой, мясной, молочной, рыбной и мукомольно-крупяной промышленности (за исключением той продукции, которая в соответствии с пп. 1 п. 2 ст. 164 Налогового кодекса РФ облагается налогом по ставке 10% как продовольственные товары);

- профилактические дезинфекционные препараты для санитарной обработки помещений, применения в быту, репелленты;

- изделия ветеринарного назначения.

6.3. Подтверждение ставки 0 процентов при выполнении работ (оказании услуг)

Согласно пп. 2 п. 1 ст. 164 Налогового кодекса РФ НДС по ставке в размере 0 процентов облагаются работы и услуги, которые непосредственно связаны с производством и реализацией экспортных товаров, а также товаров, помещенных под таможенный режим свободной таможенной зоны.

Кроме того, ставка 0 процентов распространяется на работы (услуги) по перевозке или транспортировке товаров, вывозимых за пределы территории Российской Федерации и ввозимых на нее, оказываемые российскими организациями или индивидуальными предпринимателями (за исключением российских перевозчиков на железнодорожном транспорте).

В действующей редакции Налогового кодекса РФ в отношении перечисленных выше работ и услуг действует общий порядок подтверждения права на применение ставки НДС 0 процентов. А именно: перевозчики должны представить в налоговую инспекцию документы, предусмотренные п. 4 ст. 165 Налогового кодекса РФ, в том числе декларацию с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающие вывоз товаров за пределы территории Российской Федерации. Однако на практике перевозчики, оказывающие услуги, декларацию не составляют.

Так вот, вносимые поправки решают эту проблему. Дело в том, что Федеральный закон N 85-ФЗ дополнил п. 9 ст. 165 Налогового кодекса РФ двумя новыми подпунктами.

Пункт 4 определяет, что организации, которые не подают в налоговую инспекцию ГТД для подтверждения налоговой ставки 0 процентов, должны собрать следующий пакет документов:

- контракт на выполнение работ (оказание услуг);

- выписки банка, подтверждающие поступление выручки на счет организации;

- копии транспортных, товаросопроводительных и других документов, которые подтверждают вывоз товаров за пределы Российской Федерации.

Указанные документы надо собрать не позднее 180 календарных дней считая с даты отметки, подтверждающей вывоз товаров с территории Российской Федерации (ввоз товаров на территорию Российской Федерации), проставленной пограничными таможенными органами на перевозочных документах.

А если организация не уложится в установленный срок, то должна будет в соответствии с п. 9 ст. 167 Налогового кодекса РФ начислить НДС по ставке 18 процентов на дату отгрузки товаров. Если впоследствии все необходимые документы для подтверждения налоговой ставки 0 процентов будут собраны и представлены налоговикам, то уплаченные суммы налога будут возвращены в порядке, установленном ст. 176 Налогового кодекса РФ.

Обратите внимание: указанные поправки распространяются на отношения, возникшие с 1 января 2007 г. Об этом сказано в п. 2 ст. 3 Федерального закона N 85-ФЗ.

Еще одни изменения в ст. 164 Налогового кодекса РФ внесены Федеральным законом от 4 ноября 2007 г. N 255-ФЗ. Согласно поправкам уточнено, что ставка 0 процентов по НДС применяется при выполнении работ (оказании услуг) в сфере космической деятельности:

- с использованием техники, находящейся непосредственно в космическом пространстве, в том числе управляемой с поверхности или из атмосферы Земли;

- по исследованию космического пространства, по наблюдению за объектами и явлениями в космическом пространстве, в том числе с поверхности или из атмосферы Земли;

- подготовительные или вспомогательные (сопутствующие) наземные работы (услуги), которые технологически обусловлены и неразрывно связаны с работами (услугами), перечисленными выше.

Кроме того, ставка 0 процентов также применяется и при реализации космической техники, космических объектов, объектов космической инфраструктуры, подлежащих обязательной сертификации в соответствии с законодательством Российской Федерации. Более того, указанный сертификат входит теперь в перечень документов, которые необходимо предоставлять, чтобы подтвердить нулевую ставку (пп. 4 п. 7 ст. 165 Налогового кодекса РФ).

6.4. Порядок исчисления НДС

Статья 166 Налогового кодекса РФ определяет: сумма НДС определяется как произведение налоговой базы и ставки налога. Если компания или предприниматель реализуют товары (работы, услуги), которые облагаются по разным ставкам, то такие операции следует учитывать отдельно. То есть налоговая база в этом случае определяется отдельно по каждому виду операций.

Умножив ее на соответствующую ставку налога и затем сложив полученные результаты, можно определить общая сумма налога.

Добавим, что по итогам каждого налогового периода исчисляется общая сумма НДС. То есть в данном случае учитываются те операции, которые предусмотрены пп. 1 - 3 п. 1 ст. 146 Налогового кодекса РФ и момент определения налоговой базы по которым пришелся на соответствующий налоговый период.

Напомним, что объектом налогообложения по НДС в соответствии со ст. 146 Налогового кодекса РФ являются:

- реализация товаров (работ, услуг) и имущественных прав;
- передача товаров (выполнения работ, оказания услуг) для собственных нужд;
- выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления.

Указанная сумма корректируется на суммы, которые увеличивают или уменьшают налоговую базу в данном налоговом периоде.

Добавим, что НДС налогоплательщики рассчитывают самостоятельно. Однако есть случаи, когда это делают налоговики. Пункт 7 ст. 166 Налогового кодекса РФ наделяет чиновников правом самостоятельно исчислить НДС расчетным путем на основании данных по аналогичным налогоплательщикам. Правда, сделать это можно, если в компании не ведется бухгалтерский учет или учет объектов налогообложения.

Как видите, налоговое законодательство предусматривает только один вариант, когда расчетный метод может быть применен. Скажем, если документы утеряны или не представляются, воспользоваться правом, предусмотренным ст. 166 Налогового кодекса РФ, чиновники не могут (см., например, Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 2 июня 2006 г. N А19-16190/05-5-Ф02-2599/06-С1 по делу N А19-16190/05-5).

Кроме того, нормы Налогового кодекса РФ не расшифровывают, каким же образом выбирать так называемых аналогичных налогоплательщиков. И это вызывает массу споров. В качестве примера можно привести Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 9 июня 2005 г. N Ф04-3578/2005(11868-А75-27). Судьи тут пришли к выводу, что определение суммы налога расчетным путем на основании данных о самом налогоплательщике неправомерно. А коллеги из ФАС Дальневосточного округа, наоборот, указали на возможность рассчитать налог на основании сведений, содержащихся в декларациях по НДС за текущий год, и данных бухгалтерской отчетности самого налогоплательщика (Постановление от 20 июня 2003 г. по делу N Ф03-А37/03-2/1249).

Глава 7. НАЛОГОВЫЕ ВЫЧЕТЫ

Налоговые вычеты - это уменьшение НДС, начисленного к уплате в бюджет, на величину "входного" налога.

Чтобы принять НДС, предъявленный поставщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав к вычету, нужно выполнить три условия:

1. Товары (работы, услуги), имущественные права приобретены для операций, облагаемых НДС.
2. Товары (работы, услуги), имущественные права оприходованы (приняты к учету).
3. Есть правильно оформленная счет-фактура поставщика.

Если все эти условия выполнены, то организация или предприниматель вправе принять НДС к вычету. Проще говоря, уменьшить на его сумму налог с реализации.

Добавим, что до недавнего момента, прежде чем принять НДС к вычету, его нужно было заплатить в бюджет.

Есть случаи, когда для того, чтобы принять НДС к вычету, оплата налога поставщику все же обязательна. Это условие действует, когда:

- речь идет о ввозе товаров на таможенную территорию РФ;
- покупатель выступает налоговым агентом;
- товар возвращают продавцу (в том числе в течение действия гарантийного срока);
- имеет место отказ от купленных товаров или выполненных работ;
- возвращают оплату, частичную оплату в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) в случае изменения условий либо расторжения соответствующего договора;
- в расчетах за приобретенные товары (работы, услуги) используют собственное имущество (в том числе векселя третьего лица);
- выполняют строительно-монтажные работы для собственного потребления;
- речь идет об уплате сумм налога по командировкам и представительским расходам, а также правопреемником реорганизованной организации.

В этом случае покупателю необходимо регистрировать полученные счета-фактуры в книге покупок по мере принятия на учет приобретаемых товаров (работ, услуг) после фактической оплаты сумм НДС продавцу.

Добавим, что законодательство о налогах и сборах не ставит применение налоговых вычетов в зависимость от наличия или отсутствия реализации товаров (работ, услуг) в этом налоговом периоде. К такому выводу не раз приходили и суды. В качестве примера можно привести Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 5 декабря 2006 г. N А79-6345/2006.

7.1. Вычет НДС налоговыми агентами

Согласно п. 1 ст. 161 Налогового кодекса РФ при приобретении на территории Российской Федерации товаров (работ, услуг) у иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах, покупатели этих товаров (работ, услуг) признаются налоговыми агентами.

Иностранные лица, у которых есть на территории России постоянные представительства, самостоятельно уплачивают налоги в бюджет. Дело в том, что согласно ст. 144 Налогового кодекса РФ иностранные организации в случае осуществления деятельности обязаны встать на учет по месту нахождения иностранных представительств. При этом им присваивается ИНН и КПП и выдается свидетельство установленного образца по форме 2401ИМД (см. Приказ МНС России от 7 апреля 2000 N АП-3-06/124). Так вот при покупке товаров (работ, услуг) у таких представительств обязанностей налогового агента у вас как у покупателя не возникает.

Налоговая база при таких операциях определяется как сумма дохода от реализации товаров, работ, услуг с учетом налога. Причем определяется она отдельно по каждой сделке с иностранным лицом. Дело в том, что иначе организации или предпринимателю не удастся правильно заполнить декларацию по НДС.

Сумму НДС с доходов иностранного лица определяют расчетным методом, используя ставки 18/118 или 10/110 (п. 4 ст. 164 Налогового кодекса РФ).

Налоговые агенты должны уплачивать НДС по месту своего нахождения (п. 3 ст. 174 Налогового кодекса РФ). При этом место нахождения для организаций и индивидуальных предпринимателей согласно ст. 11 Налогового кодекса РФ определено как место государственной регистрации.

Налог должен перечисляться одновременно с перечислением денежных средств иностранному поставщику с последующим представлением декларации. При этом налоговые агенты обязаны представить в налоговые органы по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

В декларации заполняют титульный лист и разд. 2 "Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по данным налогового агента". Добавим, что разд. 2 оформляется по каждому иностранному лицу (см. п. 23 Порядка заполнения налоговой декларации, утвержденного Приказом Минфина России от 7 ноября 2006 г. N 136н).

Если иностранец оказал какие-то услуги или выполнил какие-то работы, то НДС нужно перечислить в бюджет одновременно с выплатой (перечислением) денежных средств иностранному лицу. То есть в обслуживающий банк нужно подать два платежных поручения - одно на сумму вознаграждения, другое на сумму НДС.

Теперь о вычетах. Суммы НДС, удержанные и уплаченные в бюджет, можно принять к вычету (п. 3 ст. 171 Налогового кодекса РФ). Правда, для этого нужно выполнить все условия. До недавнего времени, если у иностранцев товары купили "спецрежимники" или лица, пользующиеся освобождением по НДС в соответствии со ст. 145, удержанный НДС к вычету они принять не могли. Даже несмотря на то, что НДС как налоговые агенты они должны платить в бюджет.

Поправки устраняют эту несправедливость. Так, Федеральный закон N 85-ФЗ дополнил п. 5 ст. 171 Налогового кодекса РФ следующей нормой: "Положения настоящего пункта распространяются на покупателей-налогоплательщиков, исполняющих обязанности налогового агента в соответствии с пунктом 2 статьи 161 настоящего кодекса". То есть налоговые агенты, не являющиеся плательщиками НДС либо освобожденные от его уплаты, могут с 2008 г. принять налог к вычету на общих основаниях. Правда, после уплаты НДС в бюджет.

7.2. Порядок включения "входного" налога в расходы

Еще одно изменение внесено в ст. 170 Налогового кодекса РФ. Согласно новому п. 7 организации, которые не являются налогоплательщиками либо освобождены от такой обязанности, а также индивидуальные предприниматели вправе включать в расходы суммы налога, которые были исчислены и уплачены ими в бюджет при исполнении обязанностей налогового агента в соответствии с п. 2 ст. 161 Налогового кодекса РФ. Сделать это можно в случаях возврата товаров продавцу (в том числе в течение действия гарантийного срока), отказа

от них, изменения условий либо расторжения соответствующих договоров и возврата сумм авансовых платежей.

7.3. Вычет НДС при расчетах собственным имуществом

Пожалуй, самое важное изменение, внесенное Федеральным законом N 255-ФЗ, касается вычета НДС по товарообменным операциям, при взаимозачетах и расчетах с использованием ценных бумаг. Напомним: п. 4 ст. 168 Налогового кодекса РФ требует от покупателя при неденежных формах расчетов уплачивать предъявленную продавцом сумму НДС отдельным платежным поручением.

Так вот, согласно поправкам, при использовании налогоплательщиками в расчетах собственного имущества вычету подлежат фактически уплаченные суммы НДС в случаях и в порядке, предусмотренных п. 4 ст. 168 Налогового кодекса РФ. То есть теперь право на вычет НДС при расчетах собственным имуществом возникает только после перечисления суммы налога отдельным платежным поручением.

Кроме того, в старой редакции п. 2 ст. 172 Налогового кодекса РФ говорилось, что при использовании в расчетах собственного имущества сумма НДС, которую можно принять к вычету, определяется исходя из балансовой стоимости переданного в счет оплаты имущества. А в платежном поручении на перечисление налога сумма НДС указывается исходя из цены приобретаемых товаров (работ, услуг). То есть на практике возможна ситуация, когда сумма налога, принимаемая к вычету, и та, которая указана в платежке, не совпадают. Поправки устраняют эту недоработку законодателей: вычету подлежит тот НДС, что перечисляется отдельным платежным поручением.

Указанные нововведения вступают в силу по истечении одного месяца со дня официального опубликования Федерального закона N 255-ФЗ (опубликован в "Российской газете" 9 ноября 2007 г.), но не ранее 1-го числа очередного налогового периода. То есть с 1 января 2008 г.

7.4. Возмещение НДС

Согласно ст. 176 Налогового кодекса РФ, после того как организация подала в налоговую инспекцию декларацию, в которой заявила возмещение НДС, проводится камеральная проверка. Причем в данном случае надо руководствоваться ст. 88 Налогового кодекса РФ. То есть тут действует общий порядок: камеральная проверка декларации не может превышать трех месяцев считая со дня подачи ее налогоплательщиком. Напомним, что согласно п. 5 ст. 174 Налогового кодекса РФ организация обязана подать декларацию не позднее 20-го числа месяца, следующего за налоговым периодом, в котором был уплачен налог, заявленный к возмещению.

По окончании проверки в течение семи дней налоговики обязаны принять решение о возмещении НДС, если при проведении камеральной налоговой проверки не были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах.

Если налоговики в ходе проверки придут к выводу, что фирма совершила налоговое правонарушение, то они составляют акт проверки в порядке, предусмотренном ст. 100 Налогового кодекса РФ. Эта норма появилась и в ст. 88 Налогового кодекса РФ. А здесь законодатели ее просто продублировали.

Акт и другие материалы камеральной проверки, а также представленные по нему возражения рассматривает руководитель налоговой инспекции, которая проводила проверку. Заметьте, в ст. 176 прямо указано, что решение выносится по правилам ст. 101 Налогового кодекса РФ. Сколько же дней отводится на это? Десять. Отсчет начинается с того момента, как истекут две недели, в течение которых налогоплательщик может подать в налоговую инспекцию свои возражения.

В этот срок руководитель инспекции выносит решение о привлечении к ответственности за нарушение налогового правонарушения или об отказе в привлечении к ответственности. Одновременно принимают решение и о возмещении НДС (полностью или частично) или решение об отказе в возмещении.

С 1 января 2008 г. налоговики будут обязаны сообщить налогоплательщику об отказе (так же, как и о возмещении) в течение пяти дней со дня принятия соответствующего решения. При этом в п. 9 ст. 176 Кодекса четко оговаривается процедура сообщения: "Указанное сообщение может быть передано руководителю организации, индивидуальному предпринимателю, их представителям лично под расписку или иными способами, подтверждающими факт и дату его получения".

Добавим еще, что с 1 января 2008 г. сдавать электронную отчетность в обязательном порядке должны будут фирмы, среднесписочная численность которых на 1 января 2008 г. составляет 100 человек.

7.5. В каких случаях НДС включается в затраты

Итак, суммы "входного" НДС, предъявленные поставщиками товаров (работ, услуг), имущественных прав или уплаченные при ввозе товаров на территорию РФ, подлежат вычету. То есть суммы налога не учитываются в составе расходов при исчислении налога на прибыль (налога на доходы физических лиц - для индивидуальных предпринимателей) (п. 1 ст. 170 Налогового кодекса РФ).

Однако из этого правила есть исключения. Они предусмотрены п. п. 2 и 5 ст. 170 Налогового кодекса РФ.

В п. 2 ст. 170 Налогового кодекса РФ перечислены ситуации, когда "входной" НДС включается в стоимость товаров (работ, услуг) и затем в составе этой стоимости списывается в составе материальных расходов или прочих затрат, в том числе через амортизацию. Что же это за случаи?

1. Товары (работы, услуги) приобретены для использования в операциях, не облагаемых НДС.

2. Товары (работы, услуги) используются для операций, местом реализации которых не признается территория Российской Федерации.

3. Организация или предприниматель не являются плательщиками НДС. То есть применяют специальные налоговые режимы: упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, переведены на ЕНВД и ЕСХН либо освобождены от исполнения обязанностей налогоплательщика по ст. 145 Налогового кодекса РФ.

4. Товары (работы, услуги), имущественные права используются для операций, которые не признаются реализацией в соответствии с п. 2 ст. 146 Налогового кодекса РФ, если иное не установлено гл. 21 Налогового кодекса РФ.

Что касается банков, страховых организаций, негосударственных пенсионных фондов, то они могут сразу списать "входной" НДС на затраты как самостоятельный вид прочих расходов, связанных с производством и реализацией. Об этом сказано в п. 5 ст. 170 Налогового кодекса РФ. Добавим, что указанные организации вправе самостоятельно выбрать, списывать ли им НДС на расходы или принимать его к вычету в порядке, предусмотренном ст. ст. 171, 172 Налогового кодекса РФ. Правда, в последнем случае им придется и начислять налог при реализации услуг. Выбранный способ эти организации должны закрепить в своей учетной политике для целей налогообложения и применять его в отношении всех совершаемых операций.

7.6. Спорные ситуации при применении налоговых вычетов

7.6.1. Поставщик товаров (работ, услуг) отсутствует по месту "прописки"

Достаточно часто причиной отказа в вычете НДС у покупателя является заявление инспекторов о том, что контрагент отсутствует по адресу, указанному в счете-фактуре, или, скажем, не представляет отчетность в фискальные органы, или его нет в ЕГРЮЛ или ЕГРИП, или, дескать, налог не перечислен поставщиком в бюджет. Во всех указанных случаях доводы чиновников несостоятельны. Дело в том, что Налоговый кодекс не ставит право на вычет в зависимость от того, уплачен налог поставщиком в бюджет или нет. То же можно сказать и о местонахождении контрагентов, наличии их в реестрах и сдаче ими отчетности. Подтверждает правоту такого подхода и арбитражная практика.

Скажем, ФАС Восточно-Сибирского округа в Постановлении от 3 мая 2006 г. N А19-27879/05-11-Ф02-1916/06-С1 по делу N А19-27879/05-11 пришел к выводу, что, если поставщик не представляет в налоговую инспекцию отчетность и не перечисляет НДС в бюджет, это не повод лишать покупателя вычета налога. Причем к такому выводу суды приходили практически во всех федеральных арбитражных округах.

По поводу отказа в вычете НДС покупателю при отсутствии данных о поставщике в ЕГРЮЛ или ЕГРИП также есть судебная практика. Правда, довольно противоречивая. Суды, в большинстве случаев признавая, что покупатель не может быть ответственным за действия или бездействие поставщика, тем не менее подчеркивают, что счет-фактура, на основании которого производится зачет НДС, должен содержать достоверные сведения. Следовательно, если поставщик не зарегистрирован в реестре юрлиц, то и счета-фактуры, выписанные от его имени, не могут быть документами, на основании которых можно получить вычет НДС. К такому выводу, скажем, приходили суды в Постановлениях ФАС Уральского округа от 15 ноября 2006 г. N Ф09-5595/06-С2 по делу N А47-582/06, ФАС Поволжского округа от 25 октября 2006 г. по делу N А12-15344/05-С36, ФАС Северо-Западного округа от 6 декабря 2006 г. по делу N А66-945/2006 и т.д.

Некоторые суды налогоплательщиков поддерживают. В качестве примера можно привести Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 11 декабря 2006 г. N Ф04-8106/2006(29045-

А27-41) по делу N А27-7562/2006-5, ФАС Восточно-Сибирского округа от 22 февраля 2006 г. N А19-24391/05-11-Ф02-515/06-С1 по делу N А19-24391/05-11, ФАС Западно-Сибирского округа от 13 июня 2006 г. N Ф04-3435/2006(23409-А27-34) по делу N А27-457/06-6.

7.6.2. Вычет при отсутствии реализации

Спор по поводу того, можно ли возместить НДС, если в отчетном периоде у организации не было выручки от реализации продукции (работ, услуг), ведется давно. Чиновники, понятное дело, настаивают на том, что в данном случае ни о каком возмещении речи быть не может (в качестве примера можно привести Письмо Минфина России от 21 декабря 2004 г. N 03-04-11/228). Логика чиновников такова.

В п. 2 ст. 173 Налогового кодекса РФ сказано: "Если сумма налоговых вычетов в каком-либо налоговом периоде превышает общую сумму налога, исчисленную в соответствии со статьей 166 настоящего Кодекса, положительная разница между суммой налоговых вычетов и суммой налога, исчисленной по операциям, признаваемым объектом налогообложения... подлежит возмещению налогоплательщику...". Если у фирмы в отчетном периоде не было реализации, то налоговая база равна нулю. То есть получается, что вычитать не из чего. А раз так, то нет и права на вычет в этом периоде.

При этом налоговики отмечают, что принять к вычету НДС, уплаченный поставщикам и подрядчикам, можно будет в следующих налоговых периодах, как только у фирмы будет реализация.

Между тем суды чиновников не поддерживают. В качестве примера можно привести Постановление Президиума ВАС РФ от 3 мая 2006 г. N 14996/05 по делу N А06-2102у-4/04нр. Суд указал, что реализация товаров (работ, услуг) по конкретным операциям в том же налоговом периоде не является в силу закона условием применения налоговых вычетов.

Действительно, в п. 4 ст. 166 Налогового кодекса РФ говорится, что общая сумма НДС исчисляется по итогам каждого налогового периода. А п. п. 1 и 2 ст. 171 Кодекса устанавливают, что организация вправе уменьшить общую сумму налога на установленные налоговые вычеты. А по итогам каждого налогового периода фирмы обязаны подавать декларацию по НДС. Следовательно, определять, сколько причитается к уплате в бюджет, нужно независимо от того, была реализация в том периоде, за который подают декларацию, или нет. И если сумма налоговых вычетов превысила размер начисленного НДС, то разницу нужно возместить организации (п. п. 1, 3 ст. 176 Налогового кодекса РФ). То есть фирма имеет полное право требовать от налоговиков вернуть деньги на расчетный счет или зачесть их в счет уплаты по другим федеральным налогам.

7.6.3. НДС предъявлен лицом, которое не является налогоплательщиком

Есть категории лиц, которые НДС не платят. В частности, это компании и предприниматели, которые пользуются освобождением по ст. 145 Налогового кодекса РФ или применяют спецрежимы. Согласно п. 5 ст. 173 Налогового кодекса РФ, если лица, не являющиеся плательщиками налога, все-таки выставляют счет-фактуру с НДС, они обязаны заплатить его в бюджет. Возникает вопрос, могут ли тогда их покупатели принять этот налог к вычету. Чиновники отвечают на этот вопрос отрицательно (Письмо ФНС России от 17 мая 2005 г. N ММ-6-03/404@). Дескать, счет-фактура неплательщика с выделенной суммой налога не может служить основанием для вычета. Причем налоговиков не смущает тот факт, что НДС в бюджет попадает.

Судьи в данном случае на стороне налогоплательщиков. И опять же арбитры ссылаются на нормы Налогового кодекса РФ: закон не предусматривает возможности отказа в вычете НДС, если продавец не является налогоплательщиком. К такому выводу пришел ФАС Восточно-Сибирского округа в Постановлении от 9 ноября 2006 г. N А19-15156/06-52-Ф02-5920/06-С1 по делу N А19-15156/06-52. Согласны с коллегами и судьи других округов. См., например, Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 27 декабря 2006 г. N Ф04-8538/2006(29578-А02-42) по делу N А02-395/06, ФАС Поволжского округа от 19 апреля 2006 г. по делу N А55-21067/05-34, ФАС Уральского округа от 2 августа 2006 г. N Ф09-2793/06-С7 по делу N А47-12835/04.

Теперь к более конкретным ситуациям.

Так, ФАС Волго-Вятского округа в Постановлении от 28 декабря 2006 г. по делу N А82-15226/2005-99 пришел к выводу, что налогоплательщик обоснованно принял к вычету НДС, выделенный в счете-фактуре отделом вневедомственной охраны. При этом тот факт, что оказание охранных услуг по НДС льготируется, а значит, отдел не должен был выделять НДС в счетах-фактурах, по мнению судей, на вычет у покупателя влиять не должен.

В Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 4 декабря 2006 г. N А42-8562/2005 суд согласился с тем, что вычет НДС был произведен правомерно. Даже при условии, что счет-

фактура был выставлен за услуги по ремонту морских судов в период стоянки в портах (согласно пп. 23 п. 2 ст. 149 Налогового кодекса РФ реализация подобных услуг на территории Российской Федерации НДС не облагается).

7.6.4. Вычет НДС при условии отсутствия у поставщика необходимых лицензий

Нередко чиновники отказывают в вычете на том основании, что у поставщика отсутствует лицензия на тот или иной вид деятельности. По логике фискалов, раз для ведения бизнеса нужна лицензия, то ее отсутствие делает деятельность незаконной. А значит, и получить вычет по счету-фактуре, выписанному таким контрагентом, нельзя.

Суды опровергают такие утверждения. В качестве примера можно привести Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 18 июля 2006 г. N А19-43897/05-15-Ф02-3524/06-С1 по делу N А19-43897/05-15. Здесь судьи вынесли такой вердикт: "Отсутствие у контрагента налогоплательщика лицензии на осуществление перевозки товара автомобильным транспортом, а также лицензионных карточек не является обстоятельством, с которым законодатель связывает право налогоплательщика на применение вычетов по налогу на добавленную стоимость, уплаченному поставщику".

Аналогично решили в пользу налогоплательщиков подобные споры и суды ФАС Дальневосточного округа в Постановлениях от 25 января 2006 г. по делу N Ф03-А37/05-2/4562, ФАС Северо-Западного округа от 9 марта 2006 г. по делу N А56-20618/2005.

7.6.5. Споры по поводу момента вычета НДС

НДС можно поставить к вычету, как только будут выполнены для этого все условия. При этом воспользоваться своим правом можно и позже того момента, когда оно возникло.

Это признают суды на самом высоком уровне. Представляется интересным Постановление Президиума ВАС РФ от 31 января 2006 г. N 10807/05 по делу N А40-40577/04-98-426.

Ни из Налогового кодекса, ни из нормативных актов, регламентирующих порядок заполнения деклараций, не вытекает, что компания обязана предъявлять к вычету НДС. Поэтому организация может применить право на вычет и позже, в другом налоговом периоде.

Аналогичные выводы делают и федеральные арбитражные суды округов. См., например, Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 27 апреля 2006 г. N Ф04-1484/2006(21849-А45-7), от 20 декабря 2005 г. N Ф04-9147/2005(17932-А27-27), от 12 декабря 2005 г. N Ф04-6013/2005(16701-А27-14), от 21 ноября 2005 г. N Ф04-8309/2005(17052-А46-34) и Постановление ФАС Центрального округа от 11 мая 2006 г. N А09-13386/05-22.

Справедливости ради стоит отметить, что есть и противоположная арбитражная практика. Так, ФАС Восточно-Сибирского, Московского и Северо-Кавказского округов указывают на недопустимость применения вычета в последующих периодах. По мнению судей, плательщик, своевременно не применивший вычет, должен будет подать уточненную декларацию за тот период, в котором возникло право на вычет. В качестве примеров стоит упомянуть такие дела: Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 3 мая 2006 г. N А19-16571/05-24-Ф02-1924/06-С1 и от 29 декабря 2005 г. N А19-19821/03-45-Ф02-6576/05-С1, Московского округа от 6 марта 2006 г. N КА-А40/1166-06 и Северо-Кавказского округа от 13 марта 2006 г. N Ф08-706/2006-313А.

Еще одна проблема связана с моментом вычета налога, если в счет-фактуру вносились изменения. Чиновники настаивают, что вычет следует производить в периоде, когда исправляли счета-фактуры (см., например, Письма ФНС России от 19 октября 2005 г. N ММ-6-03/886@, Минфина России от 21 марта 2006 г. N 03-04-09/05). Следовательно, придется представлять и уточненную декларацию за тот налоговый период, в котором исправленный счет-фактура был зарегистрирован в книге покупок. Надо сказать, что согласны с таким подходом и некоторые суды (см. Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 2 мая 2006 г. N А74-3299/05-Ф02-1838/06-С1 по делу N А74-3299/05, ФАС Дальневосточного округа от 1 июня 2006 г., 25 мая 2006 г. N Ф03-А04/06-2/1434 по делу N А04-9592/05-1/1147).

Другие суды приходили к выводу, что право на вычет появляется в период совершения хозяйственной операции. Так, ФАС Северо-Западного округа в Постановлении от 17 ноября 2006 г. по делу N А56-29170/2005 не согласился с чиновниками и пришел к выводу, что утверждение, согласно которому НДС по исправленным счетам-фактурам может быть предъявлен к вычету только в период исправления ошибки, не соответствует нормам ст. 54 Налогового кодекса РФ. Согласились с коллегами и представители ФАС Волго-Вятского округа в Постановлении от 16 января 2006 г. N А79-3814/2005.

7.6.6. Отсутствуют первичные документы или они составлены с ошибками

Одним из условий, которое нужно выполнить, чтобы принять НДС к вычету, является факт оприходования товаров или принятия к учету работ, услуг, имущественных прав. Тут возникает вопрос: а если такие бумаги отсутствуют, может ли налогоплательщик рассчитывать на вычет налога?

Все зависит от того, как оформлены документы по сделке. Скажем, товарно-транспортная накладная может не оформляться, если заключен договор купли-продажи и поставки, местом исполнения которых (местом передачи товара) является место нахождения покупателя, и последний не участвует в отношениях по перевозке груза. В этом случае для оприходования приобретенного товара достаточно иметь только товарную накладную. Так как эти документы присутствовали, то отказать в вычете на том основании, что факт оприходования не подтвержден, налоговики были не вправе. К такому выводу пришел ФАС Восточно-Сибирского округа в Постановлении от 13 июня 2006 г. N А19-21136/05-52-Ф02-2736/06-С1 по делу N А19-21136/05-52.

Надо сказать, что это не единичное решение. К подобным выводам судьи приходили и раньше. См., например, Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 21 декабря 2006 г. N А19-14636/06-18-Ф02-6983/06-С1 по делу N А19-14636/06-18, ФАС Западно-Сибирского округа от 14 ноября 2006 г. N Ф04-7566/2006(28403-А45-3) по делу N А45-8675/06-12/336, ФАС Московского округа от 19 октября 2006 г. N КА-А40/10202-06 по делу N А40-22554/06-129, ФАС Северо-Западного округа от 18.01.2007 по делу N А56-17625/2006.

Глава 8. ВОССТАНОВЛЕНИЕ НДС

Пункт 3 ст. 170 Налогового кодекса РФ гласит, что суммы НДС, принятые к вычету по товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, подлежат восстановлению в следующих случаях.

8.1. Передача имущества в уставный капитал

При передаче имущества, нематериальных активов и имущественных прав в качестве вклада в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ или паевых взносов в паевые фонды кооперативов нужно восстановить НДС.

При этом по основным средствам и нематериальным активам восстанавливать следует суммы налога в размере, пропорциональном их остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки. Восстановленный НДС вправе принять к вычету принимающая организация. Сумма восстановленного налога указывается в документах, которыми оформляется передача указанных имущества, нематериальных активов и имущественных прав.

Добавим, что в случаях, установленных п. 3 ст. 170 Налогового кодекса РФ (то есть в том числе и при передаче в уставный капитал), передающая сторона должна зарегистрировать в книге продаж тот счет-фактуру, на основании которого НДС ранее был принят к вычету. Счет-фактура регистрируется на сумму восстановленного НДС (п. 16 Правил). При этом вносить изменения в книгу покупок не нужно (Письмо Минфина России от 16 ноября 2006 г. N 03-04-09/22).

Однако получающая сторона должна зарегистрировать в книге покупок документы, на основании которых производится передача имущества (имущественного права), и хранить их (либо их копии) в журнале учета полученных счетов-фактур. Регистрация этих документов в книге покупок производится в момент возникновения права на налоговый вычет (п. п. 5, 8 Правил).

Пример. ООО "Альфа" является одним из учредителей ООО "Сигма". В качестве вклада в уставный капитал новой фирмы ООО "Альфа" внесло основное средство. Его балансовая стоимость составляет 800 000 руб. А сумма начисленной к моменту передачи в уставный капитал амортизации - 200 000 руб. Денежная оценка вклада составила 900 000 руб.

На счетах бухгалтерского учета ООО "Альфа" сделаны следующие записи:

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

- 800 000 руб. - списана первоначальная стоимость основного средства;

Дебет 02 Кредит 01, субсчет "Выбытие основных средств"

- 200 000 руб. - списана начисленная амортизация;

Дебет 76 Кредит 01, субсчет "Выбытие основных средств"

- 600 000 руб. (800 000 - 200 000) - списана остаточная стоимость основного средства;

Дебет 58 Кредит 76

- 900 000 руб. - отражен вклад в уставный капитал;

Дебет 76 Кредит 91, субсчет "Прочие доходы"

- 300 000 руб. (900 000 - 600 000) - отражено превышение договорной стоимости имущества над его остаточной стоимостью;

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

- 108 000 руб. (600 000 руб. x 18%) - восстановлен НДС по основному средству, переданному в уставный капитал.

На счетах бухгалтерского учета ООО "Сигма" сделаны следующие записи:

Дебет 75 Кредит 80

- 900 000 руб. - отражена задолженность ООО "Альфа" по вкладу в уставный капитал;

Дебет 08 Кредит 75

- 792 000 руб. (900 000 - 108 000) - отражено основное средство по стоимости, согласованной учредителями, за вычетом НДС, который принимается к вычету;

Дебет 01 Кредит 08

- 792 000 руб. - принято к учету основное средство;

Дебет 19 Кредит 75

- 108 000 руб. - отражен НДС, восстановленный учредителем;

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

- 108 000 руб. - принят к вычету НДС, восстановленный учредителем.

8.2. Использование товаров (работ, услуг) в операциях, которые не облагаются НДС

При использовании товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, и имущественных прав в операциях, которые не облагаются НДС, налог также подлежит восстановлению.

Исключение составляет только передача имущества и имущественных прав правопреемникам при реорганизации юридических лиц. Восстановить надо ту сумму НДС, которая ранее была принята к вычету. Однако в отношении основных средств и нематериальных активов восстанавливается налог, пропорциональный их остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки. Восстановленный НДС учитывается в составе прочих расходов, которые уменьшают доход при расчете налога на прибыль. Налог восстанавливают в том налоговом периоде, в котором товары (работы, услуги) и имущественные права были переданы или начинают использоваться налогоплательщиком для осуществления операций, не облагаемых НДС.

Пример. Организация с 1 января 2007 г. начала производить продукцию, которая не облагается НДС. По состоянию на 1 января 2007 г. остаточная стоимость основных средств организации составляет 4 500 000 руб. А стоимость материалов на складе - 200 000 руб. При приобретении этих ценностей НДС по ставке 18 процентов был принят к вычету.

В январе 2007 г. бухгалтер сделал в учете такие проводки:

Дебет 19 Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 846 000 руб. ((4 500 000 руб. + 200 000 руб.) x 18%) - восстановлен НДС по основным средствам и материалам;

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

- 846 000 руб. - перечислен восстановленный НДС в бюджет;

Дебет 91, субсчет "Прочие расходы", Кредит 19

- 846 000 руб. - списан восстановленный НДС.

8.3. Переход на спецрежимы

При переходе налогоплательщика на упрощенную систему налогообложения или на уплату единого налога на вмененный доход суммы НДС, принятые к вычету, подлежат восстановлению в налоговом периоде, предшествующем переходу на указанные режимы.

Отметим, что при переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога НДС не восстанавливается.

Пример. Организация с 1 января 2007 г. уплачивает единый налог на вмененный доход. В 2006 г. организация не восстанавливала НДС по основным средствам и материальным запасам. По состоянию на 1 января 2007 г. остаточная стоимость основных средств организации составляет 5 000 000 руб. А стоимость материалов на складе - 800 000 руб. При приобретении этих ценностей НДС по ставке 18 процентов был принят к вычету.

В январе 2007 г. бухгалтер сделал в учете такие проводки:

Дебет 19 Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 1 044 000 руб. ((5 000 000 руб. + 800 000 руб.) x 18%) - восстановлен НДС по основным средствам и материалам;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС", Кредит 51
- 1 044 000 руб. - перечислен восстановленный НДС в бюджет;
Дебет 91, субсчет "Прочие расходы", Кредит 19
- 1 044 000 руб. - списан восстановленный НДС.

8.4. Когда НДС можно не восстанавливать

Добавим, что восстанавливать НДС нужно только в оговоренных законом случаях. То есть если обязанность по внесению в бюджет ранее принятых к зачету сумм НДС не предусмотрена Налоговым кодексом, то чиновники не вправе этого требовать. Во всяком случае, к такому выводу пришел ВАС РФ в Решении от 23 октября 2006 г. N 10652/06.

Суть дела в следующем. Организация оспаривала абз. 13 раздела "В целях применения статьи 171 НК РФ" Приложения к Письму Федеральной налоговой службы России от 19 октября 2005 г. N ММ-6-03/886@ (далее - Письмо ФНС России от 19.10.2005). Там разъяснялось, что суммы налога, принятые налогоплательщиком к вычету в соответствии со ст. ст. 171, 172 Налогового кодекса РФ по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, приобретенным для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с гл. 21 Налогового кодекса РФ, но не использованным для указанных операций, должны быть восстановлены и уплачены в бюджет. Стоимость похищенного имущества должна возмещаться за счет виновных лиц с учетом налога на добавленную стоимость.

Организация полагает, что текст оспариваемого им абзаца Приложения к Письму ФНС России от 19 октября 2005 г. содержит не соответствующее Налоговому кодексу РФ правило, незаконно возлагающее на налогоплательщика обязанность восстанавливать и уплачивать в бюджет суммы НДС, ранее принятые к зачету.

Судьи рассуждали так. В судебном заседании ФНС России заявила ходатайство о прекращении производства по делу, поскольку Письмо от 19 октября 2005 г. является сопроводительным письмом ФНС России, которым до территориальных налоговых органов доведены разъяснения по вопросам практики применения налогового законодательства, содержащиеся в Приложении к этому Сопроводительному письму. Такое письмо не может рассматриваться в качестве нормативного правового акта, подлежащего оспариванию в судебном порядке. Данное Письмо не зарегистрировано в порядке, установленном для государственной регистрации нормативных правовых актов.

Минфин России поддержал ходатайство ФНС России, считая, что по своей сути Письмо ФНС от 19 октября 2005 г. носит информационный характер, уведомляющий налоговые органы о возникающих вопросах по применению налогового законодательства.

Однако, рассматривая дела об оспаривании нормативных правовых актов в области налогов и сборов, затрагивающих права и законные интересы лиц в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, суд не вправе ограничиваться формальным установлением соблюдения порядка принятия обжалуемого акта. Суд должен выяснить, рассчитан ли оспариваемый акт на многократное применение налоговыми органами при осуществлении функций налогового контроля, затрагивает ли он права налогоплательщиков, соответствует ли актам законодательства о налогах и сборах. При этом разрешение вопроса о том, носит ли тот или иной акт органа государственной власти, органа местного самоуправления, должностного лица нормативный характер, должно производиться независимо от его формы и других условий, например государственной регистрации, опубликования в официальном издании.

Само доведение до налоговых органов содержащихся в Приложении к Письму ФНС России от 19 октября 2005 г. разъяснений с указанием учитывать их в работе свидетельствует об ориентировке налоговых органов руководствоваться содержащимися в Письме разъяснениями ФНС России при применении положений гл. 21 Налогового кодекса РФ. Следовательно, такое Письмо рассчитано на многократное применение налоговыми органами, в том числе и при осуществлении функций налогового контроля, в процессе которого затрагиваются непосредственные права налогоплательщиков. При этом не имеет существенного значения форма изложения таких указаний налоговым органам, а также факт отсутствия его государственной регистрации и опубликования в официальном издании.

Таким образом, усматриваются основания рассматривать оспариваемое Письмо в качестве акта, имеющего нормативный характер.

Вместе с тем согласно п. 1 Положения о ФНС России (утв. Постановлением Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. N 506) ФНС России является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов.

ФНС России не наделена правами по изданию нормативных правовых актов по вопросам налогов и сборов.

Таким органом является Минфин России, которому в соответствии с Указом Президента РФ от 9 марта 2004 г. N 314 "О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти" переданы функции МНС России по принятию нормативных правовых актов в сфере налогов и сборов и ведению разъяснительной работы по законодательству о налогах и сборах, что предусмотрено и п. 1 ст. 4, п. 1 ст. 34.2 Налогового кодекс РФ.

В силу ст. 6 Налогового кодекса РФ нормативный правовой акт о налогах и сборах признается не соответствующим Налоговому кодексу РФ, если такой акт издан органом, не имеющим в соответствии с НК РФ права издавать подобного рода акты либо издан с нарушением установленного порядка издания таких актов.

Таким образом, Письмо ФНС России, имеющее характер нормативного правового акта, не соответствует Налоговому кодексу РФ, поскольку издано органом, не имеющим в соответствии с Налоговым кодексом РФ права издавать подобного рода акты.

Вместе с тем организация считает, что содержащееся в оспариваемом абзаце Приложения к Письму ФНС России от 19 октября 2005 г. указание о необходимости восстановления и уплаты в бюджет сумм НДС, ранее принятых к вычету по товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам и нематериальным активам, приобретенным для осуществления операций, признаваемых объектами НДС, но не использованным для указанных целей, не соответствует положениям гл. 21 Налогового кодекса РФ.

ФНС России, возражая против довода заявителя, ссылается на то, что оспариваемый абзац Приложения к Письму ФНС России от 19 октября 2005 г. касается случаев выявления при инвентаризации имущества недостач товаров.

При этом, как полагает ФНС России, обязанность налогоплательщика в этом случае восстанавливать сумму НДС, принятую к вычету при приобретении товаров, вытекает из ст. 171 Налогового кодекса РФ. Исходя из п. п. 1 и 2 этой статьи Налогового кодекса РФ суммы налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров, подлежат вычету из суммы налога, исчисленного к уплате в соответствии со ст. 166 Налогового кодекса РФ, при условии приобретения таких товаров для осуществления операций, признаваемых объектами обложения НДС, либо приобретения таких товаров для перепродажи.

Следовательно, по мнению ФНС России, в случае неиспользования таких товаров в указанных выше целях, в том числе и при выявлении недостачи товаров при инвентаризации, ранее принятые к вычету суммы НДС должны быть восстановлены и уплачены в бюджет.

Однако согласно ст. 23 Налогового кодекса РФ на налогоплательщике лежит обязанность уплачивать законно установленные налоги. Следовательно, обязанность по уплате в бюджет ранее правомерно принятой к зачету суммы НДС должна быть предусмотрена законом.

Пункт 3 ст. 170 Налогового кодекса РФ предусматривает случаи, при которых суммы налога, принятые к вычету налогоплательщиком по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, подлежат восстановлению.

Недостача товара, обнаруженная в процессе инвентаризации имущества, или имевшее место хищение товара к числу случаев, перечисленных в п. 3 ст. 170 НК РФ, не относятся.

Таким образом, оспариваемый абзац Приложения к Письму ФНС от 19 октября 2005 г. содержит правило, возлагающее на налогоплательщиков обязанность по внесению в бюджет ранее принятых к зачету сумм НДС, не предусмотренную Налоговым кодексом РФ.

С учетом изложенного суд пришел к выводу о наличии оснований к признанию положения, содержащегося в абз. 13 раздела "В целях применения статьи 171 НК РФ" Приложения к Письму ФНС от 19 октября 2005 г. N ММ-6-03/886@, недействующим.

Таким образом, получение вычетов по НДС, как мы уже отмечали, не поставлено в зависимость от самого факта реализации, а зависит от намерения налогоплательщика использовать приобретенные товары либо результаты работ (услуг) в деятельности, облагаемой НДС.

К примеру, если налогоплательщик занимается одним видом деятельности - производством и реализацией какого-либо продукта - и его реализация облагается НДС, то очевидно, что сырье, приобретенное для производства этого продукта, приобретено для операций, облагаемых НДС, и в случае утраты этого продукта данная организация не обязана восстанавливать НДС по сырью.

Глава 9. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ПОСРЕДНИКОВ И ЗАЛОГОДЕРЖАТЕЛЕЙ

В соответствии с п. 1 ст. 156 Налогового кодекса РФ налогоплательщики при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров поручения, договоров комиссии либо агентских договоров определяют налоговую базу по НДС как сумму дохода, полученную ими в виде вознаграждений (любых иных доходов) при исполнении любого из указанных договоров. Такой же порядок применяется при расчете налоговой базы при реализации

залогодержателем в установленном законодательством Российской Федерации порядке предмета невостребованного залога, принадлежащего залогодателю.

Рассмотрим правила расчета НДС у посредников и залогодержателей.

9.1. Правовые основы посреднической деятельности и залога

Гражданское законодательство предусматривает четыре вида посреднических договоров: договор поручения, договор комиссии, агентский договор и договор транспортной экспедиции (при определенных условиях).

9.1.1. Договор поручения

По договору поручения поверенный принимает на себя обязательство совершить определенные юридические действия для доверителя от его имени и за его счет. Соответственно, и все права и обязанности по сделке возникают у доверителя (ст. 971 Гражданского кодекса РФ).

Согласно ст. 972 Гражданского кодекса РФ доверитель обязан уплатить поверенному вознаграждение, если это предусмотрено законодательством или договором поручения. Иными словами, договор поручения может вознаграждение и не предусматривать.

Статья 973 Гражданского кодекса РФ предписывает поверенному исполнять данное ему поручение в соответствии с указаниями доверителя. Указания доверителя должны быть правомерными, осуществимыми и конкретными. При этом поверенный вправе отступить от указаний доверителя, если по обстоятельствам дела это необходимо в интересах доверителя и поверенный не мог предварительно запросить доверителя либо не получил в разумный срок ответа на свой запрос. Однако поверенный обязан уведомить доверителя о допущенных отступлениях, как только уведомление стало возможным.

В обязанности поверенного входит:

- лично исполнять данное ему поручение или передоверить это другому лицу с согласия доверителя;
- сообщать доверителю по его требованию все сведения о ходе исполнения поручения;
- передавать доверителю без промедления все полученное по сделкам, совершенным во исполнение поручения;
- по исполнении поручения или при прекращении договора поручения до его исполнения без промедления возвратить доверителю доверенность, срок действия которой не истек, и представить отчет с приложением оправдательных документов, если это требуется по условиям договора или характеру поручения.

В свою очередь, доверитель обязан:

- выдать поверенному доверенность (доверенности) на совершение юридических действий, предусмотренных договором поручения, за исключением случаев, когда полномочие поверенного явствует из обстановки, в которой он действует;
- возмещать поверенному понесенные издержки;
- обеспечивать поверенного средствами, необходимыми для исполнения поручения;
- без промедления принять от поверенного все исполненное им в соответствии с договором поручения;
- уплатить поверенному вознаграждение, если договор поручения является возмездным.

Согласно ст. 977 Гражданского кодекса РФ договор поручения прекращается вследствие:

- отмены поручения доверителем;
- отказа поверенного;
- смерти доверителя или поверенного, признания кого-либо из них недееспособным, ограниченно дееспособным или безвестно отсутствующим.

Если договор поручения прекращен до того, как поверенный полностью исполнил поручение, доверитель обязан возместить поверенному понесенные при исполнении поручения издержки, а также уплатить ему вознаграждение соразмерно выполненной им работе. Это правило не применяется к исполнению поверенным поручения после того, как он узнал или должен был узнать о прекращении поручения.

9.1.2. Договор комиссии

Теперь перейдем к договору комиссии. В соответствии со ст. 990 Гражданского кодекса РФ по договору комиссии одна сторона (комиссионер) обязуется по поручению другой стороны (комитента) за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента. По сделке, совершенной комиссионером с третьим лицом, приобретает права и становится обязанным комиссионер, хотя бы комитент и был назван в сделке или вступил с

третьим лицом в непосредственные отношения по исполнению сделки. В этом основное отличие договора комиссии от договора поручения.

Договор комиссии заключают на определенный срок или без указания срока его действия, с указанием или без указания территории его исполнения, с обязательством комитента не предоставлять третьим лицам право совершать в его интересах и за его счет сделки, совершение которых поручено комиссионеру, или без такого обязательства, с условиями или без условий относительно ассортимента товаров, являющихся предметом комиссии.

Комитент обязан уплатить комиссионеру вознаграждение, а в случае, когда комиссионер принял на себя ручательство за исполнение сделки третьим лицом (делькредере), также дополнительное вознаграждение в размере и в порядке, установленных в договоре комиссии. В этом еще одно отличие договора комиссии от договора поручения: договор комиссии безвозмездным быть не может.

Если комиссионер не исполнил договор по причинам, зависящим от комитента, у комиссионера сохраняется право на комиссионное вознаграждение, а также на возмещение понесенных расходов.

Поручение, которое принял на себя комиссионер, он обязан исполнить на наиболее выгодных для комитента условиях в соответствии с указаниями комитента, а при отсутствии в договоре комиссии таких указаний - в соответствии с обычаями делового оборота или иными обычно предъявляемыми требованиями. Если комиссионер совершил сделку на условиях более выгодных, чем те, которые были указаны комитентом, дополнительная выгода делится между комитентом и комиссионером поровну, если иное не предусмотрено соглашением сторон.

Комиссионер не отвечает перед комитентом за неисполнение третьим лицом сделки, заключенной с ним за счет комитента. Исключение составляют случаи, когда комиссионер не проявил необходимой осмотрительности в выборе этого лица либо принял на себя ручательство за исполнение сделки (так называемое делькредере).

Комиссионер вправе в целях исполнения договора заключить договор субкомиссии с другим лицом, оставаясь ответственным за действия субкомиссионера перед комитентом. По договору субкомиссии комиссионер приобретает в отношении субкомиссионера права и обязанности комитента. Однако договором субкомиссия может быть запрещена.

Комиссионер может отступить от указаний комитента, если по обстоятельствам дела это необходимо в интересах комитента и комиссионер не мог предварительно запросить комитента либо не получил в разумный срок ответа на свой запрос. Но при этом комиссионер обязан уведомить комитента о допущенных отступлениях.

Если комиссионер продал имущество по цене ниже согласованной с комитентом, ему придется возместить комитенту разницу. Однако этого не нужно делать, если комиссионер докажет, что у него не было возможности продать имущество по согласованной цене и продажа по более низкой цене предупредила еще большие убытки. В случае, когда комиссионер был обязан предварительно запросить комитента, комиссионер должен также доказать, что он не имел возможности получить предварительно согласие комитента на отступление от его указаний.

А если комиссионер купил имущество по цене выше согласованной с комитентом, комитент, не желающий принять такую покупку, обязан заявить об этом комиссионеру в разумный срок по получении от него извещения о заключении сделки с третьим лицом. В противном случае покупка признается принятой комитентом. Если же комиссионер сообщил, что принимает разницу в цене на свой счет, комитент не вправе отказаться от заключенной для него сделки.

Важный нюанс для целей исчисления НДС: вещи, поступившие к комиссионеру от комитента либо приобретенные комиссионером за счет комитента, являются собственностью последнего (ст. 996 Гражданского кодекса РФ).

Комиссионер вправе удержать причитающиеся ему по договору комиссии суммы из всех сумм, поступивших к нему за счет комитента. Однако кредиторы комитента, пользующиеся в отношении очередности удовлетворения их требований преимуществом перед залогодержателями, не лишаются права на удовлетворение этих требований из удержанных комиссионером сумм.

Комиссионер отвечает перед комитентом за утрату, недостачу или повреждение находящегося у него имущества комитента.

Исполнив поручение, комиссионер обязан представить комитенту отчет и передать ему все полученное по договору комиссии. Комитент, имеющий возражения по отчету, должен сообщить о них комиссионеру в течение 30 дней со дня получения отчета, если соглашением сторон не установлен иной срок. В противном случае отчет при отсутствии иного соглашения считается принятым.

В свою очередь, комитент обязан:

- принять от комиссионера все исполненное по договору комиссии;

- осмотреть имущество, приобретенное для него комиссионером, и известить его об обнаруженных в этом имуществе недостатках;

- освободить комиссионера от обязательств, принятых им на себя перед третьим лицом по исполнению комиссионного поручения;

- возместить комиссионеру израсходованные им на исполнение комиссионного поручения суммы.

Договор комиссии прекращается вследствие:

- отказа комитента от исполнения договора;

- отказа комиссионера от исполнения договора в случаях, предусмотренных законом или договором;

- смерти комиссионера, признания его недееспособным, ограниченно дееспособным или безвестно отсутствующим;

- признания индивидуального предпринимателя, являющегося комиссионером, несостоятельным (банкротом).

Согласно ст. 1003 Гражданского кодекса РФ комитент вправе в любое время отказаться от исполнения договора комиссии, отменив данное комиссионеру поручение. Но при этом комиссионер вправе требовать возмещения убытков, вызванных отменой поручения.

Комитент обязан выплатить комиссионеру вознаграждение за сделки, совершенные им до прекращения договора, а также возместить комиссионеру понесенные им до прекращения договора расходы.

Комиссионер же по ст. 1004 Гражданского кодекса РФ не имеет права, если иное не предусмотрено договором комиссии, отказаться от его исполнения, за исключением случая, когда договор заключен без указания срока его действия. В этом случае комиссионер должен уведомить комитента о прекращении договора не позднее чем за 30 дней, если более продолжительный срок уведомления не предусмотрен договором.

Комиссионер обязан принять меры, необходимые для обеспечения сохранности имущества комитента.

Комиссионер, отказавшийся от исполнения поручения, сохраняет право на комиссионное вознаграждение за сделки, совершенные им до прекращения договора, а также на возмещение понесенных до этого момента расходов. Однако в договоре может быть прописан иной порядок.

9.1.3. Агентский договор

Согласно ст. 1005 Гражданского кодекса РФ по агентскому договору одна сторона (агент) обязуется за вознаграждение совершать по поручению другой стороны (принципала) юридические и иные действия от своего имени, но за счет принципала либо от имени и за счет принципала. Иными словами, агентский договор может быть подобен как договору поручения (если агент действует от имени принципала), так и договору комиссии (если агент действует от своего имени). Поэтому к отношениям, вытекающим из агентского договора, соответственно применяются правила, предусмотренные для договоров поручения и договоров комиссии, в зависимости от того, действует агент по условиям этого договора от имени принципала или от своего имени, если эти правила не противоречат положениям Гражданского кодекса РФ, посвященным агентскому договору или существу такого договора.

По сделке, совершенной агентом с третьим лицом от своего имени и за счет принципала, приобретает права и становится обязанным агент, хотя бы принципал и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по исполнению сделки.

По сделке, совершенной агентом с третьим лицом от имени и за счет принципала, права и обязанности возникают непосредственно у принципала.

Агентский договор может быть заключен на определенный срок или без указания срока его действия.

Статья 1006 Гражданского кодекса РФ обязывает принципала уплатить агенту вознаграждение в размере и в порядке, установленных в агентском договоре.

При отсутствии в договоре условий о порядке уплаты агентского вознаграждения принципал обязан уплатить вознаграждение в течение недели с момента представления ему агентом отчета за прошедший период, если из существа договора или обычаев делового оборота не вытекает иной порядок уплаты вознаграждения.

Отметим, что агентским договором может быть предусмотрено обязательство принципала не заключать аналогичных агентских договоров с другими агентами, действующими на определенной в договоре территории, либо воздерживаться от осуществления на этой территории самостоятельной деятельности, аналогичной деятельности, составляющей предмет агентского договора. Вместе с тем договором может быть предусмотрено обязательство агента не заключать с другими принципалами аналогичных агентских договоров, которые должны исполняться на территории, полностью или частично совпадающей с территорией, указанной в договоре.

В договоре нельзя прописать условия агентского договора, в силу которых агент вправе продавать товары, выполнять работы или оказывать услуги исключительно определенной

категории покупателей (заказчиков) либо исключительно покупателям (заказчикам), имеющим место нахождения или место жительства на определенной территории.

В процессе исполнения агентского договора агент обязан представлять принципалу отчеты в порядке и в сроки, которые предусмотрены договором. При отсутствии в договоре соответствующих условий отчеты представляются агентом по мере исполнения им договора либо по окончании действия договора. К отчету агента должны быть приложены необходимые доказательства расходов, произведенных агентом за счет принципала, если иное не указано в договоре.

Если у принципала есть возражения по отчету агента, он должен сообщить о них агенту в течение 30 дней со дня получения отчета, если соглашением сторон не установлен иной срок. В противном случае отчет считается принятым принципалом.

Если это не запрещено договором, агент вправе в целях исполнения договора заключить субагентский договор с другим лицом, оставаясь ответственным за действия субагента перед принципалом. В агентском договоре может быть предусмотрена обязанность агента заключить субагентский договор с указанием или без указания конкретных условий такого договора.

Агентский договор прекращается вследствие:

- отказа одной из сторон от исполнения договора, заключенного без определения срока окончания его действия;

- смерти агента, признания его недееспособным, ограниченно дееспособным или безвестно отсутствующим;

- признания индивидуального предпринимателя, являющегося агентом, несостоятельным (банкротом).

9.1.4. Транспортная экспедиция

Согласно ст. 801 Гражданского кодекса РФ по договору транспортной экспедиции одна сторона (экспедитор) обязуется за вознаграждение и за счет другой стороны (клиента - грузоотправителя или грузополучателя) выполнить или организовать выполнение определенных договором экспедиции услуг, связанных с перевозкой груза. Договором транспортной экспедиции могут быть предусмотрены обязанности экспедитора организовать перевозку груза транспортом и по маршруту, которые избраны экспедитором или клиентом, обязанность экспедитора заключить от имени клиента или от своего имени договор (договоры) перевозки груза, обеспечить отправку и получение груза, а также другие обязанности, связанные с перевозкой. Минфин России в Письме от 16 октября 2000 г. N 04-02-05/2 указал, что когда экспедитор организует перевозку, то оказывает тем посредническую услугу.

В качестве дополнительных услуг договором транспортной экспедиции может быть предусмотрено осуществление таких необходимых для доставки груза операций, как получение требующихся для экспорта или импорта документов, выполнение таможенных и иных формальностей, проверка количества и состояния груза, его погрузка и выгрузка, уплата пошлин, сборов и других расходов, возлагаемых на клиента, хранение груза, его получение в пункте назначения, а также выполнение иных операций и услуг, предусмотренных договором.

Договор транспортной экспедиции заключается в письменной форме. При этом клиент должен выдать экспедитору доверенность, если она необходима для выполнения его обязанностей.

Клиент обязан представить экспедитору документы и другую информацию о свойствах груза, об условиях его перевозки, а также иную информацию, необходимую для исполнения экспедитором обязанности, предусмотренной договором транспортной экспедиции. В свою очередь, экспедитор обязан сообщить клиенту об обнаруженных недостатках полученной информации, а в случае неполноты информации запросить у клиента необходимые дополнительные данные.

Пока клиент не предоставил необходимую информацию, экспедитор вправе не приступать к исполнению соответствующих обязанностей. Клиент несет ответственность за убытки, причиненные экспедитору в связи с нарушением обязанности по предоставлению информации.

Если из договора транспортной экспедиции не следует, что экспедитор должен исполнить свои обязанности лично, экспедитор вправе привлечь к исполнению своих обязанностей других лиц. Однако возложение исполнения обязательства на третье лицо не освобождает экспедитора от ответственности перед клиентом за исполнение договора.

Любая из сторон вправе отказаться от исполнения договора транспортной экспедиции, предупредив об этом другую сторону в разумный срок. При одностороннем отказе от исполнения договора сторона, заявившая об отказе, возмещает другой стороне убытки, вызванные расторжением договора.

9.1.5. Залог

Согласно ст. 334 Гражданского кодекса РФ в силу залога кредитор по обеспеченному залогом обязательству (залогодержатель) имеет право в случае неисполнения должником этого обязательства получить удовлетворение из стоимости заложенного имущества преимущественно перед другими кредиторами лица, которому принадлежит это имущество (залогодателя), за изъятиями, установленными законом.

Залог возникает в силу договора. Залог возникает также на основании закона при наступлении указанных в нем обстоятельств, если в законе предусмотрено, какое имущество и для обеспечения исполнения какого обязательства признается находящимся в залоге.

Залогодателем может быть как сам должник, так и третье лицо. При этом он может быть собственником вещи, переданной в залог, либо лицом, имеющим на нее право хозяйственного ведения.

Согласно ст. 337 Гражданского кодекса РФ, если иное не предусмотрено договором, залог обеспечивает требование в том объеме, какой оно имеет к моменту удовлетворения, в частности, проценты, неустойку, возмещение убытков, причиненных просрочкой исполнения, а также возмещение необходимых расходов залогодержателя на содержание заложенной вещи и расходов по взысканию.

По общему правилу, закрепленному в ст. 338 Гражданского кодекса РФ, заложенное имущество остается у залогодателя. Однако договором может быть предусмотрено, что предмет залога передается залогодержателю. Также предмет залога может быть оставлен у залогодателя под замком и печатью залогодержателя или же с наложением знаков, свидетельствующих о залоге (твердый залог).

При этом предмет залога, переданный залогодателем на время во владение или пользование третьему лицу, считается оставленным у залогодателя.

Договор о залоге заключают в письменной форме. В договоре о залоге должны быть указаны предмет залога и его оценка, существо, размер и срок исполнения обязательства, обеспечиваемого залогом. В нем должно также содержаться указание на то, у какой из сторон находится заложенное имущество.

Обратите внимание, что договор о залоге движимого имущества или прав на имущество в обеспечение обязательств по договору, который должен быть нотариально удостоверен, подлежит нотариальному удостоверению.

Право залога возникает с момента заключения договора о залоге, а в отношении залога имущества, которое надлежит передаче залогодержателю, с момента передачи этого имущества, если иное не предусмотрено договором о залоге.

Если имущество, находящееся в залоге, становится предметом еще одного залога в обеспечение других требований (последующий залог), требования последующего залогодержателя удовлетворяются из стоимости этого имущества после требований предшествующих залогодержателей. Однако последующий залог допускается, если он не запрещен предшествующими договорами о залоге. Залогодатель обязан сообщать каждому последующему залогодержателю сведения обо всех существующих залогах данного имущества.

Тот, у кого находится заложенное имущество, обязан, если иное не предусмотрено законом или договором:

- страховать за счет залогодателя заложенное имущество в полной его стоимости от рисков утраты и повреждения, а если полная стоимость имущества превышает размер обеспеченного залогом требования, - на сумму не ниже размера требования;
- принимать меры, необходимые для обеспечения сохранности заложенного имущества, в том числе для защиты его от посягательств и требований со стороны третьих лиц;
- немедленно уведомлять другую сторону о возникновении угрозы утраты или повреждения заложенного имущества.

Залогодатель вправе, если иное не предусмотрено договором и не вытекает из существа залога, пользоваться предметом залога в соответствии с его назначением, в том числе извлекать из него плоды и доходы. Если иное не предусмотрено законом или договором и не вытекает из существа залога, залогодатель вправе отчуждать предмет залога, передавать его в аренду или безвозмездное пользование другому лицу либо иным образом распоряжаться им только с согласия залогодержателя.

В свою очередь, залогодержатель вправе пользоваться переданным ему предметом залога лишь в случаях, предусмотренных договором, регулярно представляя залогодателю отчет о пользовании. По договору на залогодержателя может быть возложена обязанность извлекать из предмета залога плоды и доходы в целях погашения основного обязательства или в интересах залогодателя.

Взыскание на заложенное имущество для удовлетворения требований залогодержателя (кредитора) может быть обращено в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения

должником обеспеченного залогом обязательства по обстоятельствам, за которые он отвечает. Однако в обращении взыскания на заложенное имущество может быть отказано, если допущенное должником нарушение обеспеченного залогом обязательства крайне незначительно и размер требований залогодержателя вследствие этого явно несоразмерен стоимости заложенного имущества.

Важно иметь в виду, что требования залогодержателя (кредитора) удовлетворяются из стоимости заложенного недвижимого имущества по решению суда. Удовлетворение требования залогодержателя за счет заложенного недвижимого имущества без обращения в суд допускается на основании нотариально удостоверенного соглашения залогодержателя с залогодателем, заключенного после возникновения оснований для обращения взыскания на предмет залога. Такое соглашение может быть признано судом недействительным по иску лица, чьи права нарушены таким соглашением.

Требования залогодержателя удовлетворяются за счет заложенного движимого имущества по решению суда, если иное не предусмотрено соглашением залогодателя с залогодержателем. Однако на предмет залога, переданный залогодержателю, взыскание может быть обращено в порядке, установленном договором о залоге, если законом не установлен иной порядок.

Кроме того, взыскание на предмет залога может быть обращено только по решению суда в случаях, когда:

- для заключения договора о залоге требовалось согласие или разрешение другого лица или органа;
- предметом залога является имущество, имеющее значительную историческую, художественную или иную культурную ценность для общества;
- залогодатель отсутствует и установить место его нахождения невозможно.

Согласно ст. 350 Гражданского кодекса РФ реализация (продажа) заложенного имущества, на которое обращено взыскание, производится путем продажи с публичных торгов в порядке, установленном процессуальным законодательством, если законом не установлен иной порядок. По просьбе залогодателя суд вправе в решении об обращении взыскания на заложенное имущество отсрочить его продажу с публичных торгов на срок до одного года. Отсрочка не затрагивает прав и обязанностей сторон по обязательству, обеспеченному залогом этого имущества, и не освобождает должника от возмещения возросших за время отсрочки убытков кредитора и неустойки.

Начальная продажная цена заложенного имущества, с которой начинаются торги, определяется либо решением суда (в случаях обращения взыскания на имущество в судебном порядке), либо соглашением залогодержателя с залогодателем в остальных случаях.

Заложенное имущество продается лицу, предложившему на торгах наивысшую цену.

Если торги объявлены несостоявшимися, залогодержатель вправе по соглашению с залогодателем приобрести заложенное имущество и зачесть в счет покупной цены свои требования, обеспеченные залогом. К такому соглашению применяются правила о договоре купли-продажи.

При объявлении несостоявшимися повторных торгов залогодержатель вправе оставить предмет залога за собой с оценкой его в сумме не более чем на десять процентов ниже начальной продажной цены на повторных торгах.

Если залогодержатель не воспользуется правом оставить за собой предмет залога в течение месяца со дня объявления повторных торгов несостоявшимися, договор о залоге прекращается.

Если сумма, вырученная при реализации заложенного имущества, недостаточна для покрытия требования залогодержателя, он имеет право, при отсутствии иного указания в законе или договоре, получить недостающую сумму из прочего имущества должника, не пользуясь преимуществом, основанным на залоге. Если сумма, вырученная при реализации заложенного имущества, превышает размер обеспеченного залогом требования залогодержателя, разница возвращается залогодателю.

Согласно ст. 352 Гражданского кодекса РФ залог прекращается:

- с прекращением обеспеченного залогом обязательства;
- по обоснованному требованию залогодателя;
- в случае гибели заложенной вещи или прекращения заложенного права, если залогодатель не потребует его замены;
- в случае продажи с публичных торгов заложенного имущества, а также в случае, когда его реализация оказалась невозможной.

Залогом товаров в обороте признается залог товаров с оставлением их у залогодателя и с предоставлением залогодателю права изменять состав и натуральную форму заложенного имущества (товарных запасов, сырья, материалов, полуфабрикатов, готовой продукции и т.п.) при условии, что их общая стоимость не становится меньше указанной в договоре о залоге. Уменьшение стоимости заложенных товаров в обороте допускается соразмерно исполненной части обеспеченного залогом обязательства, если иное не предусмотрено договором.

Товары в обороте, отчужденные залогодателем, перестают быть предметом залога с момента их перехода в собственность, хозяйственное ведение или оперативное управление приобретателя, а приобретенные залогодателем товары, указанные в договоре о залоге, становятся предметом залога с момента возникновения у залогодателя на них права собственности или хозяйственного ведения. Залогодатель товаров в обороте обязан вести книгу записи залогов, в которую вносятся записи об условиях залога товаров и обо всех операциях, влекущих изменение состава или натуральной формы заложенных товаров, включая их переработку, на день последней операции. При нарушении залогодателем условий залога товаров в обороте залогодержатель вправе путем наложения на заложенные товары своих знаков и печатей приостановить операции с ними до устранения нарушения.

Принятие от граждан в залог движимого имущества, предназначенного для личного потребления, в обеспечение краткосрочных кредитов может осуществляться в качестве предпринимательской деятельности специализированными организациями - ломбардами. Договор о залоге вещей в ломбарде оформляется выдачей ломбардом залогового билета.

Закладываемые вещи передаются ломбарду, который обязан страховать в пользу залогодателя за свой счет принятые в залог вещи в полной сумме их оценки, устанавливаемой в соответствии с ценами на вещи такого рода и качества, обычно устанавливаемыми в торговле в момент их принятия в залог.

Ломбард не вправе пользоваться и распоряжаться заложенными вещами.

Если кредит, обеспеченный залогом вещей в ломбарде, своевременно не возвращен, ломбард вправе на основании исполнительной надписи нотариуса по истечении льготного месячного срока продать это имущество в порядке, установленном для реализации заложенного имущества. После этого требования ломбарда к должнику погашаются, даже если сумма, вырученная при реализации заложенного имущества, недостаточна для их полного удовлетворения.

9.2. Налогообложение посреднических сделок

Итак, согласно п. 1 ст. 156 Налогового кодекса РФ посредники определяют налоговую базу по НДС как сумму дохода, полученную ими в виде вознаграждений (любых иных доходов) при исполнении любого из указанных договоров.

Обратите внимание, согласно п. 2 ст. 156 Налогового кодекса РФ на операции по реализации услуг, оказываемых на основе договоров поручения, договоров комиссии или агентских договоров и связанных с реализацией товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения) в соответствии со ст. 149 Налогового кодекса РФ, не распространяется освобождение от налогообложения. Исключение составляют только посреднические услуги по реализации следующих товаров (работ, услуг):

- предоставление арендодателем в аренду на территории Российской Федерации помещений иностранным гражданам или организациям, аккредитованным в Российской Федерации;
- медицинских товаров отечественного и зарубежного производства по Перечням, утвержденным Постановлениями Правительства РФ от 21 декабря 2000 г. N 998, от 28 марта 2001 г. N 240 и от 17 января 2002 г. N 19;
- ритуальных услуг, работ (услуг) по изготовлению надгробных памятников и оформлению могил, а также похоронных принадлежностей по Перечню, утвержденному Постановлением Правительства РФ от 31 июля 2001 г. N 567;
- изделий народных художественных промыслов признанного художественного достоинства (за исключением подакцизных товаров), образцы которых зарегистрированы в порядке, утвержденном Постановлением Правительства РФ от 18 января 2001 г. N 35.

9.2.1. Посредник действует от своего имени

Если посредник, действующий от своего имени, покупает товар для комитента или принципала, то накладные и счета-фактуры по приобретенным товарам, работам или услугам оформляются на имя посредника. Соответственно, счета-фактуры, полученные от продавца, посредник регистрирует в журнале учета полученных счетов-фактур. Это прописано в п. 3 Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. N 914. Поскольку покупателем товара считается комитент или принципал, именно у него возникает право принять к вычету НДС, входящий в стоимость товаров. Поэтому комиссионер выставляет комитенту (принципалу) от своего имени счет-фактуру, в который переносятся данные из счета-фактуры, полученного от продавца. В этот же счет-фактуру можно включить стоимость доставки товара,

другие расходы, которые комитент обязан компенсировать комиссионеру, а также посредническое вознаграждение. Данный счет-фактуру комитент (принципал) регистрирует в своей книге покупок.

Организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность в интересах другого лица по договорам поручения, комиссии либо агентским договорам, регистрируют в книге продаж счета-фактуры, выставленные доверителю, комитенту или принципалу на сумму своего вознаграждения.

Комитенты (принципалы), реализующие товары (работы, услуги), имущественные права по договору комиссии (агентскому договору), предусматривающему продажу товаров (работ, услуг), имущественных прав от имени комиссионера (агента), регистрируют в книге продаж выданные комиссионеру (агенту) счета-фактуры, в которых отражены показатели счетов-фактур, выставленных комиссионером (агентом) покупателю.

Доверители (принципалы), реализующие товары (работы, услуги), имущественные права по договору поручения (агентскому договору), предусматривающему продажу товаров (работ, услуг), имущественных прав от имени доверителя (принципала), регистрируют в книге продаж счета-фактуры, выставленные покупателю.

Если посредник укажет свое вознаграждение в отдельном счете-фактуре, то счет-фактура, в котором указана стоимость товара, купленного для комитента (принципала), в книге продаж у посредника не регистрируется.

Комитент (принципал) принимает к вычету НДС по приобретенным товарам (работам, услугам) после того, как примет товары (работы, услуги) к бухгалтерскому учету и получит счет-фактуру по товару, выставленный посредником. НДС по вознаграждению посредника комитет (принципал) принимает к вычету после того, как утвердит отчет посредника и получит соответствующий счет-фактуру. Посредник должен начислить НДС по своему вознаграждению, когда утвержден отчет.

Пример. ООО "Посредник" купило по договору комиссии для ООО "Комитент" партию товаров за 590 000 руб. (в том числе НДС - 90 000 руб.). Комиссионное вознаграждение составляет 59 000 руб. (в том числе НДС - 9000 руб.).

ООО "Посредник" получило на свое имя счет-фактуру от продавца. Этот документ был зарегистрирован в книге учета полученных счетов-фактур. Бухгалтер ООО "Посредник" выставил на имя ООО "Комитент" счет-фактуру, в котором указаны стоимость купленных для комитента товаров и комиссионное вознаграждение. Общая сумма по этому договору составила 649 000 руб. (590 000 + 59 000). А НДС по этому счету-фактуре равен 99 000 руб. (90 000 + 9000). В книге продаж ООО "Посредник" данный счет-фактура был зарегистрирован только на сумму комиссионного вознаграждения - 59 000 руб. (в том числе НДС - 9000 руб.).

В свою очередь, ООО "Комитент" зарегистрировало полученный от ООО "Посредник" счет-фактуру в журнале учета полученных счетов-фактур и в книге покупок.

На счетах бухгалтерского учета ООО "Посредник" сделаны следующие записи:

Дебет 62, субсчет "Расчеты с комитентом", Кредит 76

- 590 000 руб. - куплены товары для ООО "Комитент";

Дебет 76 Кредит 51

- 590 000 руб. - оплачены товары, купленные для ООО "Комитент";

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

- 59 000 руб. - начислено комиссионное вознаграждение;

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

- 9000 руб. - начислен НДС по комиссионному вознаграждению;

Дебет 51 Кредит 62, субсчет "Расчеты с комитентом"

- 649 000 руб. - поступили от комитента деньги за товары и комиссионное вознаграждение.

На счетах бухгалтерского учета ООО "Комитент" покупка товаров через посредника отражена следующими проводками:

Дебет 41 Кредит 60, субсчет "Расчеты с комиссионером"

- 500 000 руб. (590 000 - 90 000) - оприходованы товары;

Дебет 19 Кредит 60, субсчет "Расчеты с комиссионером"

- 90 000 руб. - отражен НДС по товарам;

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

- 90 000 руб. - принят к вычету НДС по оприходованным товарам на основании счета-фактуры, выставленного от имени ООО "Посредник";

Дебет 44 Кредит 60, субсчет "Расчеты с комиссионером"

- 50 000 руб. (59 000 - 9000) - списано на затраты комиссионное вознаграждение;

Дебет 19 Кредит 60, субсчет "Расчеты с комиссионером"

- 9000 руб. - отражен НДС по комиссионному вознаграждению;

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

- 9000 руб. - принят к вычету НДС по комиссионному вознаграждению на основании счета-фактуры, выставленного от имени ООО "Посредник";

Дебет 60, субсчет "Расчеты с комиссионером", Кредит 51

- 649 000 руб. - перечислены деньги комиссионеру.

Комитент (принципал) может перечислить посреднику деньги авансом. В этом случае посреднику надо начислить НДС только по предоплате, полученной в счет его вознаграждения (ст. 167 Налогового кодекса РФ). Сумма НДС в таком случае рассчитывается по ставке 18/118%, как это предписывает п. 4 ст. 164 Налогового кодекса РФ. На сумму же, которая была перечислена для оплаты товаров, НДС начислять не нужно, поскольку эти деньги посреднику не принадлежат.

Пример. ООО "Агент" по агентскому договору, в котором ООО "Агент" выступает от своего имени, купило для ООО "Принципал" партию товаров за 826 000 руб. (в том числе НДС - 126 000 руб.). Вознаграждение агента составляет 82 600 руб. (в том числе НДС - 12 600 руб.). При этом ООО "Принципал" перечислило авансом на расчетный счет ООО "Агент" деньги за товар и вознаграждение - 908 600 руб. (826 000 + 82 600).

ООО "Агент", получив предоплату от ООО "Принципал", составило в одном экземпляре и зарегистрировало в книге продаж счет-фактуру на сумму комиссионного вознаграждения. Когда товар был куплен, ООО "Агент" получило от продавца счет-фактуру на свое имя. Этот документ был зарегистрирован в книге учета полученных счетов-фактур. Бухгалтер ООО "Агент" выставил на имя ООО "Принципал" счет-фактуру, в котором указаны стоимость купленных для комитента товаров и комиссионное вознаграждение. Общая сумма по этому договору составила 908 600 руб. А НДС по этому счету-фактуре равен 138 600 руб. (126 000 + 12 600). В книге продаж ООО "Агент" данный счет-фактура был зарегистрирован только на сумму комиссионного вознаграждения. Одновременно в книге покупок ООО "Агент" был зарегистрирован счет-фактура, оформленный при получении предоплаты.

ООО "Принципал" зарегистрировало полученный от ООО "Агент" счет-фактуру в журнале учета полученных счетов-фактур и в книге покупок.

На счетах бухгалтерского учета ООО "Агент" сделаны следующие записи:

Дебет 51 Кредит 62, субсчет "Предоплаты"

- 908 600 руб. - поступила предоплата по товарам и агентскому вознаграждению;

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

- 12 600 руб. (82 600 руб. x 18% : 118%) - начислен НДС по авансированному вознаграждению;

Дебет 62, субсчет "Расчеты с принципалом", Кредит 76, субсчет "Расчеты с продавцами"

- 826 000 руб. - куплены товары для ООО "Принципал";

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

- 826 000 руб. - оплачены товары, купленные для ООО "Принципал";

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

- 82 600 руб. - начислено агентское вознаграждение;

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

- 12 600 руб. - начислен НДС по комиссионному вознаграждению;

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

- 12 600 руб. - принят к вычету НДС, начисленный с предоплаты;

Дебет 62, субсчет "Предоплаты", Кредит 62, субсчет "Расчеты с принципалом"

- 908 600 руб. - зачтена предоплата.

На счетах бухгалтерского учета ООО "Принципал" покупка товаров через посредника отражена следующими проводками:

Дебет 60, субсчет "Предоплаты", Кредит 51

- 908 600 руб. - перечислены деньги комиссионеру;

Дебет 41 Кредит 60, субсчет "Расчеты с агентом"

- 700 000 руб. (826 000 - 126 000) - оприходованы товары;

Дебет 19 Кредит 60, субсчет "Расчеты с агентом"

- 126 000 руб. - отражен НДС по товарам;

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

- 126 000 руб. - принят к вычету НДС по оприходованным товарам на основании счета-фактуры, выставленного от имени ООО "Агент";

Дебет 44 Кредит 60, субсчет "Расчеты с агентом"

- 70 000 руб. (82 600 - 12 600) - списано на затраты агентское вознаграждение;

Дебет 19 Кредит 60, субсчет "Расчеты с агентом"

- 12 600 руб. - отражен НДС по агентскому вознаграждению;

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

- 12 600 руб. - принят к вычету НДС по агентскому вознаграждению на основании счета-фактуры, выставленного от имени ООО "Агент";

Дебет 60, субсчет "Расчеты с агентом", Кредит 60, субсчет "Предоплаты"

- 908 600 руб. - зачтена предоплата.

Посредник, применяющий упрощенную систему налогообложения, также получает счет-фактуру от продавца товаров, купленных для комитента (принципала). Затем посредник от своего имени выставляет комитенту (принципалу) счет-фактуру, в который перенесены данные из счета-фактуры продавца. А комитент регистрирует этот счет в книге покупок и принимает к вычету НДС.

Посредник, работающий по упрощенной системе налогообложения, НДС, указанный в счете-фактуре, который выставлен на имя комитента (принципала), в бюджет не перечисляет, поскольку эта операция не связана для посредника с реализацией товаров (работ, услуг).

Пример. Комиссионер, работающий по упрощенной системе налогообложения, по поручению комитента-плательщика НДС приобрел партию товара за 590 000 руб. (в том числе НДС - 90 000 руб.). Продавец выставил на имя комиссионера счет-фактуру. Затем комиссионер выставил от своего имени комитенту счет-фактуру, в который перенесены данные из счета-фактуры, полученного от продавца.

Комитент зарегистрировал счет-фактуру, полученный от комиссионера, в книге покупок и принял к вычету НДС по товару.

Если посредник продает от своего имени товары комитента (принципала), то покупателю выставляется счет-фактура от имени посредника. Один экземпляр этого счета-фактуры передается покупателю, а второй экземпляр регистрируется в журнале учета выставленных счетов-фактур. Поскольку посредник не начисляет НДС по реализованным товарам комитента (принципала), данный счет-фактура в книге продаж посредника не регистрируется.

После утверждения отчета посредник выставляет на имя комитента (принципала) счет-фактуру на сумму своего вознаграждения. Этот счет-фактуру посредник регистрирует в книге продаж.

Комитент (принципал) регистрирует счет-фактуру на сумму вознаграждения в журнале полученных счетов-фактур и в книге покупок в день утверждения отчета посредника. Помимо этого, комитент (принципал) выставляет на имя посредника счет-фактуру на сумму, которая была получена от покупателей. Пункт 11 Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, которые утверждены Постановлением Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. N 914, гласит, что данный счет-фактуру посредник отражает только в журнале регистрации полученных счетов-фактур.

НДС по реализованным через посредника товарам комитент (принципал) начисляет к уплате в бюджет. При этом счет-фактура, выставленный на имя посредника, регистрируется в книге продаж.

Пример. ЗАО "Комитент" передало ЗАО "Комиссионер" на реализацию по стоимости 590 000 руб. (в том числе НДС - 90 000 руб.) партию товаров. Их себестоимость равна 350 000 руб. Вознаграждение комиссионера составляет 59 000 руб. (в том числе НДС - 9000 руб.). Вознаграждение комиссионер удерживает из выручки от продажи товаров. Товары были реализованы по цене, указанной в договоре комиссии.

ЗАО "Комиссионер" выставило счет-фактуру покупателю товаров на 590 000 руб. (в том числе НДС - 90 000 руб.). Этот счет-фактуру ЗАО "Комиссионер" зарегистрировало в журнале выставленных счетов-фактур. ЗАО "Комиссионер" составило отчет и предоставило его ЗАО "Комитент" на утверждение. Когда отчет был утвержден, ЗАО "Комиссионер" выставило комитенту счет-фактуру на сумму своего вознаграждения - 59 000 руб. (в том числе НДС - 9000 руб.). Этот счет-фактура зарегистрирован у комиссионера в книге продаж и журнале выставленных счетов-фактур.

Утвердив отчет ЗАО "Комиссионер", ЗАО "Комитент" выставило на имя ЗАО "Комиссионер" счет-фактуру на сумму 590 000 руб. (в том числе НДС - 90 000 руб.). Этот счет-фактуру ЗАО "Комитент" зарегистрировало в книге продаж и в журнале выставленных счетов-фактур, а ЗАО "Комиссионер" - в журнале полученных счетов-фактур.

Получив счет-фактуру от ЗАО "Комиссионер" на сумму комиссионного вознаграждения, ЗАО "Комитент" зарегистрировало его в книге покупок и в журнале полученных счетов-фактур.

На счетах бухгалтерского учета ЗАО "Комиссионер" сделаны следующие записи:

Дебет 004

- 590 000 руб. - получены товары на реализацию;

Кредит 004

- 590 000 руб. - отгружены товары покупателю;
Дебет 51 Кредит 76, субсчет "Расчеты с покупателями"
- 590 000 руб. - оплачены товары;
Дебет 76, субсчет "Расчеты с покупателями", Кредит 62, субсчет "Расчеты с комитентом"
- 590 000 руб. - отражена задолженность перед комитентом за реализованные товары;
Дебет 62, субсчет "Расчеты с комитентом", Кредит 90, субсчет "Выручка"
- 59 000 руб. - отражено комиссионное вознаграждение;
Дебет 90, субсчет "Налог на добавленную стоимость", Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"
- 9000 руб. - начислен НДС по комиссионному вознаграждению;
Дебет 62, субсчет "Расчеты с комитентом", Кредит 51
- 531 000 руб. (590 000 - 59 000) - перечислены деньги ЗАО "Комитент".
На счетах бухгалтерского учета ЗАО "Комитент" сделаны следующие записи:
Дебет 45 Кредит 43
- 350 000 руб. - отгружены товары в адрес комиссионера;
Дебет 62, субсчет "Расчеты с покупателями", Кредит 90, субсчет "Выручка"
- 590 000 руб. - отражена выручка от реализации товаров;
Дебет 90, субсчет "Налог на добавленную стоимость", Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"
- 90 000 руб. - начислен НДС по реализованным товарам;
Дебет 90, субсчет "Себестоимость продаж", Кредит 45
- 350 000 руб. - списана себестоимость товаров;
Дебет 44 Кредит 60, субсчет "Расчеты с комиссионером"
- 50 000 руб. (59 000 - 9000) - отражено комиссионное вознаграждение;
Дебет 19 Кредит 60, субсчет "Расчеты с комиссионером"
- 9000 руб. - отражен НДС по комиссионному вознаграждению;
Дебет 90, субсчет "Себестоимость продаж", Кредит 44
- 50 000 руб. - списана на реализацию сумма комиссионного вознаграждения;
Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС", Кредит 19
- 9000 руб. - принят к вычету НДС по комиссионному вознаграждению;
Дебет 51 Кредит 60, субсчет "Расчеты с комиссионером"
- 531 000 руб. - поступила выручка от реализации товаров за вычетом комиссионного вознаграждения";
Дебет 60, субсчет "Расчеты с комиссионером", Кредит 62, субсчет "Расчеты с покупателями"
- 590 000 руб. - зачтена задолженность покупателя.

Если покупатель перечисляет посреднику предоплату за товары комитента (принципала), у посредника возникает вопрос с исчислением НДС по сумме вознаграждения, которая заложена в авансе. На наш взгляд, обязанность начислить налог у посредника появляется, если в договоре указано, что из суммы предоплаты посредник имеет право удержать свое вознаграждение еще до отгрузки товара в адрес покупателя. Это объясняется тем, что все полученное посредником при расчетах за товар комитента (принципала) принадлежит комитенту (принципалу). Поэтому посредник не имеет права распоряжаться суммой предоплаты без разрешения комитента (принципала). Аналогичный вывод был сделан в Постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 25 февраля 2004 г. N А19-12348/03-43-Ф02-484/04-С1. Судьи заявили, что ст. ст. 996, 1005 и 1011 Гражданского кодекса РФ предусмотрено: как товар, так и денежные средства, поступившие к комиссионеру, являются собственностью комитента. Комиссионеру принадлежит только комиссионное вознаграждение, выплаченное по договору. В договоре комиссии было предусмотрено, что комитент оплачивает услуги комиссионера на момент отгрузки при поставке товаров. Таким образом, налоговая база по НДС возникает у комиссионера только в момент получения комиссионного вознаграждения, то есть после отгрузки товаров.

Вместе с тем комитент (принципал) должен начислить НДС с предоплаты, полученной посредником, поскольку ему принадлежит все полученное посредником по сделке. Для того чтобы комитент (принципал) смог начислить НДС с предоплаты, посредник должен сообщить ему о полученном авансе.

Пример. ООО "Принципал" передало ООО "Агент" на реализацию по стоимости 1 180 000 руб. (в том числе НДС - 180 000 руб.) партию товаров. Их себестоимость равна 800 000 руб. Вознаграждение агента составляет 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.). По условиям договора вознаграждение ООО "Агент" удерживает из выручки от продажи товаров после их отгрузки покупателю. Товары были реализованы по цене, указанной в агентском договоре. Покупатель оплатил товары авансом. Деньги были зачислены на счет ООО "Агент".

В момент отгрузки товара ООО "Агент" выставило счет-фактуру покупателю на 1 180 000 руб. (в том числе НДС - 180 000 руб.). Этот счет-фактуру ООО "Агент" зарегистрировало в журнале выставленных счетов-фактур. ООО "Агент" составило отчет и представило его ООО "Принципал"

на утверждение. Когда отчет был утвержден, ООО "Агент" выставило принципалу счет-фактуру на сумму своего вознаграждения - 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.). Этот счет-фактура зарегистрирован у ООО "Агент" в книге продаж и журнале выставленных счетов-фактур.

Узнав о предоплате, поступившей на расчетный счет ООО "Агент", ООО "Принципал" составило в одном экземпляре и зарегистрировало в книге продаж счет-фактуру на сумму аванса. Утвердив отчет ООО "Агент", ООО "Принципал" выставило на имя ООО "Агент" счет-фактуру на сумму 1 180 000 руб. (в том числе НДС - 180 000 руб.). Этот счет-фактуру ООО "Принципал" зарегистрировало в книге продаж и в журнале выставленных счетов-фактур, а ООО "Агент" - в журнале полученных счетов-фактур. А счет-фактуру, оформленный по предоплате, ООО "Принципал" после отгрузки товара зарегистрировало в книге покупок.

Счет-фактуру на сумму агентского вознаграждения ООО "Принципал" зарегистрировало в книге покупок и в журнале полученных счетов-фактур.

На счетах бухгалтерского учета ООО "Агент" сделаны следующие записи:

Дебет 004

- 1 180 000 руб. - получены товары на реализацию;

Дебет 51 Кредит 76, субсчет "Расчеты с покупателями"

- 1 180 000 руб. - оплачены товары;

Кредит 004

- 1 180 000 руб. - отгружены товары покупателю;

Дебет 76, субсчет "Расчеты с покупателями", Кредит 62, субсчет "Расчеты с комитентом"

- 1 180 000 руб. - отражена задолженность перед принципалом за реализованные товары;

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

- 118 000 руб. - отражено агентское вознаграждение;

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

- 18 000 руб. - начислен НДС по агентскому вознаграждению;

Дебет 62, субсчет "Расчеты с принципалом", Кредит 51

- 531 000 руб. (590 000 - 59 000) - перечислены деньги ООО "Принципал".

На счетах бухгалтерского учета ООО "Принципал" сделаны следующие записи:

Дебет 45 Кредит 43

- 800 000 руб. - отгружены товары в адрес агента;

Дебет 60, субсчет "Расчеты с агентом", Кредит 62, субсчет "Расчеты с покупателями"

- 1 180 000 руб. - получена предоплата на расчетный счет ООО "Агент";

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

- 180 000 руб. (1 180 000 руб. x 18% : 118%) - начислен НДС с предоплаты, поступившей на расчетный счет агента;

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

- 1 180 000 руб. - отражена выручка от реализации товаров;

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

- 180 000 руб. - начислен НДС по реализованным товарам;

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

- 180 000 руб. - принят к вычету НДС, начисленный с предоплаты;

Дебет 90, субсчет "Себестоимость продаж", Кредит 45

- 800 000 руб. - списана себестоимость товаров;

Дебет 44 Кредит 60, субсчет "Расчеты с агентом"

- 100 000 руб. (118 000 - 18 000) - отражено агентское вознаграждение;

Дебет 19 Кредит 60, субсчет "Расчеты с агентом"

- 18 000 руб. - отражен НДС по вознаграждению агента;

Дебет 90, субсчет "Себестоимость продаж", Кредит 44

- 100 000 руб. - списана на реализацию сумма агентского вознаграждения;

Дебет 68 субсчет "Расчеты по НДС" Кредит 19

- 18 000 руб. - принят к вычету НДС по вознаграждению агента;

Дебет 51 Кредит 60, субсчет "Расчеты с агентом"

- 1 062 000 руб. (1 180 000 - 118 000) - поступила выручка от реализации товаров за вычетом агентского вознаграждения.

Отметим, что дополнительная выгода, которую получил посредник, продав товар по цене, превышающей указанную в договоре, облагается НДС по тем же правилам, что и посредническое вознаграждение.

Определенные сложности представляет ситуация, когда посредник, выступающий от своего имени, применяет упрощенную систему налогообложения. Организации, работающие по упрощенной системе налогообложения, освобождены от уплаты НДС ст. 346.11 Налогового кодекса РФ. Это означает, что они не должны выставлять счета-фактуры, вести книги покупок и книги продаж. Поэтому, если посредник выставит комитенту (принципалу) счет-фактуру по своему

вознаграждению с НДС, ему придется перечислить налог в бюджет, как того требует п. 5 ст. 173 Налогового кодекса РФ. А Минфин России в Письме от 11 мая 2004 г. N 04-03-11/71 указал, что при расчете включать в расходы по упрощенной системе налогообложения можно только те налоги, по которым организация является налогоплательщиком. А поскольку посредник в рассматриваемой ситуации плательщиком НДС не является, он не имеет права включать в расходы НДС, который был неправомерно выделен в счете-фактуре.

Комитент (принципал) теоретически может принять к вычету НДС по вознаграждению, указанный в счете-фактуре посредника, применяющего упрощенную систему налогообложения. Ведь право на вычет НДС не связано с тем, является продавец услуг налогоплательщиком или нет. Однако право на вычет, возможно, придется отстаивать в суде. Отметим, что в данном случае судебная практика сложилась благоприятно для комитентов и принципалов (см., например, Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 13 января 2005 г. по делу N Ф04-9273/2004(7544-А70-31)).

Вместе с тем посредник, работающий по упрощенной системе налогообложения, имеет полное право выставить покупателю счет-фактуру на сумму товаров, проданных по поручению комитента - плательщика НДС. Это разъяснено в Письме Минфина России от 22 марта 2005 г. N 03-04-14/03. Чиновники сообщили, что из п. 24 Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. N 914, следует, что комиссионеры, осуществляющие продажу товаров от своего имени, должны выставлять счета-фактуры по товарам на имя покупателя, а реквизиты этих счетов-фактур передавать комитентам.

Данный порядок оформления счетов-фактур следует применять также посредникам, перешедшим на упрощенную систему налогообложения.

Посредник, уплачивающий единый налог, не должен начислять НДС по счету-фактуре, выставленному от своего имени покупателю. Это обязанность комитента (принципала), который является собственником денежных средств, полученных от продажи товаров.

Счет-фактуру на имя покупателя посредник, работающий по упрощенной системе налогообложения, выписывает в двух экземплярах. Один из них получает покупатель, а второй передается комитенту (принципалу). Посредник данный счет нигде не регистрирует, поскольку не ведет журнал полученных и выставленных счетов-фактур, книгу покупок и книгу продаж.

Комитет (принципал) выставляет на имя посредника счет-фактуру, в который перенесены данные из счета-фактуры, выставленного посредником покупателю. Данный счет-фактуру комитент (принципал) регистрирует в книге продаж.

Пример. Комиссионер, работающий по упрощенной системе налогообложения, продал покупателю партию товара по поручению комитента - плательщика НДС за 590 000 руб. (в том числе НДС - 90 000 руб.).

При отгрузке товара комиссионер выставил на имя покупателя от своего имени счет-фактуру на всю сумму проданного товара. Второй экземпляр этого счета был передан комитенту, который перенес данные из этого счета-фактуры в счет-фактуру, выставленный на имя комиссионера. Счет-фактура, составленный комитентом, зарегистрирован в его книге продаж.

Таким образом, покупатель принял к вычету НДС по товарам на основании счета-фактуры, выставленного комиссионером. А комитент начислил НДС по счету-фактуре, в который были перенесены сведения из счета-фактуры, выставленного комиссионером.

9.2.2. Посредник действует от имени доверителя (принципала)

По договорам, которые заключены с помощью поверенного или агента, выступающего от имени принципала, накладные, акты и счета-фактуры оформляются на имя доверителя (принципала). Поверенный (агент) в таких случаях от своего имени выставляет только отчет и счет-фактуру на сумму своего вознаграждения.

НДС поверенный (агент, действующий от имени принципала) начисляет только на сумму своего вознаграждения. Это прописано в п. 1 ст. 156 Налогового кодекса РФ. Суммы, которые получены от доверителя (принципала) для расчетов с продавцом, у поверенного (агента) НДС не облагаются, что подтверждает п. 34 Методических рекомендаций по уплате НДС, которые утверждены Приказом МНС России от 20 декабря 2000 г. N БГ-3-03/447.

Если доверитель (принципал) выплатит поверенному (агенту) вознаграждение авансом, поверенный (агент) должен исчислить с него НДС по ставке 18/118%. Доход, включаемый в расчет налога на прибыль, у поверенного равен его вознаграждению за минусом НДС.

Пример. Доверитель поручил поверенному купить для него партию товара. Вознаграждение поверенного составляет 35 400 руб. (в том числе НДС - 5400 руб.). Доверитель перечислил на

расчетный счет поверенного 708 000 руб. В эту сумму вошли средства, которые поверенный должен направить на покупку товаров, и вознаграждение.

Поверенный приобрел товар на 672 600 руб. (в том числе НДС - 102 600 руб.).

На счетах бухгалтерского учета поверенного сделаны следующие записи:

Дебет 51 Кредит 62, субсчет "Расчеты с доверителем"

- 708 000 руб. - получены деньги от поручителя;

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

- 35 400 руб. - отражена предоплата по вознаграждению;

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

- 5400 руб. (35 400 руб. x 18% : 118%) - начислен НДС с предоплаты;

Дебет 002

- 672 600 руб. - куплен товар для доверителя;

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

- 672 600 руб. - оплачен товар;

Дебет 62, субсчет "Расчеты с доверителем", Кредит 76, субсчет "Расчеты с покупателями"

- 672 600 руб. - зачтена задолженность перед доверителем;

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

- 35 400 руб. - начислено посредническое вознаграждение;

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

- 5400 руб. - начислен НДС;

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

- 35 400 руб. - зачтена предоплата;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"

Кредит 76, субсчет "НДС, начисленный с авансов"

- 5400 руб. - принят к вычету НДС, начисленный с предоплаты.

На счетах бухгалтерского учета доверителя сделаны следующие записи:

Дебет 60, субсчет "Авансы выданные", Кредит 51

- 708 000 руб. - перечислены деньги поверенному;

Дебет 41 Кредит 60, субсчет "Расчеты с поставщиками"

- 570 000 руб. (672 600 - 102 600) - приняты к учету товары;

Дебет 19 Кредит 60, субсчет "Расчеты с поставщиками"

- 102 600 руб. - отражен НДС;

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

- 102 600 руб. - принят к вычету НДС по товарам;

Дебет 44 Кредит 60, субсчет "Расчеты с поверенным"

- 30 000 руб. (35 400 - 5400) - списано вознаграждение поверенного;

Дебет 19 Кредит 60, субсчет "Расчеты с поверенным"

- 5400 руб. - отражен НДС по вознаграждению поверенного;

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

- 5400 руб. - принят к вычету НДС по вознаграждению поверенного;

Дебет 60, субсчет "Расчеты с поставщиком", Кредит 60, субсчет "Авансы выданные"

- 672 600 руб. - зачтена задолженность перед продавцом товара;

Дебет 60, субсчет "Расчеты с поверенным", Кредит 60, субсчет "Авансы выданные"

- 35 400 руб. - зачтена задолженность перед поверенным.

Если поверенный (агент, действующий от имени принципала) продает товары по поручению доверителя (принципала), полученные от покупателей суммы НДС не облагаются. Это объясняется тем, что данные ценности не являются собственностью поверенного (агента). Он уплачивает НДС только со своего вознаграждения.

Пример. Доверитель поручил поверенному реализовать партию товаров за 354 000 руб. (в том числе НДС - 54 000 руб.). Себестоимость товаров - 230 000 руб. Вознаграждение поверенного составляет 35 400 руб. (в том числе НДС - 5400 руб.). Деньги от покупателей поступили на расчетный счет поверенного. Он удержал из полученной суммы свое вознаграждение.

На счетах бухгалтерского учета поверенного сделаны следующие записи:

Дебет 004

- 354 000 руб. - оприходованы товары доверителя;

Кредит 004

- 354 000 руб. - реализованы товары;

Дебет 76, субсчет "Расчеты с покупателями", Кредит 62 "Расчеты с доверителем"

- 354 000 руб. - реализованы товары доверителя;

Дебет 51 Кредит 76, субсчет "Расчеты с покупателями"

- 354 000 руб. - получены деньги от покупателей;

Дебет 62, субсчет "Расчеты с доверителем", Кредит 90, субсчет "Выручка"
- 35 400 руб. - начислено вознаграждение;
Дебет 90, субсчет "Налог на добавленную стоимость", Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"
- 5400 руб. - начислен НДС;
Дебет 62, субсчет "Расчеты с доверителем", Кредит 51
- 318 600 руб. (354 000 - 35 400) - перечислены доверителю средства, вырученные от реализации товаров, за вычетом вознаграждения.

На счетах бухгалтерского учета доверителя сделаны следующие записи:
Дебет 45 Кредит 41
- 230 000 руб. - переданы товары на реализацию поверенному;
Дебет 62, субсчет "Расчеты с покупателями", Кредит 90, субсчет "Выручка"
- 354 000 руб. - реализованы товары;
Дебет 90, субсчет "Налог на добавленную стоимость", Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"
- 54 000 руб. - начислен НДС;
Дебет 90, субсчет "Себестоимость продаж", Кредит 45
- 230 000 руб. - списана себестоимость товаров;
Дебет 44 Кредит 60, субсчет "Расчеты с поверенным"
- 30 000 руб. (35 400 - 5400) - начислено вознаграждение поверенного;
Дебет 19 Кредит, 60 субсчет "Расчеты с поверенным"
- 5400 руб. - отражен "входной" НДС по вознаграждению поверенного;
Дебет 90, субсчет "Себестоимость продаж", Кредит 44
- 30 000 руб. - списано вознаграждение поверенного;
Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС", Кредит 19
- 5400 руб. - принят к вычету НДС по вознаграждению поверенного;
Дебет 60, субсчет "Расчеты с поверенным", Кредит 62, субсчет "Расчеты с покупателями"
- 354 000 руб. - зачтена задолженность покупателей;
Дебет 51 Кредит 60, субсчет "Расчеты с поверенным"
- 318 600 руб. - получена выручка от продажи товаров за вычетом вознаграждения поверенного.

9.3. Реализация предмета залога

При реализации залогодержателем предмета невостребованного залога, принадлежащего залогодателю, НДС начисляется только на разницу между доходом от реализации и расходом в форме залога в качестве обеспечения обязательств. Отметим, что прежде налоговые органы требовали начислять НДС на всю выручку от продажи невостребованного залога.

Пример. Организация, выдавшая беспроцентный заем под залог товаров, реализовала с публичных торгов невостребованные залогодателем товары за 600 000 руб. Оценочная стоимость залога и задолженность по займу составляют 400 000 руб. НДС, который организация обязана начислить по этой операции, равен:
(600 000 руб. - 400 000 руб.) x 18% = 36 000 руб.
На счетах бухгалтерского учета данная операция отражена следующими проводками:
Дебет 58 Кредит 51
- 400 000 руб. - выдан заем под залог товаров;
Дебет 008
- 400 000 руб. - получены в залог материалы;
Кредит 008
- 400 000 руб. - переданы на публичные торги заложенные товары;
Дебет 76, субсчет "Расчеты с организатором торгов", Кредит 76, субсчет "Расчеты по залогу"
- 600 000 руб. - отражена задолженность организатора торгов за проданные товары;
Дебет 76, субсчет "Расчеты по залогу", Кредит 58
- 400 000 руб. - погашена задолженность по займу;
Дебет 76, субсчет "Расчеты по залогу", Кредит 91, субсчет "Прочие доходы"
- 200 000 руб. (600 000 - 400 000) - отражен доход от реализации предмета залога;
Дебет 91, субсчет "Прочие расходы", Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"
- 36 000 руб. - начислен НДС по проданному невостребованному залогу;
Дебет 51 Кредит 76, субсчет "Расчеты с организатором торгов"
- 600 000 руб. - получена выручка от продажи заложенных товаров.

Если же залогодержатель продает предмет залога из-за того, что залогодатель с ним своевременно не рассчитался, НДС залогодержатель начислять не должен. Это обязанность залогодателя.

Пример. ООО "Залогодержатель" предоставил беспроцентный заем ЗАО "Залогодатель" на месяц в сумме 1 000 000 руб. В обеспечение исполнения обязательства по погашению займа ЗАО "Залогодатель" должно передать в залог ООО "Залогодержатель" товары, себестоимость которых составляет 1 000 000 руб. Такова же их оценочная стоимость по договору залога.

В срок, установленный договором займа, ЗАО "Залогодатель" заем не погасило. На залог было обращено взыскание, и товары были проданы с публичных торгов за 1 416 000 руб. (в том числе НДС - 216 000 руб.). ООО "Залогодержатель" из выручки от реализации товаров удержал задолженность по займу, а сумму превышения выручки над суммой займа перечислил на счет ЗАО "Залогодатель".

На счетах бухгалтерского учета ООО "Залогодержатель" сделаны следующие записи:

Дебет 58 Кредит 51

- 1 000 000 руб. - выдан заем под залог товаров;

Дебет 008

- 1 000 000 руб. - получены в залог материалы;

Кредит 008

- 1 000 000 руб. - переданы на публичные торги заложенные товары;

Дебет 76, субсчет "Расчеты с организатором торгов", Кредит 76, субсчет "Расчеты по залогу"

- 1 416 000 руб. - отражена задолженность организатора торгов за проданные товары;

Дебет 51 Кредит 76, субсчет "Расчеты с организатором торгов"

- 1 416 000 руб. - получена выручка от продажи заложенных товаров;

Дебет 76, субсчет "Расчеты по залогу", Кредит 58

- 1 000 000 руб. - погашена задолженность по займу;

Дебет 76, субсчет "Расчеты по залогу", Кредит 51

- 416 000 руб. (1 416 000 - 1 000 000) - возвращена залогодателю разница между выручкой от продажи предмета залога и суммой займа.

На счетах бухгалтерского учета ЗАО "Залогодатель" сделаны следующие проводки:

Дебет 51 Кредит 66

- 1 000 000 руб. - получен заем;

Дебет 45 Кредит 41

- 1 000 000 руб. - переданы товары в залог;

Дебет 62 Кредит 91, субсчет "Прочие доходы"

- 1 416 000 руб. - реализованы товары с публичных торгов;

Дебет 91, субсчет "Прочие расходы", Кредит 45

- 1 000 000 руб. - списана себестоимость товаров;

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

- 216 000 руб. - начислен НДС с выручки от реализации товаров;

Дебет 76 Кредит 62

- 1 416 000 руб. - отражена задолженность залогодержателя за реализованные товары;

Дебет 66-1 Кредит 76

- 1 000 000 руб. - погашен заем;

Дебет 51 Кредит 76

- 416 000 руб. - получена выручка от продажи товаров за вычетом суммы займа.

Глава 10. ВЫВОЗ ТОВАРОВ (РАБОТ, УСЛУГ) С ТЕРРИТОРИИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

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

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

Согласно п. 2 ст. 151 Налогового кодекса РФ налогообложение товаров при вывозе с территории Российской Федерации зависит от того, под какой таможенный режим они помещены.

НДС не облагаются товары, которые помещены под таможенный режим экспорта и таможенного склада (с целью последующего вывоза в режиме экспорта).

При вывозе товаров за пределы таможенной территории РФ в таможенном режиме реэкспорта уплаченные при ввозе суммы НДС возвращаются налогоплательщику в порядке, предусмотренном таможенным законодательством Российской Федерации. Об этом говорится в пп. 2 п. 2 ст. 151 Налогового кодекса РФ.

Если товары помещены под иные таможенные режимы, то согласно пп. 4 п. 2 ст. 151 Налогового кодекса РФ НДС уплачивается, если иное не предусмотрено таможенным законодательством РФ.

10.1. Особенности исчисления НДС при экспорте готовой продукции и товаров

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

10.1.1. Налоговая ставка 0 процентов

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

Обратим внимание на то, что речь идет не об освобождении от уплаты НДС при осуществлении экспортных операций, а о применении ставки, равной 0 процентов. На первый взгляд может показаться, что это одно и то же - ведь ставка 0 процентов подразумевает, что НДС с экспортных операций не уплачивается (ведь любая сумма, умноженная на ноль, равна нулю). Однако на самом деле наличие налоговой ставки как таковой - независимо от ее размера - дает организации право на получение налоговых вычетов. Иными словами, организация-экспортер не взимает с иностранного покупателя ни копейки НДС, но имеет право предъявить суммы "входящего" НДС по сырью, материалам, товарам, работам и услугам, связанным с осуществлением экспорта (например, транспортным расходам), к вычету.

В соответствии с п. 3 ст. 153 Налогового кодекса РФ выручка от реализации товаров (работ, услуг) на экспорт, полученная в иностранной валюте, пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ на дату оплаты отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг). В остальных случаях при определении налоговой базы выручку пересчитывают в рубли по курсу Центрального банка РФ на дату, соответствующую моменту определения налоговой базы при реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), установленному ст. 167 Налогового кодекса РФ.

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

Как мы уже отметили, для обоснования права на применение налоговой ставки 0 процентов по экспортным операциям организация обязана представлять в налоговую инспекцию определенные документы. Какие именно - регламентирует ст. 165 Налогового кодекса РФ. Подтверждать нулевую ставку надо для того, чтобы можно было не платить НДС при экспорте и возместить "входной" НДС по товарам (работам, услугам), использованным для производства экспортной продукции.

Для того чтобы возместить суммы "входного" НДС по экспортной операции, с 2007 г. представлять отдельную декларацию не нужно (п. 3 ст. 172 Налогового кодекса РФ).

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

1) контракт (копию контракта) налогоплательщика с иностранным лицом на поставку товара за пределы таможенной территории РФ. При этом никаких специальных отметок банка не требуется (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 12 февраля 2007 г. N А56-14102/2006);

2) выписку банка (копию выписки), подтверждающую фактическое поступление выручки от иностранного лица - покупателя указанного товара на счет налогоплательщика в российском банке.

В качестве доказательства того, что деньги поступили, налогоплательщик может представить выписку, оформленную банком, в котором ему открыт банковский счет. При этом налогоплательщик не несет ответственности за оформление выписки банком (см. Постановление ФАС Московского округа от 13 декабря 2006 г., 14 декабря 2006 г. N КА-А40/12070-06). Кроме того, если на распечатках выписок отсутствуют печать банка и подписи его ответственных лиц, то это не является основанием для отказа в возмещении НДС (см. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 16 января 2007 г. N А56-46035/2005);

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

Согласно п. 39 разд. VI Инструкции о порядке заполнения грузовой таможенной декларации и транзитной декларации (утв. Приказом ФТС России от 11 августа 2006 г. N 762) на декларации таможенный орган, в котором оформляется товар на экспорт, ставит отметку "Выпуск разрешен".

Вторая отметка "Товар вывезен" проставляется пограничным таможенным органом в пункте пропуска, через который был вывезен экспортный товар за пределы РФ.

Понятно, что в подавляющем большинстве случаев продавец не сопровождает груз. Поэтому, чтобы получить копию таможенной декларации с отметками таможни и пограничных постов, можно обратиться в пограничный таможенный орган с соответствующим заявлением. Как это сделать, сказано в Порядке действия должностных лиц таможенных органов при подтверждении фактического вывоза товаров с таможенной территории Российской Федерации (ввоза товаров на таможенную территорию Российской Федерации). Этот документ утвержден Приказом ФТС России от 18 декабря 2006 г. N 1327.

Другой вариант - запросить копию декларации у перевозчика, который вывозил экспортный товар, либо у иностранного контрагента;

4) копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории РФ.

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

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

Согласно ст. 164 Налогового кодекса РФ реализация товара в режиме экспорта облагается НДС по ставке 0 процентов. В соответствии со ст. 165 Налогового кодекса РФ налогоплательщику необходимо обосновать применение налоговой ставки 0 процентов, для этого требуется представить пакет документов, предусмотренный указанной статьей.

Подпунктом 4 п. 1 ст. 165 Налогового кодекса РФ предусмотрено следующие требование к товаросопроводительным документам на товары, вывезенные воздушным транспортом: налогоплательщиком в налоговый орган представляется копия международной авиационной грузовой накладной с указанием аэропорта разгрузки, находящегося за пределами таможенной территории Российской Федерации.

В рассматриваемом Постановлении суд указал, что налогоплательщику необходимо соблюдать лишь вышеперечисленные требования, а отсутствие отметки таможенным органом "Вывоз разрешен" не препятствует возмещению "экспортного" НДС.

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

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

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

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

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

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

Налоговый орган не вправе отказать налогоплательщику в возмещении НДС на том основании, что экспортный контракт заключен представителем налогоплательщика, срок действия доверенности которого истек (Постановление ФАС Поволжского округа от 3 ноября 2006 г. N А12-3416/06-с36). Судьи пришли к выводу, что в соответствии со ст. 183 Гражданского кодекса РФ заключение сделки неуполномоченным лицом не влечет ее недействительности в случае последующего ее прямого одобрения.

Последующее одобрение сделки представляемым создает, изменяет и прекращает для него гражданские права и обязанности по данной сделке с момента ее совершения.

Согласно Информационному письму ВАС РФ от 23 октября 2000 г. N 57 "О некоторых вопросах практики применения статьи 183 Гражданского кодекса Российской Федерации" под прямым последующим одобрением сделки представляемым, в частности, могут пониматься письменное или устное одобрение, независимо от того, адресовано ли оно непосредственно контрагенту по сделке; признание представляемым претензии контрагента; конкретные действия представляемого, если они свидетельствуют об одобрении сделки (например, полная или частичная оплата товаров, работ, услуг, их приемка для использования, полная или частичная уплата процентов по основному долгу, равно как и уплата неустойки и других сумм в связи с нарушением обязательства; реализация других прав и обязанностей по сделке); заключение другой сделки, которая обеспечивает первую или заключена во исполнение либо во изменение первой; просьба об отсрочке или рассрочке исполнения; акцепт инкассового поручения.

При оценке судами обстоятельств, свидетельствующих об одобрении представляемым - юридическим лицом соответствующей сделки, необходимо принимать во внимание, что независимо от формы одобрения оно должно исходить от органа или лица, уполномоченных в силу закона, учредительных документов или договора заключать такие сделки или совершать действия, которые могут рассматриваться как одобрение.

Таким образом, суд признал последующие действия налогоплательщика прямым одобрением экспортной сделки, в связи с чем отклонил доводы налогового органа и удовлетворил исковые требования налогоплательщика.

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

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

Указанный пакет документов согласно п. 10 ст. 165 Налогового кодекса РФ должен представляться в налоговую инспекцию вместе с налоговой декларацией. Срок подачи декларации по НДС - ежемесячно или ежеквартально до 20 числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

До завершения налоговым органом проверки декларации по налоговой ставке 0 процентов и документов, предусмотренных ст. 165 Налогового кодекса РФ, налогоплательщик не вправе уменьшить сумму налога, подлежащую уплате в бюджет на основании общей декларации, за счет сумм налога, заявленных им к возмещению из бюджета. К такому выводу пришел Президиум ВАС РФ в Постановлении от 17 октября 2006 г. N 5370/06.

Суть дела в следующем. Налогоплательщик представил в налоговый орган налоговую декларацию по налогу на добавленную стоимость, а также отдельную налоговую декларацию по налогу на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов, заявив в ней к возмещению из бюджета НДС.

По результатам камеральной проверки налоговых деклараций по операциям, произведенным на территории Российской Федерации (внутреннем рынке), налоговым органом направлено налогоплательщику требование об уплате НДС.

При этом налоговым органом отказано в удовлетворении заявлений налогоплательщика о зачете НДС, заявленного налогоплательщиком к возмещению в отдельных налоговых декларациях по НДС по налоговой ставке 0 процентов за те же налоговые периоды, в счет уплаты

того же налога по внутреннему рынку. Отказ мотивирован ссылкой на невозможность возмещения (зачета) данного налога до окончания камеральной проверки указанных деклараций и документов, предусмотренных ст. 165 Налогового кодекса РФ.

Впоследствии по результатам проверки представленных налогоплательщиком документов налоговый орган признал обоснованным применение налоговой ставки 0 процентов по реализации товаров в таможенном режиме экспорта и подтвердил правомерность налоговых вычетов и возмещения НДС. С учетом заявлений налогоплательщика налоговый орган произвел зачет возмещаемых сумм в счет текущих платежей НДС по внутреннему рынку, в том числе суммы, указанной в оспариваемом требовании.

Налогоплательщик обратился в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным названного требования. По мнению налогоплательщика, требование об уплате недоимки по НДС по внутреннему рынку неправомерно, поскольку имелись основания для возмещения (зачета) сумм данного налога, заявленных налогоплательщиком в отдельных налоговых декларациях по налоговой ставке 0 процентов и подтвержденных представленными в налоговый орган документами.

Суд рассуждал так. В силу п. 6 ст. 166 Налогового кодекса РФ сумма налога на добавленную стоимость по операциям реализации товаров (работ, услуг), облагаемых в соответствии с п. 1 ст. 164 Налогового кодекса РФ по налоговой ставке 0 процентов, исчисляется отдельно по каждой такой операции.

Из п. 1 ст. 173 Налогового кодекса РФ следует, что выручка от реализации товаров (работ, услуг) как объект обложения налогом на добавленную стоимость по ставке 0 процентов и относящиеся к этой выручке налоговые вычеты учитываются отдельно от налоговой базы, возникшей у налогоплательщика при реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, суммы налога на добавленную стоимость, исчисленной с этой базы, и суммы налоговых вычетов, относящейся к этой базе.

Согласно п. 4 ст. 176 Налогового кодекса РФ суммы, предусмотренные ст. 171 Налогового кодекса РФ, в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), названных в пп. 1 - 6 и 8 п. 1 ст. 164 Налогового кодекса РФ, а также суммы налога, исчисленные и уплаченные в соответствии с п. 6 ст. 166 Налогового кодекса РФ, подлежат возмещению путем зачета (возврата) на основании отдельной налоговой декларации, указанной в п. 6 ст. 164 Налогового кодекса РФ, и документов, приведенных в ст. 165 Налогового кодекса РФ. В течение трех месяцев налоговый орган производит проверку обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов и налоговых вычетов и принимает решение о возмещении путем зачета или возврата соответствующих сумм либо об отказе (полностью или частично) в возмещении.

Следовательно, по операциям, облагаемым в силу пп. 1 - 6 и 8 п. 1 ст. 164 НК РФ НДС по налоговой ставке 0 процентов, налоговые вычеты и возмещение налога производятся на основании отдельной налоговой декларации и только после проверки налоговым органом представленных налогоплательщиком с декларацией документов на соответствие требованиям ст. 165 Налогового кодекса РФ.

В связи с этим положения, содержащиеся в ст. 171 Налогового кодекса РФ, подлежат применению во взаимосвязи с положениями ст. 176 Налогового кодекса РФ.

Налоговым кодексом РФ на налогоплательщика возложена обязанность до 20-го числа месяца, следующего за отчетным (налоговым) периодом, самостоятельно исчислить и уплатить НДС. Однако, как установлено налоговым органом, на основании общей налоговой декларации по операциям реализации товаров (работ, услуг) на внутреннем рынке налогоплательщиком неправомерно уменьшена сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, что и послужило причиной направления налогоплательщику оспариваемого требования.

Доводы налогоплательщика о праве зачесть в счет текущих платежей суммы, подлежащие возмещению из бюджета на основании отдельных налоговых деклараций по НДС по налоговой ставке 0 процентов, и уменьшить, таким образом, сумму налога за тот же налоговый период по внутреннему рынку не соответствуют Налоговому кодексу РФ. До завершения налоговым органом проверки декларации по налоговой ставке 0 процентов и документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ, налогоплательщик не вправе уменьшить сумму налога, подлежащую уплате в бюджет на основании общей декларации, за счет сумм налога, заявленных им к возмещению из бюджета, поскольку возмещение (зачет) осуществляется налоговым органом в порядке и сроки, установленные ст. 176 Налогового кодекса РФ.

Аналогичная правовая позиция сформулирована в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 14 декабря 2004 г. N 3521/04, от 7 февраля 2006 г. N 11608/05 и от 7 февраля 2006 г. N 11626/05: "В течение трех месяцев налоговый орган производит проверку обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов и налоговых вычетов и принимает решение о возмещении путем зачета или возврата соответствующих сумм либо об отказе (полностью или частично) в возмещении.

...по операциям, облагаемым в силу подпунктов 1 - 6 и 8 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса РФ налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов, налоговые вычеты производятся в форме возмещения на основании отдельной налоговой декларации и после проверки налоговым органом представленных налогоплательщиком с декларацией документов на соответствие требованиям статьи 165 Налогового кодекса РФ.

В связи с этим положения, содержащиеся в статьи 171 Налогового кодекса РФ, подлежат применению во взаимосвязи с положениями статьи 176 Налогового кодекса РФ.

Таким образом, налогоплательщик не вправе уменьшить сумму, подлежащую уплате в бюджет по общей декларации по налогу на добавленную стоимость, за счет сумм налога, заявленных им к возмещению из бюджета в декларации по налогу на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов, поскольку возмещение соответствующих сумм осуществляется налоговым органом в порядке и сроки, установленные статьей 176 Налогового кодекса РФ". Налогоплательщику отказано в удовлетворении заявленного им требования.

10.1.3. Если пакет документов собран не вовремя

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

При этом согласно п. 9 ст. 167 Налогового кодекса РФ в подобной ситуации моментом определения налоговой базы считается день отгрузки. Следовательно, в случае, если пакет документов не собран на 181-й день считая с даты помещения товаров под таможенный режим экспорта, операции по реализации данных товаров подлежат включению в декларацию по ставке 0 процентов за тот налоговый период, на который приходится день отгрузки товаров. Такие разъяснения даны и в Порядке заполнения налоговой декларации по НДС, утвержденном Приказом Минфина России от 7 ноября 2006 г. N 136н.

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

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

Вот как рассуждал суд. Статьями 164 и 165 Налогового кодекса РФ предусмотрены право и порядок применения налоговой ставки 0 процентов. Для этого налогоплательщику необходимо представить в налоговый орган пакет документов, предусмотренных ст. 165 Налогового кодекса РФ. При этом его необходимо представить не позднее 180 дней с даты помещения товаров под таможенные режимы экспорта. В случае непредставления указанного пакета документов в течение 180 дней налогоплательщик определяет налоговую базу в момент отгрузки товара и уплачивает налог по ставке 18 или 10 процентов соответственно. В случае последующего подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов налогоплательщик вправе потребовать возврата уплаченного НДС.

В Письме Минфина России от 28 июля 2006 г. N 03-04-15/140 указано: "...если полный пакет документов, предусмотренных вышеуказанными п. п. 1 - 5 ст. 165 Налогового кодекса РФ, не собран в течение 180 дней, то операции по реализации указанных товаров (работ, услуг) подлежат включению в разд. 2 "Расчет суммы налога по операциям при реализации товаров (работ, услуг), применение налоговой ставки 0 процентов по которым не подтверждено" декларации по ставке 0 процентов за тот налоговый период, на который приходится день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг). При этом налогоплательщик должен уплатить пени за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога начиная со следующего за установленным законодательством дня уплаты налога.

Порядок и сроки уплаты налога на добавленную стоимость в бюджет определены ст. 174 Налогового кодекса РФ. Так, положениями данной статьи предусмотрено, что уплата налога по операциям, признаваемым объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость на территории Российской Федерации (включая операции по реализации товаров (работ, услуг),

предусмотренных вышеуказанными пп. 1 - 3, 8 и 9 п. 1 ст. 164 Налогового кодекса РФ), производится по итогам каждого налогового периода исходя из фактической реализации товаров (работ, услуг) за истекший налоговый период, но не позднее 20 числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Поэтому в случае отсутствия на 181-й день документов, подтверждающих правомерность применения нулевой ставки налога в отношении указанных товаров (работ, услуг), пени начисляются за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога на добавленную стоимость до дня исполнения налогоплательщиком обязанности по уплате налога. В случае неуплаты налогоплательщиком налога на добавленную стоимость по таким операциям пени начисляются до дня подачи налогоплательщиком в налоговые органы налоговой декларации с пакетом документов, подтверждающих правомерность применения нулевой ставки налога на добавленную стоимость".

Для отражения информации об экспортных операциях, по которым срок сбора документов истек, предназначен разд. 7 "Расчет суммы налога по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально не подтверждена". Например, если товар был отгружен на экспорт в мае 2007 г., срок представления документов, подтверждающих право на применение налоговой ставки 0 процентов, истекает в ноябре 2007 г., и, если необходимый пакет документов так и не собран, необходимо начислить НДС и показать налоговые вычеты по этой реализации, но не в ноябрьской декларации, а в уточненной декларации по НДС за май 2007 г. Отражая суммы, подлежащие обложению НДС, следует также помнить о том, что "входной" НДС по данной экспортной сделке можно предъявить к вычету. Данные суммы также отражаются в разд. 3 уточненной декларации.

Однако это не означает, что право применения ставки 0 процентов потеряно навсегда. Если впоследствии организация сможет собрать пакет документов, подтверждающих право на применение налоговой ставки 0 процентов, уплаченная сумма НДС подлежит вычету в порядке, предусмотренном ст. 176 Налогового кодекса РФ. Для этого необходимо включить данные операции в декларацию по НДС за тот налоговый период, в котором собран полный пакет документов. Возмещение НДС на основании данной декларации и приложенных к ней документов производится не позднее трех месяцев со дня ее представления. В течение этого срока налоговая инспекция проверяет обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов и налоговых вычетов и принимает решение о возмещении или отказе в возмещении. Мотивированное заключение об отказе должно быть представлено не позднее 10 дней после вынесения такого решения, в противном случае налоговый орган обязан принять решение о возмещении.

Само возмещение НДС производится в следующем порядке:

1. Если у организации есть недоимки и пени по НДС или другим налогам и сборам или есть задолженность по присужденным налоговым санкциям, подлежащим зачислению в тот же бюджет, из которого производится возврат, они подлежат зачету в первоочередном порядке по решению налогового органа. Данный зачет налоговые органы производят самостоятельно и сообщают о нем налогоплательщику в течение 10 дней. При этом в случае, если недоимка по НДС образовалась в период между датой подачи декларации и датой возмещения соответствующих сумм НДС и если она не превышает сумму, подлежащую возмещению, пеня на сумму недоимки не начисляется.

2. Если у организации нет недоимок и пеней по НДС и другим налогам или задолженности по присужденным налоговым санкциям, суммы, подлежащие возмещению:

- либо засчитываются в счет текущих платежей по НДС или иным налогам, подлежащим уплате в тот же бюджет, а также по налогам, уплачиваемым в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ или в связи с реализацией работ и услуг, непосредственно связанных с производством и реализацией таких товаров, по согласованию с таможенными органами;

- либо подлежат возврату налогоплательщику по его заявлению.

В последнем случае налоговые органы обязаны не позднее последнего дня трехмесячного периода, отведенного на проверку и вынесение решения, вынести и направить на исполнение в соответствующий орган Федерального казначейства решение о возврате сумм НДС. Федеральное казначейство обязано осуществить возврат в течение двух недель после получения решения налогового органа (причем в случае, когда такое решение не получено соответствующим органом Федерального казначейства по истечении семи дней считая со дня направления налоговым органом, датой получения такого решения признается восьмой день считая со дня направления такого решения налоговым органом).

При нарушении вышеуказанных сроков на сумму, подлежащую возврату налогоплательщику, начисляются проценты исходя из ставки рефинансирования Центрального банка РФ.

Теперь к арбитражной практике. В каком периоде вправе заявить экспортные вычеты, если они подтверждены позднее обоснованности применения ставки 0 процентов, которая была подтверждена в рамках 180 дней? Налоговый кодекс не дает четкого ответа на этот вопрос. Однако арбитражная практика подтверждает, что применить ставку 0 процентов можно в том периоде, когда собран пакет документов.

Так, Президиум ВАС РФ в Постановлении от 7 июня 2005 г. N 1321/05 пришел к выводу, что налогоплательщик, обнаруживший факты неотражения (неполного отражения) сведений в ранее поданной декларации, вправе внести необходимые изменения и дополнения в декларацию того налогового периода, к которому относятся операции и выплаты по ним.

В другом деле суд признал, что, поскольку операции, в отношении которых налоговыми органами подтверждено применение налоговой ставки 0 процентов, относятся к конкретным, фиксированным и заведомо известным налоговым периодам, суд сделал вывод о том, что вычеты по этим операциям должны производиться по декларациям соответствующих налоговых периодов. Такой вывод содержится в Постановлении Президиума ВАС РФ от 8 ноября 2006 г. N 6631/06 по делу N А50-20951/2005-А10.

ФАС Северо-Западного округа в Постановлении от 28 декабря 2006 г. по делу N А56-9094/2006 указал, что, поскольку п. 1 ст. 172 Налогового кодекса РФ установлен общий порядок применения налоговых вычетов, в том числе по операциям, облагаемым по ставке 0 процентов, отсутствие у налогоплательщика предусмотренных названной нормой первичных документов не препятствует определению налоговой базы в порядке, предусмотренном п. 9 ст. 167 Налогового кодекса РФ. То есть налогоплательщик должен был внести изменения в декларацию за тот период, в котором совершались экспортные операции, а не в период сбора пакета документов, предусмотренных ст. 165 Налогового кодекса РФ.

10.1.4. Налоговая декларация

Операции по экспорту нужно отражать в единой декларации по НДС наряду с операциями на внутреннем рынке. Форма декларации и Порядок ее заполнения утверждены Приказом Минфина России от 7 ноября 2006 г. N 136н.

Порядок заполнения декларации зависит от того, подтверждено применение ставки 0 процентов или нет. Если документы собраны в течение 180 дней, то заполняется разд. 5 декларации. При этом ее надо подать не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, в котором отгружены товары и собраны документы (если отгрузка и сбор документов произошли в одном налоговом периоде). Если документы собраны позже, то декларацию представляют не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, в котором собраны документы.

Если документы в указанный срок так и не собраны, то не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, в котором наступил 181-й день с даты отгрузки, заполнить разд. 7 уточненной декларации. Когда документы собраны, их нужно подать не позднее месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, в котором собраны документы, и заполнить разд. 5.

Если документы не собраны до истечения трех лет считая с даты отгрузки, то нужно подать уточненную декларацию за налоговый период, следующий за истекшим налоговым периодом, в котором наступил 181-й день с даты отгрузки. И заполнить разд. 7 уточненной декларации.

При продаже товаров на экспорт счета-фактуры составляются в общеустановленном порядке. Дело в том, что ни нормы гл. 21 Налогового кодекса РФ, ни Правила ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по НДС не предписывают какого-то специального порядка выписки и регистрации счетов-фактур при экспорте товаров.

То есть счета-фактуры иностранному покупателю выставляют не позднее пяти календарных дней считая с даты отгрузки и регистрируют в журнале учета выставленных счетов-фактур.

В книге продаж счет-фактура регистрируется в последний день месяца, в котором собран полный пакет подтверждающих экспорт документов, либо на дату фактической отгрузки, если такие документы в установленный срок не будут собраны. Об этом сказано в п. 9 ст. 167 Налогового кодекса РФ.

Что касается возмещения НДС, то счета-фактуры, выставленные поставщиками товаров (работ, услуг), используемых при производстве экспортной продукции, регистрируются в книге покупок по мере возникновения права на возмещение. Такое право экспортеры получают в том месяце, когда собран полный пакет документов, предусмотренных ст. 165 Налогового кодекса РФ, для подтверждения ставки 0 процентов либо на дату, соответствующую моменту последующего исчисления НДС по налоговой ставке 0 процентов, при наличии на этот момент документов (п. 3 ст. 172 Налогового кодекса РФ).

10.2. Особенности исчисления НДС при экспорте работ и услуг

При экспорте работ и услуг действуют те же правила, что и при экспорте товаров. В частности, согласно п. 1 ст. 164 Налогового кодекса РФ при реализации услуг, связанных с производством и реализацией товаров на экспорт, в т.ч. с сопровождением, транспортировкой,

погрузкой, перегрузкой экспортируемых и импортируемых товаров, а также при оказании услуг по международным перевозкам пассажиров и багажа, при выполнении работ в космическом пространстве, при реализации товаров и услуг дипломатическим представительствам и их персоналу и выполнении некоторых других работ и услуг на экспорт применяется налоговая ставка 0 процентов.

Для подтверждения права на применение ставки 0 процентов при выполнении работ или оказании услуг, указанных в п. 1 ст. 164 Налогового кодекса РФ, необходимо представлять документы, перечень которых для каждого вида услуг и работ установлен в ст. 165 Налогового кодекса РФ. Как мы уже отметили, если пакет документов не собран на 181-й день считая с даты помещения товаров под таможенный режим экспорта, операции по реализации данных товаров подлежат включению в декларацию по ставке 0 процентов за тот налоговый период, на который приходится день отгрузки товаров. При реализации работ (услуг) - в частности, предусмотренных ст. 164 Налогового кодекса РФ - в подобной ситуации нужно учитывать, что днем отгрузки будет считаться день выполнения работ (оказания услуг).

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

Осуществляя выполнение работ или оказание услуг по договору с иностранными заказчиками, необходимо обращать особое внимание на то, что является местом реализации данных работ или услуг. Ведь, если местом выполнения работ или оказания услуг будет признана территория РФ, они должны облагаться НДС в общеустановленном порядке - то есть по ставке 18 процентов (или по ставке 10 процентов в зависимости от вида услуг).

Глава 11. ИМПОРТ ТОВАРОВ

В соответствии с пп. 4 п. 1 ст. 146 Налогового кодекса РФ ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации является самостоятельным объектом налогообложения по НДС.

Как и при исчислении акцизов, особенности налогообложения ввозимых товаров налогом на добавленную стоимость зависят от избранного таможенного режима согласно п. 1 ст. 151 Налогового кодекса РФ:

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

2) при помещении товаров под таможенный режим реимпорта налогоплательщиком уплачиваются суммы налога, от уплаты которых он был освобожден, либо суммы, которые были ему возвращены в связи с экспортом товаров в соответствии с Налоговым кодексом РФ, в порядке, предусмотренном таможенным законодательством РФ;

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

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

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

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

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

Согласно ст. 152 Налогового кодекса РФ в случае, если в соответствии с международным договором РФ отменены таможенный контроль и таможенное оформление перемещаемых через таможенную границу РФ товаров, взимание НДС с товаров, происходящих из такого государства и ввозимых на территорию РФ, осуществляют налоговые органы РФ. Объектом налогообложения в таких случаях признается стоимость приобретенных товаров, ввозимых на территорию РФ, включая затраты на их доставку до границы РФ. НДС в такой ситуации уплачивается одновременно с оплатой стоимости товаров, но не позднее 15 дней после принятия на учет

товаров, ввезенных на таможенную территорию РФ. Конкретный порядок уплаты налога на товары, перемещаемые через таможенную границу РФ без таможенного контроля и таможенного оформления, определяется Правительством РФ.

Налоговая база по НДС определяется отдельно по каждой группе товаров одного наименования, вида и марки, ввозимой на таможенную территорию РФ. При этом в случае, если в составе одной партии ввозимых на таможенную территорию РФ товаров присутствуют как подакцизные товары, так и неподакцизные товары, налоговая база определяется отдельно в отношении каждой группы указанных товаров. Аналогичным образом определяется налоговая база в случае, если в составе партии ввозимых на таможенную территорию РФ товаров присутствуют продукты переработки товаров, ранее вывезенных с таможенной территории РФ для переработки вне таможенной территории РФ.

В случае если в соответствии с международным договором Российской Федерации отменены таможенный контроль и таможенное оформление ввозимых на территорию Российской Федерации товаров, налоговая база определяется как сумма стоимости приобретенных товаров, включая затраты на доставку указанных товаров до границы РФ, и подлежащих уплате акцизов (для подакцизных товаров).

В соответствии с п. 1 ст. 174 и ст. 177 Налогового кодекса РФ при ввозе товаров на таможенную территорию РФ сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, уплачивается в соответствии с таможенным законодательством, а именно - согласно п. 1 ст. 329 Таможенного кодекса РФ - не позднее 15 дней со дня предъявления товаров в таможенный орган в месте их прибытия на таможенную территорию РФ или со дня завершения внутреннего таможенного транзита, если декларирование товаров производится не в месте их прибытия.

Согласно п. 5 ст. 164 Налогового кодекса РФ при ввозе товаров на таможенную территорию РФ применяются налоговые ставки: 18 процентов и 10 процентов в соответствии с общеустановленными требованиями, указанными в п. п. 2 и 3 ст. 164 Налогового кодекса РФ.

Порядок формирования налоговой базы по НДС при ввозе товаров на таможенную территорию РФ прописан в ст. 160 Налогового кодекса РФ. В общем случае налоговая база определяется как сумма:

1. Таможенной стоимости ввозимых товаров.
2. Подлежащей уплате таможенной пошлины.
3. Подлежащих уплате акцизов (по подакцизным товарам).

Таким образом, необходимо прибавить к таможенной стоимости все таможенные платежи, за исключением таможенных сборов (и, естественно, самой суммы НДС).

Пример. ОАО "Делия" ввозит в Россию партию немецкого пива. Контрактная стоимость товара на условии CIP Санкт-Петербург составила 22 000 евро, что по курсу на дату подачи таможенной декларации составляет:

22 000 евро x 33,95 руб/евро = 746 900 руб.;

Таможенная пошлина составляет 509 250 руб.

Сумма акциза составляет 47 750 руб.

Следовательно, налоговая база по НДС по ввозимому пиву составляет:

746 900 + 509 250 + 47 750 = 1 303 900 руб.

А сумма НДС, подлежащая уплате при ввозе пива, составит:

1 303 900 руб. x 18% = 234 702 руб.

Если ввозимые ценности не являются подакцизными товарами, налоговая база по НДС получается путем суммирования таможенной стоимости ввозимых ценностей и таможенной пошлины.

Пример. ЗАО "Мальвина" приобретает у французской фирмы Textile партию шелковых тканей:

- таможенная стоимость импортируемых шелковых тканей составляет 474 929,82 евро, или 16 242 600 руб.;
- таможенный сбор составляет 50 000 руб.;
- таможенная пошлина равна 812 130 руб.

В этом случае налоговая база по НДС составляет:

16 242 600 + 812 130 = 17 054 730 руб.

А сумма НДС, подлежащая уплате в связи с ввозом тканей, составит:

17 054 730 руб. x 18% = 3 069 851 руб.

Если же товар ввозится беспошлинно, налоговая база по НДС будет равна таможенной стоимости ввозимых товаров.

В случае если ввозимые товары будут использованы при осуществлении операций, облагаемых НДС (например, если фирма ввозит сырье для производства продукции, при продаже которой будет начисляться НДС), или если они ввозятся для перепродажи (и при перепродаже будет начисляться НДС, т.е. фирма не будет продавать ввезенные товары в розницу в регионе, где розничная торговля переведена на ЕНВД), суммы НДС, уплаченные при ввозе товаров на таможенную территорию РФ в таможенных режимах выпуска для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки вне таможенной территории либо при ввозе товаров, перемещаемых через таможенную границу РФ без таможенного контроля и таможенного оформления, подлежат вычету. Об этом гласит п. 2 ст. 171 Налогового кодекса РФ.

Порядок применения данного налогового вычета прописан в п. 1 ст. 172 Налогового кодекса РФ. Для этого необходимо иметь документы, подтверждающие фактическую уплату сумм налога при ввозе товаров на таможенную территорию РФ (например, платежное поручение), а также первичные документы, подтверждающие факт принятия ввезенных ценностей на учет (т.е. оприходование товаров, материалов, оборудования к установке, основных средств или нематериальных активов).

Если же ввезенные ценности используются в деятельности, не облагаемой НДС (например, если товары ввезены для продажи в розницу в рамках деятельности, подпадающей под ЕНВД, или, например, ввезенное сырье использовано при производстве продукции, не облагаемой НДС на основании ст. 149 Налогового кодекса РФ), сумму НДС, начисленную и уплаченную при их ввозе, нужно включить в их стоимость на основании п. 2 ст. 170 Налогового кодекса РФ.

Бухгалтерам фирм, применяющих "упрощенку", необходимо также учесть, что согласно п. 2 ст. 346.11 Налогового кодекса РФ применение упрощенной системы налогообложения не освобождает их от необходимости уплачивать НДС при ввозе товаров на таможенную территорию РФ. Поэтому при осуществлении импортных операций им нужно исчислить и уплатить НДС в общеустановленном порядке. Однако, поскольку в отношении остальных операций они не признаются налогоплательщиками НДС, сумму уплаченного при ввозе ценностей НДС предъявлять к вычету нельзя. В случае применения объекта налогообложения "доходы, уменьшенные на величину расходов" ее можно будет включить в состав расходов на основании пп. 8 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ.

ОГЛАВЛЕНИЕ

Глава 1. Лица, признаваемые плательщиками НДС и освобожденные от его уплаты
1.1. Кто обязан платить НДС
1.2. В каком порядке учитывают плательщиков НДС
1.3. Кто освобожден от уплаты НДС
Глава 2. Освобождение от уплаты НДС
2.1. Какие условия нужно выполнить, чтобы получить освобождение
2.2. Какие документы нужно представить в налоговую инспекцию
2.3. В каких случаях право на освобождение теряется
2.4. Восстановление НДС
2.5. Когда срок освобождения истекает
Глава 3. Объект налогообложения по НДС
3.1. В каких случаях возникает объект обложения НДС
3.2. Операции, которые не признаются объектом налогообложения
3.3. Спорные ситуации, касаемые объекта налогообложения
Глава 4. Новые льготы по НДС
4.1. Реализация лома и отходов цветных металлов
4.2. Передача некоторых исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности, а также прав пользования этими результатами
4.3. НИОКР, при выполнении которых можно не платить НДС
4.4. Уступка прав требования по договорам займа и кредита
4.5. Другие виды льгот
4.6. Раздельный учет
4.7. Отказ от льгот по НДС
Глава 5. Налоговая база
5.1. Реализация товаров (работ, услуг)
5.1.1. Реализация по договорным ценам
5.1.2. Реализация по государственным регулируемым ценам или с учетом льгот
5.1.3. Продажа сельхозпродукции, купленной у населения
5.1.4. Услуги по переработке давальческого сырья
5.1.5. Продажа товаров в многооборотной таре
5.2. Поступление предоплаты в счет предстоящих поставок продукции (работ, услуг)
5.3. Реализация недвижимости
5.4. Реализация имущественных прав
5.4.1. Уступка денежного требования, вытекающего из договора реализации
5.4.2. Продажа имущественных прав на дома и помещения
5.4.3. Уступка денежных требований, не связанных с реализацией товаров
5.4.4. Уступка арендного права, а также права на заключение договора
5.5. В каких случаях налоговая база увеличивается
5.5.1. Дисконтный доход
5.5.2. Страховки, связанные с риском неоплаты реализуемого товара
5.5.3. Штрафы и неустойки за нарушение договорных обязательств
5.6. В какой момент начисляется НДС
Глава 6. Налоговый период, ставки и порядок расчета налога
6.1. Налоговый период
6.2. Ставки налога
6.3. Подтверждение ставки 0 процентов при выполнении работ (оказании услуг)
6.4. Порядок исчисления НДС
Глава 7. Налоговые вычеты
7.1. Вычет НДС налоговыми агентами
7.2. Порядок включения "входного" налога в расходы
7.3. Вычет НДС при расчетах собственным имуществом
7.4. Возмещение НДС
7.5. В каких случаях НДС включается в затраты
7.6. Спорные ситуации при применении налоговых вычетов
7.6.1. Поставщик товаров (работ, услуг) отсутствует по месту "прописки"
7.6.2. Вычет при отсутствии реализации
7.6.3. НДС предъявлен лицом, которое не является налогоплательщиком
7.6.4. Вычет НДС при условии отсутствия у поставщика необходимых лицензий
7.6.5. Споры по поводу момента вычета НДС
7.6.6. Отсутствуют первичные документы или они составлены с ошибками
Глава 8. Восстановление НДС

8.1. Передача имущества в уставный капитал
8.2. Использование товаров (работ, услуг) в операциях, которые не облагаются НДС
8.3. Переход на спецрежимы
8.4. Когда НДС можно не восстанавливать
Глава 9. Налогообложение посредников и залогодержателей
9.1. Правовые основы посреднической деятельности и залога
9.1.1. Договор поручения
9.1.2. Договор комиссии
9.1.3. Агентский договор
9.1.4. Транспортная экспедиция
9.1.5. Залог
9.2. Налогообложение посреднических сделок
9.2.1. Посредник действует от своего имени
9.2.2. Посредник действует от имени доверителя (принципала)
9.3. Реализация предмета залога
Глава 10. Вывоз товаров (работ, услуг) с территории Российской Федерации
10.1. Особенности исчисления НДС при экспорте готовой продукции и товаров
10.1.1. Налоговая ставка 0 процентов
10.1.2. Обоснование права на применение налоговой ставки 0 процентов - отдельная декларация и пакет документов
10.1.3. Если пакет документов собран не вовремя
10.1.4. Налоговая декларация
10.2. Особенности исчисления НДС при экспорте работ и услуг
Глава 11. Импорт товаров

THE BOOK IS MADE BY
AXL-ROSE
AXL-ROSE@YA.RU