

ВВЕДЕНИЕ

Современному бухгалтеру довольно часто приходится срочно находить ответ на тот или иной вопрос либо решать задачу, поставленную руководителем организации. Чаще всего возникает необходимость подсчитать налоговую нагрузку по какой-нибудь сделке, чтобы затем правильно составить договор с контрагентом. Ведь, как известно, порядок учета и налогообложения зависит от условий договора.

Но для того, чтобы сделать все правильно, требуется перебрать практически всю нормативную базу. Поскольку необходимо учесть не только требования налогового и гражданского законодательства, но и мнение различных фискальных органов — налоговиков и специалистов Министерства финансов. Проблема заключается в том, что по одному и тому же вопросу могут быть разные точки зрения. Так, например, извечным спором между налоговиками и организациями является вопрос начисления НДС на полученные по договорам штрафные санкции. Или еще: можно ли списать дебиторскую задолженность только на том основании, что контрагент исключен из ЕГРЮЛ¹? Можно привести еще массу примеров, по которым нет единого мнения ни у бухгалтеров, ни у налоговиков, ни у финансистов. Эти примеры рассмотрены в данной книге.

В книге даны ответы на самые распространенные вопросы, возникающие у бухгалтеров в различных ситуациях. Например, возврат товара покупателем, заключение договора факторинга, расчеты с учредителями, экспортные и импортные операции и пр. Кроме того, к некоторым вопросам вы можете найти рекомендации автора, представленные как примечание к ответу на вопрос. Достоинством книги является то, что все ответы подкреплены нормативной базой и примерами судебной практики. Кроме того, в книге приведены типовые бухгалтерские проводки по каждой конкретной ситуации. Материал книги изложен кратко и доступно. Достаточно найти только те вопросы, которые актуальны для читателя в настоящий момент.

Книга может стать хорошим настольным пособием для практикующего бухгалтера, а также будет полезна студентам экономических учебных заведений и слушателям бухгалтерских курсов.

¹ ЕГРЮЛ — Единый государственный реестр юридических лиц.

РАСЧЕТЫ С ПОСТАВЩИКАМИ И ПОКУПАТЕЛЯМИ (КУПЛЯ-ПРОДАЖА)

Прежде всего стоит отметить, что все расчеты между продавцом и покупателем регламентируются главой 30 Гражданского кодекса РФ. Так, в соответствии с пунктом 1 статьи 454 по договору купли-продажи одна сторона (продавец) обязуется передать вещь (товар) в собственность другой стороне (покупателю), а покупатель обязуется принять этот товар и уплатить за него определенную денежную сумму (цену).

Договор может быть заключен на куплю-продажу товара, имеющегося в наличии у продавца в момент заключения договора, а также товара, который будет создан или приобретен продавцом в будущем, если иное не установлено законом или не вытекает из характера товара (пункт 2 статьи 455 Гражданского кодекса РФ). Условие договора купли-продажи о товаре считается согласованным, если договор позволяет определить наименование и количество товара.

Пожалуй, нет такой торговой организации, которая не столкнулась бы с проблемами при расчетах с покупателями. Покупатели бывают разные, и, как известно, покупатель всегда прав. Каждый руководитель старается сделать все возможное, чтобы не потерять хорошего клиента. Но помимо проблем с покупателями с поставщиками довольно часто также возникают некоторые трудности. Например, недопоставка товара или отсутствие первичной документации проблемы учета возврата товара, проблемы с НДС, проблемы учета скидок и прочие операции.

В любом случае расхлебывать проблемы приходится бухгалтеру. Представляем вашему вниманию самые распространенные ситуации, с которыми может столкнуться счетный работник.

Вопрос-ситуация. Покупатель возвращает товар. Как отразить в бухгалтерском и налоговом учете?

Ответ. Порядок отражения операций по возврату товаров в бухгалтерском и в налоговом учете нормативно не отрегулирован. Поэтому нужно руководствоваться общими нормами и принципами. Все зави-

сит от оформления первичных документов и от того, перешло право собственности на товар к покупателю или не перешло.

В соответствии с пунктом 1 статьи 223 Гражданского кодекса РФ право собственности на товар переходит к покупателю в момент передачи товара. Моментом передачи товара может быть момент вручения покупателю, сдача продавцом перевозчику, передача коносамента или другого товарораспорядительного документа. Такие правила предусмотрены статьей 224 Гражданского кодекса РФ.

Если покупатель возвращает поставщику товар после того, как принял его на учет (право собственности перешло к покупателю), при этом он выписывает вам накладную и счет-фактуру, то данная операция является обратной реализацией. Покупатель теперь выступает в роли продавца, а поставщик — в роли покупателя. В бухучете отражается обычная операция по оприходованию товара (Д 41 К 60).

Если бывший покупатель возвращает товары, которые он не принял к учету, т. е. не оприходовал, то он должен оформить в ваш адрес претензию или акт об обнаружении брака или другой документ, в котором объясняется причина возврата. К акту прикладывают накладную. Счет-фактуру в этом случае покупатель не составляет. Вы берете свой счет-фактуру, который был выставлен первоначально, и вносите в него исправления. Такие разъяснения даны в Письме Минфина России № 03-07-15/29 от 7 марта 2007 г. Это уже не обратная реализация, а именно возврат товара. После этого делаете запись в книгу покупок датой внесения исправлений.

Вопрос-ситуация. Возврат товара от фирмы-покупателя, применяющей специальный режим налогообложения, или от гражданина. Можно ли принимать НДС к вычету?

Ответ. В этом случае НДС можно принимать к вычету. В пункте 5 статьи 171 Налогового кодекса РФ сказано, что если покупатель возвращает товар, продавец может принять к вычету НДС, ранее предъявленный при продаже этого товара и уплаченный в бюджет. При этом ничего не сказано, что НДС должен быть предъявлен покупателем при возврате. Значит, даже если покупатель не является плательщиком НДС, фирма-продавец может принять налог к вычету. НДС принимайте к вычету, когда возвращаемый товар будет оприходован, т. е. учтен на счете 10 или 41. Это условия, прописанные в пункте 5 статьи 171,

пункте 4 статьи 172 Налогового кодекса РФ. Затем внесите исправления по данным о количестве и стоимости возвращенного товара в тот счет-фактуру, который раньше был выставлен покупателю при реализации. Зарегистрируйте его в книге покупок. Это следует из пункта 29 Правил, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. № 914. Также этот порядок прописан в Письме Минфина России от 7 марта 2007 г. № 03-07-15/29.

Если при продаже возвращаемого товара счет-фактура не был выписан, то для получения вычета в книге покупок зарегистрируйте расходный кассовый ордер по форме № КО-2, на основании которого покупателю возвращаются деньги (Письмо Минфина России от 7 марта 2007 г. № 03-07-15/29).

Вопрос-ситуация. Продавец предоставил скидку покупателю в виде изменения цены товара. Как это отразить в бухгалтерском и налоговом учете?

Ответ. Продавец вправе изменить цену товара, если такое условие предусмотрено договором или дополнительным соглашением к нему (пункт 2 статьи 424 Гражданского кодекса РФ). То есть в данном случае изменяется цена единицы товара, ранее установленная в договоре. При этом скидка может быть предоставлена в момент продажи товаров или после продажи товаров. В первом случае для целей бухучета подобная продажа представляет собой реализацию за меньшую сумму, если покупатель какое-то время приобретает товары без скидки, «зарабатывая» себе право на скидку в будущем. Предоставление такой скидки в бухучете отразите в момент продажи товаров, по которым получено право на скидку. Если скидка предоставлена до окончания года, в котором прошла реализация, скорректируйте сумму покупки в момент предоставления скидки. То есть на сумму скидки необходимо сторнировать выручку от реализации отгруженных ранее товаров и сумму НДС, приходящуюся на величину скидки. Если скидка предоставлена в текущем году по продажам прошлого года, но отчетность за предыдущий год еще не сдана, то сторнировочные записи датировать 31 декабря предыдущего года. Если скидка предоставлена в текущем году по товарам, проданным в прошлом году, и при этом отчетность за предыдущий год утверждена, то данные прошлых периодов исправлять нельзя. Поэтому сумму предоставленной скидки отразите в составе прочих расходов (пункт 11 ПБУ 10/99).

Сделайте проводку Д 91.2 К 62 (76). Такой порядок установлен пунктом 11 указаний, утвержденных Приказом Минфина России от 22 июля 2003 г. № 67н, пунктом 39 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности, Инструкцией к плану счетов (счет 91). При предоставлении скидки к цене товаров (работ, услуг) необходимо внести исправления относительно цены товара в первоначально выписанные отгрузочные документы (накладную, акт, счет-фактуру). Такой порядок рекомендован в Письме УФНС России по г. Москве от 14 ноября 2006 г. № 20-12/100238. На основании этих же документов корректируется выручка и начисленный НДС в период предоставления скидки.

Вопрос-ситуация. Продавец предоставил покупателю бонус (подарок) за приобретенный товар. Как это отразить в бухгалтерском и налоговом учете?

Ответ. Возможны две ситуации получения бонуса (подарка) покупателем. Первая — когда покупатель приобретает товар и получает при этом скидку в размере цены еще одной или нескольких единиц того же товара. Вторая — покупатель приобретает товар и бесплатно получает подарок, отличающийся от купленного товара. В этом случае расходы продавца по предоставлению бонуса (подарка) возникают в процессе продажи товаров, а значит, относятся к расходам по обычным видам деятельности и отражаются на момент предоставления подарка покупателю (пункты 7, 18 ПБУ 10/99). В бухучете предоставление бонуса (подарка) рассматривается в качестве скидки к общей сумме выручки от реализованного товара. Себестоимость проданных товаров формируется с учетом корректировок, зависящих от условий продажи, т. е. с учетом предоставленного покупателю подарка (пункт 9 ПБУ 10/99). В налоговом учете предоставление бонуса (подарка) нужно учесть в составе прочих расходов.

Вопрос-ситуация. Покупатель получил скидку в виде уменьшения задолженности. Как это отразить в налоговом учете?

Ответ. В этом случае покупателю необходимо восстановить часть «входного» налога. Поскольку фактически сумма НДС в данном случае не предъявляется и покупатель не несет «реальных затрат» по его оплате (пункт 2 статьи 171 Налогового кодекса РФ, Постановление

Конституционного суда РФ от 4 ноября 2004 г. № 324-О). Уменьшение «входного» НДС отразите в том периоде, в котором он был принят к вычету (пункт 1 статьи 54 Налогового кодекса РФ). То есть возникает необходимость внести исправления в книгу покупок и сдачи уточненных деклараций по НДС в связи с полученной скидкой на товар. Часть скидки в виде уменьшения кредиторской задолженности необходимо учесть во внереализационных доходах в соответствии с пунктом 18 статьи 250 Налогового кодекса РФ.

Если организация рассчитывает налог на прибыль методом начисления, то НДС по кредиторской задолженности, включенной во внереализационные доходы, можно учесть в составе внереализационных расходов в соответствии с подпунктом 14 пункта 1 статьи 265 Налогового кодекса РФ.

В налоговую базу по налогу на прибыль эту сумму включите в том отчетном периоде, в котором задолженность была уменьшена (пункт 1 статьи 271 Налогового кодекса РФ).

Если организация рассчитывает налог на прибыль кассовым методом, то уменьшение задолженности по оплате товаров не приводит к появлению доходов в соответствии с пунктом 2 статьи 273 Налогового кодекса РФ. Следовательно, сумму НДС, восстановленную в связи с уменьшением задолженности, учесть в расходах нельзя. Положения подпункта 14 пункта 1 статьи 265 Налогового кодекса РФ в этом случае не применяются.

Вопрос-ситуация. Покупателю прощен долг в безвозмездном порядке. Как это отразить в налоговом учете?

Ответ. Продавец, прощая долг, ничего не требует взамен, поэтому покупатель получает имущество безвозмездно. Такое прощение долга признается дарением в соответствии с пунктом 1 статьи 572 Гражданского кодекса РФ. Коммерческие организации могут заключать друг с другом договоры дарения на сумму не более 5 МРОТ — 500 рублей (пункт 4 статьи 575 Гражданского кодекса РФ).

С точки зрения гражданского законодательства безвозмездное прощение долга, сумма которого превышает данный лимит, является законным только в одном случае: если в качестве продавца выступает некоммерческая организация или гражданин (например, учредитель должника).

Сумму долга, прощенного безвозмездно, включите в состав вне-реализационных доходов в соответствии с пунктом 8 статьи 250 Налогового кодекса РФ. Размер дохода определите по правилам статьи 40 Налогового кодекса РФ. То есть по рыночной цене того имущества (работ, услуг), долг за которое был прощен. При этом доход в виде прощенного долга за основные средства не должен быть меньше их остаточной стоимости в учете у продавца. А минимальная рыночная цена задолженности по товарам (работам, услугам) не может превышать затрат продавца на их изготовление или покупку (выполнение, оказание). Это следует из положений пункта 8 статьи 250 Налогового кодекса РФ.

Вопрос-ситуация. Покупателю предоставлена скидка (премия, бонус). Как начислить НДС?

Ответ. Если скидка предоставлена в виде дополнительной партии товара, то нужно начислить НДС на стоимость такого товара. Это связано с тем, что передача товара для целей расчета НДС признается безвозмездной передачей имущества. Это следует из подпункта 1 пункта 1 статьи 146 Налогового кодекса РФ. А значит, на стоимость такого товара нужно начислить НДС. При этом НДС нужно начислить на рыночную цену товара, переданного безвозмездно (пункт 2 статьи 154 Налогового кодекса РФ). Такое же мнение высказано в Письме Минфина России от 21 марта 2006 г. № 03-04-11/60 и в пункте 2 Письма УФНС России по Московской области от 30 марта 2005 г. № 21-27/26431.

Во всех остальных случаях (при выплате премии в денежной форме, предоставлении скидки, прощении долга) дополнительно начислять НДС на сумму таких поощрений не нужно, поскольку в соответствии с пунктом 1 статьи 146 Налогового кодекса РФ объектом налогообложения по НДС является реализация продукции (товаров, работ, услуг). При предоставлении такой скидки (премии) реализации товаров, работ, услуг не происходит, поэтому начислять НДС на стоимость предоставляемых покупателям поощрений не нужно.

Подтверждает указанную позицию Минфин России и налоговая служба (см. письма Минфина России от 26 июля 2007 г. № 03-07-15/112, ФНС России от 30 августа 2007 г. № ПИС-6-03/688).