**НДС и упрощенная система налогообложения**

Налогоплательщики, перешедшие на "упрощенку", НДС не платят. Но, к сожалению, все не так просто. Прочитав эту статью, вы в этом убедитесь.

Итак, когда же "упрощенцы" сталкиваются с уплатой НДС? Во-первых, они остаются его плательщиками, занимаясь импортом товаров. Во-вторых, их никто не освобождал от исполнения обязанностей налогового агента. В-третьих, если они ведут общий учет операций простого товарищества, им приходится и уплачивать НДС, и выставлять счета-фактуры.

И это только по закону... А порой сами фирмы (когда по незнанию, а когда и намеренно) ставят себя в условия, вынуждающие платить налог.

Теперь более подробно о каждой ситуации.

***НДС при ввозе товаров***

Пункт 2 ст. 346.11 НК РФ, освобождающий "упрощенцев" от уплаты ряда налогов, в том числе и НДС, все же содержит маленькую оговорку: "...за исключением НДС, подлежащего уплате... при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации". В каком порядке платить, какие льготы предусмотрены действующим налоговым законодательством - все это оговорено в ст. ст. 150, 151 и 160 НК РФ.

Учет внешнеэкономической деятельности всегда был и остается уделом избранных. Далеко не каждый бухгалтер имеет опыт, связанный с учетом валютных операций, расчетом и уплатой всевозможных таможенных платежей, оформлением экспортно-импортных контрактов. Поэтому, если пришлось со всем этим хозяйством столкнуться, а вы здесь новичок, - будьте очень внимательны! "Подводных камней" немало.

Итак, ваша организация работает на упрощенной системе и занимается импортом. Сначала проверьте, облагаются ли ваши грузы "ввозным" НДС. Перечень освобожденных от налогообложения товаров приведен в ст. 150 НК РФ. В их числе: медицинская техника, протезно-ортопедические изделия, очки (кроме солнцезащитных), линзы и оправы, продукция морского промысла.

Допустим, вы убедились, что надо платить налог. Значит, следует заняться налоговой базой. Как ее определить, разъяснено в ст. 160 НК РФ. База состоит из таможенной стоимости, таможенной пошлины и акцизов (в случае ввоза подакцизных товаров).

Предлагаем краткий ликбез.

Итак, товары доставлены и помещены на склад временного хранения (СВХ). Импортер, уплатив таможенную пошлину, "ввозной" НДС и таможенный тариф, должен в течение 15 дней представить в таможенные органы грузовую таможенную декларацию (ГТД) вместе с комплектом документов. Такой порядок установлен ст. 129 Таможенного кодекса РФ.

Примечание. Сюда могут входить инвойс, упаковочный лист, спецификации, паспорт сделки, прайс-лист производителя и т.д.

Как рассчитать платежи? Правила следующие.

Стоимость товара по контракту (так называемую фактурную стоимость), выраженную в валюте контракта, переводят в рубли по официальному курсу ЦБ РФ на день подачи ГТД. К ней прибавляют сумму дополнительных расходов на ввоз товара (стоимость доставки, страховки и т.д.) и получают необходимую для расчета таможенную стоимость. (Для справки: таможенная стоимость, пересчитанная в доллары США, называется статистической.)

В соответствии с Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности (ТН ВЭД), утвержденной Постановлением Правительства РФ от 30.11.2001 N 830, и Законом о таможенном тарифе от 21.05.1993 N 5003-1 определяют таможенную пошлину. В сумме таможенная пошлина и таможенная стоимость и составят базу для исчисления "импортного" НДС.

По всем группам товаров одного наименования, виду или марке базу устанавливают отдельно. Применив к каждой такой базе свою ставку (ст. 164 НК РФ), получают величину налога.

Сумму, включающую таможенную пошлину, НДС и таможенный сбор, переводят на счет таможенного органа, а платежку приобщают к комплекту документов.

Какие ошибки можно допустить на этой стадии?

Ну, прежде всего, в определении кода товара по ТН ВЭД, что приводит к ошибке в таможенной пошлине, а в итоге - к ошибке в расчете НДС. Заметим, что после того, как ГТД представлена в таможенные органы, изменить что-либо уже практически невозможно, и если там обнаружат просчет, доказать, что это случайная оплошность, будет трудно.

Еще довольно часто "ошибаются" в ставке НДС. Почему в кавычках? Потому что, как правило, применяют пониженную ставку, а это на самом деле не что иное, как уход от налогообложения. Понятно, за такие дела по головке не погладят.

Как уже говорили, комплект документов (вместе с платежкой) и ГТД должны быть представлены в 15-дневный срок со дня предъявления товаров таможенным органам. При определенных обстоятельствах срок может быть продлен до двух месяцев - максимально возможного времени хранения товаров на СВХ.

Примечание. В чрезвычайных ситуациях срок хранения может быть продлен до четырех месяцев.

Следовательно, в этот срок нужно успеть перечислить и НДС. Из-за несвоевременной уплаты (неполной уплаты) вывезти товары с СВХ будет нельзя. Превышение же срока хранения чревато уже административной ответственностью. Согласно ст. 16.16 КоАП РФ за такое нарушение на должностных лиц налагается штраф от 100 до 200 МРОТ. Организации ждут более строгие санкции: штраф от 500 до 1000 МРОТ с конфискацией или без конфискации товаров, оставленных на хранении.

Но вот все исчислено и уплачено. Теперь необходимо понять, как это учесть. Первая ошибка, которая здесь подстерегает: бухгалтер фирмы на УСН может принять уплаченный НДС к вычету. Но "упрощенцы" в общем случае не платят НДС, поэтому и разговор о его уменьшении становится бессмысленным, в том числе и об уменьшении за счет "ввозного" налога. Ничего не поделаешь, но писать заявление о возврате бесполезно. А все из-за ст. 170 НК РФ, где сказано, что фирмы, не являющиеся плательщиками НДС, должны включать сумму налога в стоимость товаров. Об этом, кстати, говорят и налоговики.

Примечание. См. Письмо УФНС России по г. Москве от 09.03.2005 N 18-03/3/14822.

Между тем п. 1 ст. 346.16 НК РФ (где указан исчерпывающий перечень расходов "упрощенцев") содержит целых три подпункта - 8, 11 и 22, по которым можно учесть "ввозной" НДС в составе расходов при исчислении единого налога. Как быть?

Согласно пп. 8 в расходах можно учесть НДС по товарам, оплаченным налогоплательщиком. Подходит? А как же! Ведь там не сказано, что НДС должен быть оплачен поставщику. За товар мы рассчитались, НДС в бюджет внесли.

Теперь читаем пп. 11. К расходам относятся таможенные платежи, перечисленные при ввозе товара на таможенную территорию РФ. А пп. 3 п. 1 ст. 318 Таможенного кодекса РФ приравнивает "ввозной" НДС к таможенным платежам.

И, наконец, в пп. 22 ясно сказано, что в расходы можно включать суммы налогов и сборов, уплаченные в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах. А не налоговое ли законодательство обязывает платить рассматриваемый нами налог?

Как говорится, выбирай по вкусу...

С какой стороны ни подойди, налог все равно оказывается в составе расходов, влияющих на налогообложение. Вопрос, по какой статье. Спросите, какая разница? А вот какая.

Если это будет ст. 170 Налогового кодекса РФ или пп. 8 п. 1 ст. 346.16, то налог будет учтен только в момент реализации. Ведь с 1 января 2006 г. Налоговый кодекс содержит четкие требования, как списывать покупную стоимость товара (пп. 2 п. 2 ст. 346.17 НК РФ). Товары включаются в расходы по мере реализации.

Если же выберем пп. 11 или 22 п. 1 ст. 346.16 НК РФ, то согласно ссылке на ст. 346.17 НК РФ налог попадет в расходы сразу после уплаты (п. 2) в сумме, которую внес налогоплательщик (пп. 3 п. 2). Заметим, что в Письме Минфина России от 11.05.2004 N 04-03-11/71 разрешено для учета "импортного" НДС применять пп. 22.

Примечание. НДС, включаемый в расходы, определяется расчетным путем (см. Письмо Минфина России от 28.04.2006 N 03-11-04/2/94).

Мы же придерживаемся того, что, раз все неясности закона толкуются в пользу налогоплательщика (п. 7 ст. 3 НК РФ), нужно делать как выгодно, но при этом всегда быть готовыми тесно пообщаться с налоговыми органами.

Наконец, не надо забывать о сдаче декларации по НДС, ведь уплатив налог, следует известить налоговые органы. "Упрощенцы", обычно не озабоченные уплатой НДС, часто про это забывают. Конечно же, речь не о ветеранах-импортерах, а о новичках или тех, кто ввозит товары нерегулярно. Но последствия для всех одинаковы. За несвоевременную сдачу декларации грозит штраф в размере 5% налога за каждый месяц, начиная с последнего дня, установленного для подачи декларации (п. 1 ст. 119 НК РФ). Однако штраф не может превышать 30% налога и быть менее 100 руб.

Примечание. При опоздании более чем на 180 дней штрафы возрастают (п. 2 ст. 119 НК РФ).

Напомним, что с "ввозным" НДС могут столкнуться фирмы, которые закупают товары за границей не только для перепродажи внутри страны, но и совсем с другими целями. Чтобы не попасть впросак, как мы уже говорили, внимательно изучите список освобождаемых от налогообложения товаров (ст. 150 НК РФ). К примеру, если один из учредителей фирмы в счет взноса в уставный капитал приобрел высокотехнологичное оборудование, то исчислять и уплачивать налог на добавленную стоимость не нужно. Ведь согласно пп. 7 п. 1 ст. 150 НК РФ по этой торговой операции налог не взимается.

Кроме того, важен таможенный режим, под который помещают импортируемые грузы. В зависимости от него налог будет уплачиваться либо полностью (режим выпуска товаров для свободного обращения и режим переработки для внутреннего потребления), либо частично (режимы временного ввоза, переработки вне таможенной территории), либо не уплачиваться вовсе (режимы транзита, таможенного склада, реэкспорта).

Примечание. См. п. 1 ст. 151 НК РФ.

Когда "упрощенец" - налоговый агент

Итак, мы помним о том, что организации (предприниматели) на упрощенной системе налогообложения не освобождены от обязанностей налоговых агентов. А когда такие обязанности возникают в отношении налога на добавленную стоимость?

Примечание. См. п. 5 ст. 346.11 НК РФ.

Во-первых, в случае приобретения на территории РФ товаров (работ, услуг) у иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах нашей страны.

Примечание. См. ст. 161 НК РФ.

Во-вторых, при аренде федерального (муниципального и т.п.) имущества у органов государственной власти и управления (органов местного самоуправления).

В-третьих, если фирма уполномочена реализовывать на территории РФ конфискованное имущество, бесхозные ценности, клады и т.п.

И, в-четвертых, при оказании посреднических услуг (с участием в расчетах) иностранному лицу, не зарегистрированному в качестве российского налогоплательщика.

Какие же наиболее типичные ошибки?

Самая, пожалуй, распространенная, когда организация забывает, что является налоговым агентом.

Пример 1. ООО "Феникс" (работает на УСН, объект налогообложения - доходы) пригласило представителей зарубежной бизнес-школы для обучения своих сотрудников, заплатив по контракту 2000 евро. На учете в российских налоговых органах школа не состоит. Все ли верно в действиях ООО "Феникс"?

Если образовательные услуги предоставлены на российской территории, она и признается местом их реализации (пп. 3 п. 1 ст. 148 НК РФ). Это означает, что указанная операция облагается НДС (ст. 146 НК РФ); российская же сторона признается налоговым агентом по исчислению и уплате данного налога в бюджет (п. п. 1 и 2 ст. 161 НК РФ).

Таким образом, на банковский счет бизнес-школы нужно было перевести сумму контракта, вычтя НДС.

ООО "Феникс" не исполнило обязанностей налогового агента по НДС, в результате чего бюджет недополучил сумму, эквивалентную 305,08 евро (2000 евро x 18% : 118%).

Еще одна ошибка - неправильное определение налоговой базы и, как следствие, налога.

Пример 2. Индивидуальный предприниматель С.С. Александров заключил договор аренды муниципального имущества. Арендная плата составляет 2360 руб. в месяц. Предприниматель рассчитывал НДС так: 2360 руб. x 18% = 424,80 руб. В чем ошибка?

Читаем внимательно п. 3 ст. 161 НК РФ: "При предоставлении... органами местного самоуправления в аренду... муниципального имущества... налоговая база определяется как сумма арендной платы с учетом налога". То есть в арендную плату уже заложено 18% НДС, а значит, исчислять налог нужно следующим образом: 2360 руб. x 18% : 118% = 360 руб.

Когда "упрощенец" - член простого товарищества

Вот еще одна ситуация, когда организация или предприниматель, перешедшие на УСН, становятся плательщиками НДС. В подробности сейчас вдаваться не будем. Разберем только самую существенную и, к сожалению, очень частую ошибку.

Пример 3. Две организации и один индивидуальный предприниматель заключили договор простого товарищества. При этом основная деятельность у организаций находится на общем режиме налогообложения, а у предпринимателя - на упрощенном.

"Товарищи" договорились, что совместную деятельность будут вести с применением упрощенной системы, чтобы избежать уплаты НДС. Ведение бухгалтерского и налогового учета возложили на предпринимателя.

Обратимся к ст. 346.12 НК РФ. В ней говорится, что плательщиками единого налога признаются организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на УСН. Под организациями понимаются юридические лица вместе со своими филиалами и представительствами. Работа же в рамках договора простого товарищества происходит без образования юридического лица (ст. 1041 ГК РФ), следовательно, нормы гл. 26.2 НК РФ к ней неприменимы. Выбор "упрощенки" неоправдан. Это грубейшее нарушение!

Таким образом, в нашем случае единственным вариантом остается общий режим. Как полноценный участник сделок простое товарищество должно оформлять клиентам счета-фактуры с выделенным НДС, засчитывать НДС, уплачиваемый поставщикам, а разницу перечислять в бюджет. Согласно ст. 174.1 НК РФ за это отвечает член товарищества, которому поручено вести общий учет. И если, как в данном примере, его основная деятельность НДС и не облагается, то в рамках совместной он этот налог уплачивает.

Примечание. Об уплате НДС при совместной деятельности см. Письмо Минфина России от 21.02.2006 N 03-11-04/2/49.

Незнание закона не освобождает... от уплаты НДС

Случается, что организация перешла с общего режима налогообложения на упрощенный, но по инерции продолжает выставлять счета-фактуры. К чему это приводит?

Ну, во-первых, согласно п. 5 ст. 173 НК РФ выделенный НДС приходится перечислять в бюджет. Во-вторых, уменьшать этот НДС на "входной", естественно, нельзя. В-третьих, следует подавать в налоговые органы декларацию по НДС. И, в-четвертых, выделенный НДС нельзя учитывать в налоговой базе.

Налоговики (см., например, Письмо МНС России от 15.09.2003 N 22-1-14/2021-АЖ397) ссылаются на то, что в закрытом перечне расходов, приведенном в ст. 346.16 НК РФ, нет НДС, уплаченного из-за ошибочно выставленного счета-фактуры. Минфин же исходит из пп. 22 п. 1 ст. 346.16 НК РФ, согласно которому в расходы включаются налоги, установленные действующим законодательством. Что тут возразить: "упрощенцы" могут учитывать в расходах лишь те налоги, от которых они не освобождены (Письмо от 16.04.2004 N 04-03-11/61).

Понятно, что и снизить доходы на такой НДС нельзя (опять же по официальной версии). Хотя здесь как раз все не так плохо, потому что арбитражная практика сложилась в пользу налогоплательщиков. Судьи опираются на ст. 41 НК РФ, в которой доходом признается экономическая выгода налогоплательщика. А о какой выгоде может идти речь, когда налог, полученный от покупателя, отдается в бюджет?

Примечание. См. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 12.10.2005 N А66-1094/2005.

Как еще может получиться, что "упрощенцу" помимо своей воли придется уплачивать НДС?

Пример 4. ООО "Крауз" работает на УСН. Чтобы реализовать собственную продукцию, общество заключило договор комиссии с ЗАО "Синдбад".

ЗАО "Синдбад" продало товар покупателю от своего имени, выставив счет-фактуру с выделенным НДС. Этот счет-фактуру, как того требуют правила, оно переадресовало комитенту (ООО "Крауз").

Ошибка (хотя это даже не ошибка, а, скорее, промах) банальна: комиссионер не предупрежден о режиме налогообложения комитента. Последствия - уплата комитентом-"упрощенцем" НДС в бюджет.

А вот результат уже собственного недочета.

Пример 5. Индивидуальный предприниматель С.А. Коростылев, работающий на УСН (объект налогообложения - доходы минус расходы), выставил ООО "Тим Лайт" счет за свои услуги на 11 800 руб. (без НДС).

Получив выписку со счета и платежное поручение с отметкой банка, предприниматель обнаружил, что в строке "Назначение платежа" указано: "в том числе НДС - 1800 руб.". Тогда он перечислил в бюджет указанную сумму и представил декларацию по налогу на добавленную стоимость в налоговые органы. Была ли в этом необходимость?

Обратите внимание: предприниматель выставлял счет, не выделив НДС, а счет-фактуру не выписал. Следовательно, уплачивать НДС он был не обязан.

Примечание. По этим же причинам у ООО "Тим Лайт" нет права засчитывать этот НДС.

А как бы следовало поступить? Нужно было обратиться к покупателю (ООО "Тим Лайт") с просьбой прислать письмо, в котором уточнить назначение платежа. Например, такое. "В платежном поручении N 124 от 15.06.2006 в поле "Назначение платежа" следует читать: "Оплата за услуги по договору N 57 от 01.06.2006. Без НДС".

Заметим, что в любом случае к предпринимателю неприменимы никакие санкции.

На первый взгляд покажется странным, но иногда "упрощенец" сознательно выделяет НДС и выставляет счета-фактуры. А делается это с тем, чтобы добиться преимущества перед конкурентами и привлечь покупателя. Ведь тому невыгодно "терять" НДС, и при прочих равных условиях он охотнее выберет поставщика, работающего на общей системе налогообложения. Насколько такой шаг законен?

По мнению налоговых органов (и тут с ними нельзя не согласиться), у организаций и предприятий нет права "отказываться от непризнания их плательщиками НДС и уплачивать НДС в добровольном порядке по просьбе заказчиков". Правда, санкций за такие причуды, как уплата налогов по собственной инициативе (при выполнении названных условий), Налоговым кодексом не предусмотрено.

Примечание. Об этом говорится в Письме УФНС России по г. Москве от 08.07.2005 N 19-11/48885.

Поэтому уловка бесполезна (разве что бюджет пополнится). Вот выдержка из того же Письма УФНС: "НДС, неправомерно предъявленный такими хозяйствующими субъектами в счете-фактуре покупателям, к вычету у покупателя не принимается". Позиция, на наш взгляд, очень спорная. Но, к сожалению, отстаивание своей правоты потребует от налогоплательщиков (как продавцов, так и покупателей) довольно много сил, времени и денег. Так что "упрощенцам", прежде чем принимать решение - выставлять счет-фактуру с выделенным НДС или нет, стоит серьезно взвесить все обстоятельства.

**Литература**

1. Упрощенная система налогообложения: исчисление и уплата НДС ("Финансовая газета", 2006, N 11)
2. Применение НДС субъектами малого предпринимательства, перешедшими на упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности ("Финансовая газета. Региональный выпуск", 2005, N 22)
3. Учет основных средств субъектами малого предпринимательства, применяющими УСН ("Финансовая газета. Региональный выпуск", 2006, N 27)
4. УСН: обязанности налогового агента по НДС и налогу на прибыль остаются ("Финансовая газета. Региональный выпуск", 2006, N 27)
5. Новый старый патент: правила применения УСН предпринимателями на основе патента ("Новое в бухгалтерском учете и отчетности", 2006, N 13)
6. Формы бухгалтерской отчетности: заполняем при УСН ("Упрощенка", 2006, N 7)