

Методика расчета и уплаты налогов

Тема: Порядок обложения отдельных видов операций НДС

Налоговые агенты по НДС – это лица, которые обязаны исчислить за налогоплательщика налог, удержать его из доходов налогоплательщика и перечислить в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) (п. 1 ст. 24).

К ним относятся лица: (п. 1-6, ст. 161)

- Приобретающие товары у иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах РФ.
- Арендующие федеральное, региональное или муниципальное имущество у органов власти.
- Продающие конфискованное имущество, бесхозные ценности, клады и скупленные ценности, а также ценности перешедшие по праву наследования государству.

В качестве посредника участвующие в расчетах с иностранными лицами при продаже товаров.

- Собственники судов (на момент исключения из реестра судов. Если судно исключено в течение 10 лет с момента его регистрации, или на 46-й день после перехода права собственности к лицу если до этого оно не было зарегистрировано в Российском международном реестре судов.

Расчет НДС налоговым агентом (с иностранной организацией)

Пример.

Российская фирма приобрела 10.09.2011 у иностранной компании партию товара, на сумму 3000 долл. США. Товары облагаются по ставке 18%. Иностранная компания не состоит на налоговом учете в РФ. Соответственно российская фирма должна исчислить и уплатить НДС в бюджет за эту компанию.

Налоговая база.

Курс долл. 10.09.2011 – 29 р. Т.е. $НБ = 3000 \times 29 = 87\ 000$ р.

Сумма НДС к удержанию.

$НДС\ у = 87\ 000 \times 18/118\% = 13\ 271$ р.

Уплата в бюджет удержанного НДС не позднее 20-го числа месяца следующего за налоговым периодом в котором прошла операция (т.е. до 20.12.2011) по месту своего нахождения п. 1 ст.174. Особые случаи – абз 2. п. 4 ст. 174.

Примечание.

Налоговую базу нужно определять отдельно по каждой сделке с иностранным лицом, т.е нужно вести отдельный учет по всем операциям.

СМР (строительно-монтажные работы) для собственного потребления

К СМР относятся работы, осуществляемые для своих нужд собственными силами организаций, а также работы, выполненные подрядными организациями по собственному строительству.

Для целей НДС СМР следует рассматривать как работы капитального характера, в результате которых:

- а) создаются новые объекты основных средств, в том числе объекты недвижимого имущества (здания, сооружения и т.п.);

- б) изменяется первоначальная стоимость объектов ОС, находящихся в эксплуатации, в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации и по иным аналогичным основаниям.

Т.е. - НДС начисляется на сумму всех расходов, которые налогоплательщик фактически понес при выполнении СМР. (подрядные работы не включаются в Н. б -ВА Суд РФ. решение от 06.03.2007 N 15182/06 в июле 2007 г.)

Механизм исчисления и уплаты НДС по СМР

Начислять НДС по СМР, выполненным для собственного потребления, нужно в конце каждого налогового периода - т.е. квартала (п. 10 ст. 167 НК РФ).

Пример.

Фирма осуществляет деятельность по производству технического картона и ежеквартально уплачивает НДС.

В январе 2013г. организация начала строительство хозяйственным способом склада для хранения картона. В июне строительство склада было завершено и он был введен в эксплуатацию.

В этом же месяце организация подала документы на государственную регистрацию права собственности на построенный объект и получила свидетельство о праве собственности. Начислять амортизацию по объекту недвижимости организация начала в июле.

На строительство склада израсходовано (условно):

Наименование расхода	Период осуществления расходов						Всего за период с 01 января по 30 июня
	I квартал			II квартал			
	январь	февраль	март	апрель	май	июнь	
Стоимость материалов, списанных на строительство склада	354 000	236 000	177 000	295 000	318 600	165 200	1 545 800
в том числе НДС	54 000	36 000	27 000	45 000	48 600	25 200	235 800
Зарплата работников (по нарядам строительства) и инженерно-технических работников (ИТР), а также начисленные страховые взносы	150 000	200 000	170 000	165 000	175 000	150 000	1 010 000
Амортизация ОС, которые использовались при строительстве склада	9 000	8 000	7 000	6 000	5 000	4 000	39 000
Всего расходов без НДС	459 000	408 000	327 000	421 000	450 000	294 000	2 359 000
Итого "входной" НДС	54 000	36 000	27 000	45 000	48 600	25 200	235 800

Решени

- На стоимость работ организация начисляет НДС в следующем порядке:
- - 31 марта - на стоимость работ, исчисленную исходя из фактических расходов на их выполнение в I квартале $((459\ 000\ \text{руб.} + 408\ 000\ \text{руб.} + 327\ 000\ \text{руб.}) \times 18\% = 214\ 920\ \text{руб.})$;
- - 30 июня - на стоимость работ, исчисленную исходя из фактических расходов на их выполнение во II квартале $((421\ 000\ \text{руб.} + 450\ 000\ \text{руб.} + 294\ 000\ \text{руб.}) \times 18\% = 209\ 700\ \text{руб.})$.

- **Вычет по НДС** с 1 января 2009 г. можно принять к вычету НДС по СМР для собственного потребления в том же налоговом периоде, когда он начислен к уплате в бюджет (абз. 2 п. 5 ст. 172 НК РФ)
- **"Входной" НДС** по оплаченным материалам, использованным при строительстве склада, составил 235 800 руб.:
 - в январе - 54 000 руб.;
 - в феврале - 36 000 руб.;
 - в марте - 27 000 руб.;
 - в апреле - 45 000 руб.;
 - в мае - 48 600 руб.;
 - в июне - 25 200 руб.

Т.е.

«Входной» НДС

- 31 марта к вычету – 117 000 р. (за 1 квартал).
- 30 июня к вычету – 118 800 (за 2 квартал).

Начисленный НДС к вычету

- 31 марта к вычету – 214 920 (за 1 квартал).
- 30 июня к вычету – 209 700 (за 2 квартал).

Восстановление НДС по СМР

Восстанавливается когда построенный объект начинает использоваться в операциях необлагаемых НДС

(Исключением являются случаи, когда такой объект к моменту его использования в не облагаемых НДС операциях полностью амортизирован либо с момента ввода его в эксплуатацию прошло не менее 15 лет (абз. 4 п. 6 ст. 171, п. 2 ст. 170 НК РФ)).

"входной" НДС по материалам (работам, услугам), которые приобретались для выполнения СМР, восстановлению не подлежит. Восстанавливать нужно только НДС, начисленный организацией на объем СМР.

Порядок восстановления:

1. НДС нужно восстанавливать не единовременно, а в течение десяти лет начиная с года, в котором по этому объекту начисляется амортизация.
2. Сумма НДС, подлежащая восстановлению и уплате в каждом году, рассчитывается как $1/10$ суммы НДС, принятого к вычету в соответствующей доле.
3. Отражать восстановленную сумму НДС необходимо в налоговой декларации за IV квартал каждого календарного года из десяти.
4. Сумма НДС, восстановленная к уплате в бюджет, учитывается в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в соответствии со ст. 264 НК РФ.

ПРИМЕР

восстановления в 2014 г. НДС, начисленного по СМР, выполненным хозспособом, и ранее принятого к вычету

Ситуация

В июне 2014 г. организация "Альфа" построила собственными силами здание оптового склада. Здание было введено в эксплуатацию в июне. Поэтому с 1 июля по складу начали начислять амортизацию (п. 4 ст. 259 НК РФ).

Стоимость СМР по данному объекту составила 1 000 000 руб. Сумма налога, которая была исчислена по СМР, уплачена в бюджет и принята к вычету, составила 180 000 руб.

С сентября организация начала использовать здание склада для осуществления не облагаемых НДС операций.

В связи с этим организация "Альфа" принятый к вычету НДС - 180 000 руб. - обязана восстановить в бюджет (абз. 4 п. 6 ст. 171 НК РФ).

Стоимость отгруженных товаров за 2009 г. составила 20 000 000 руб., а стоимость необлагаемых отгруженных товаров (работ, услуг) за этот период составила - 2 000 000 руб.

Решение

1. Определяем срок, в течение которого необходимо будет восстанавливать НДС.
 - Этот срок составляет десять лет начиная с 2014 г. по 2020 г. включительно.
2. Рассчитываем 1/10 часть суммы налога, которую нужно восстановить в 2014 г. Она составит 18 000 руб. (180 000 руб. / 10).
3. Определяем долю не облагаемых НДС отгруженных товаров (работ, услуг) в общей стоимости отгрузки за 2009 г.:
$$2\,000\,000 \text{ руб.} / 20\,000\,000 \text{ руб.} \times 100\% = 10\%.$$

4. Определяем сумму, которую необходимо восстановить за 2011 г.:

$$18\ 000 \text{ руб.} \times 10\% = 1800 \text{ руб.}$$

5. В декабре 2014 г. в книге продаж организация должна указать сумму 1800 руб.

Таким образом, в декларации за IV квартал 2014 г. организация "Альфа" по строке 190 в графе 6 разд. 3 отразит 1800 руб. и расшифрует порядок ее начисления в Приложении к декларации.

Раздельный учет НДС

Если одновременно осуществляются операции, подлежащие налогообложению, и операции, освобожденные от налогообложения НДС, то организация обязана раздельно учитывать суммы "входного" НДС по товарам, работам, услугам, имущественным правам, которые используются в облагаемых и необлагаемых операциях. (абз. 7 п. 4 ст. 170 НК РФ).

В некоторых случаях суды признают за налогоплательщиками право не вести отдельный учет сумм "входного" НДС, несмотря на то что приобретенные ими товары (работы, услуги) используются как в облагаемых, так и в не облагаемых НДС операциях.

Вот примеры таких случаев:

- товары изначально приобретены для использования в необлагаемых операциях, однако в последующем предназначение этих товаров изменено (Определение ВАС РФ от 26.06.2008 N 8277/08);

- налогоплательщик наряду с основной деятельностью предъявляет к погашению векселя третьих лиц. По мнению налоговиков, предъявление векселей к оплате является реализацией ценных бумаг, которая не облагается НДС на основании пп. 12 п. 2 ст. 149 НК РФ. Следовательно, организация должна вести отдельный учет общехозяйственных расходов.

- Также можно не вести раздельный учет "входного" НДС в те налоговые периоды, в которых доля совокупных производственных расходов на операции, не облагаемые НДС, меньше или равна 5% от общей величины совокупных расходов на производство.

ПОРЯДОК ОПРЕДЕЛЕНИЯ ДОЛИ "ВХОДНОГО" НДС, ПОДЛЕЖАЩЕЙ ВЫЧЕТУ ИЛИ УЧЕТУ В СТОИМОСТИ ТОВАРОВ (РАБОТ, УСЛУГ)

Пропорция, в которой НДС принимается к вычету или учитывается в стоимости товаров (работ, услуг), определяется согласно абз. 5 п. 4 ст. 170 НК РФ

■ **Ситуация**

Организация 21 апреля 2014г. приобрела компьютер за 35 400 руб., в том числе НДС 5400 руб., и ввела его в эксплуатацию. Компьютер используется для осуществления операций, как облагаемых, так и не облагаемых НДС.

Во II квартале 2014 г. выручка от операций, не облагаемых НДС, составила 300 000 руб., а выручка от операций, облагаемых НДС, составила 1 062 000 руб. (в том числе НДС 162 000 руб.).

Решение

В рассматриваемой ситуации выручка от реализации отгруженных в течение II квартала 2014 г. товаров (работ, услуг), не облагаемых НДС, составила 300 000 руб., а облагаемых НДС - 900 000 руб. (без учета НДС). Соответственно,

доля выручки от реализации не облагаемых НДС товаров (работ, услуг) равна 25% $(300\ 000\ \text{руб.} / (300\ 000\ \text{руб.} + 900\ 000\ \text{руб.}) \times 100\%)$,

а **доля выручки** от реализации облагаемых НДС товаров (работ, услуг) - 75% $(900\ 000\ \text{руб.} / (300\ 000\ \text{руб.} + 900\ 000\ \text{руб.}) \times 100\%)$.

Таким образом,

*НДС, уплаченный при приобретении компьютера, в сумме **1350 руб.** ($5400 \text{ руб.} \times 25\%$) организация включает в стоимость компьютера,*

*а в сумме **4050 руб.** ($5400 \text{ руб.} \times 75\%$) принимает к вычету (пп. 1 п. 2 ст. 171, абз. 1, 3 п. 1 ст. 172 НК РФ).*

Конец 1 части

Налогообложение посреднических операций

Услуги посредников можно разделить на две группы:

- услуги по реализации товаров (работ, услуг);
- услуги по приобретению товаров (работ, услуг).

Основные виды посреднических договоров

- 1) Договор поручения (Гл. 49 ГК РФ);
- 2) Договор комиссии (Гл. 51 ГК РФ);
- 3) Агентский договор (Гл. 52 ГК РФ);
- 4) Договор транспортной экспедиции (Гл. 41 ГК РФ, ФЗ № 87 от 30.06.2003г.)

Момент определения налоговой базы:

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

При этом, днем передачи посредником выполненных услуг является день передачи заказчику отчета (день составления акта).

НДС с аванса

Сумма НДС с полученных посредником авансовых или иных платежей, связанных с оплатой посреднических услуг, определяется расчетным методом с применением расчетной ставки 18/118 (п. 4 ст. 164 НК РФ).

Пример 1.

Организацией "Альфа" заключен с организацией "Бета" договор комиссии, согласно которому организация "Бета" (комитент) поручает организации "Альфа" (комиссионеру) приобрести товары. Организация "Бета" перечисляет организации "Альфа" денежные средства на приобретение товара в размере 70 000 руб. и вознаграждение организации "Альфа" в размере 30 000 руб.

В рассматриваемой ситуации 30 000 руб. являются для организации "Альфа" вознаграждением, полученным ею авансом.

Следовательно, организация "Альфа" должна заплатить НДС с такого аванса, т.е. с 30 000 руб.

После оказания посреднических услуг сумма НДС, исчисленная с полученного аванса, может быть принята к вычету на основании п. 8 ст. 171, п. 6 ст. 172 НК РФ.

Исчисление НДС

В случае если посредник реализует товары, облагаемые по ставке 10%, то с суммы своего вознаграждения НДС необходимо исчислить и уплатить в бюджет по ставке 18%.

$\text{НДС} = \text{НБ} \times 18\%$, где НБ = сумма вознаграждения + иные доходы посредника

Пример 2.

"Альфа" в июне заключила с организацией "Бета" договор комиссии, согласно которому организация "Бета" (комитент) поручает организации "Альфа" (комиссионеру) приобрести товары по цене, не превышающей 50 000 руб. В том же месяце деньги перечислены на счет «Альфы». Согласно условиям договора сумма вознаграждения организации "Альфа" составляет 3000 руб., в том числе НДС 457,6 руб., и уплачивается комитентом после исполнения договора.

В случае приобретения товаров за меньшую цену сэкономленные средства являются собственностью организации "Бета".

В июле этого же года организация "Альфа" приобрела товары за 45 888,9 руб., в том числе НДС 7000 руб.

Стороны договора пришли к соглашению, что сумма вознаграждения удерживается организацией "Альфа" из денежных средств комитента (т.е. «Бета»), оставшихся у комиссионера после приобретения товара.

Отсюда в июле (т.е. на дату оказания услуг) «Альфа» должна исчислить НДС

- Начислен НДС -457,6 р.
- Перечислены комитенту сэкономленные средства за минусом удержанного комиссионного вознаграждения $-(50\ 000 - 45\ 888,9 - 3000) = 1\ 111\text{р. } 10\ \text{коп}$

При выполнении посреднических услуг необходимо выставлять заказчику счета-фактуры на сумму своего вознаграждения с указанием исчисленных сумм НДС.

Срок - в течение пяти календарных дней считая со дня составления соответствующего отчета либо получения аванса в счет предстоящего оказания посреднических услуг.

Также Сумму полученного вознаграждения и сумму исчисленного с него НДС необходимо отразить в налоговой декларации по НДС

Принятие к вычету НДС у заказчика

сумму НДС, предъявленную посредником, заказчик вправе принять к вычету при соблюдении ряда условий (пп. 1, 2 п. 2 ст. 171, п. 1 ст. 172 НК РФ):

- услуги посредника приобретены для осуществления деятельности, подлежащей обложению НДС;
- имеется счет-фактура, выставленный посредником на сумму вознаграждения;
- услуги посредника приняты к учету.

Если посредник приобретает для заказчика товары (работы, услуги), то заказчик вправе принять к вычету еще и сумму НДС, предъявленную ему продавцом таких товаров (работ, услуг), при соблюдении указанных выше условий.

При этом моментом определения налоговой базы у заказчика является – момент поступления денежных средств в кассу (на счет) посредника