

УДК 657:657.446

Т.Н. Бочкарева

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ И ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ ОПЕРАЦИЙ ПО ДОГОВОРАМ С ОСОБЫМ ПЕРЕХОДОМ ПРАВА СОБСТВЕННОСТИ

Использование в практике договорных отношений особых условий перехода права собственности на приобретаемые товарно-материальные ценности нередко вызывает трудности в отражении этих операций в бухгалтерском и налоговом учете организации. Несогласованность положений Гражданского и Налогового кодексов РФ и Закона «О бухгалтерском учете» приводит к тому, что момент признания выручки по сделке и возникновение объектов налогообложения по отдельным налогам не совпадают во времени и пространстве.

Ключевые слова: особый переход права собственности, объект налогообложения, бухгалтерский учет, налоговая база, договорные отношения.

T.N. Bochkareva,

Ph.D, senior teacher Moscow engineering - physical institute (technical university)

The chief accountant The independent noncommercial organization «News agency of ARMS-TASS»

BOOK KEEPING, THE TAXATION AND DOCUMENTARY REGISTRATION OF OPERATIONS UNDER CONTRACTS WITH SPECIAL TRANSFER OF THE PROPERTY RIGHT

Use in practice of contractual relations of special condition transfer of the ownership on the gained product-material assets quite often causes difficulties in reflection of these operations in the bookkeeping and tax accounting of the organization. Inconsistency of positions of Civil and Tax codes of the Russian Federation and the Law «About book keeping» leads to the fact that the moment of the revenue recognition from the bargain and occurrence of the taxation objects under separate taxes do not synchronize in time and space.

Key words: the property right, object of the taxation, book keeping, tax base, contractual relations.

Заключение договора и формулирование его условий, в том числе и об условиях перехода

права собственности, является правом сторон сделки. Главное требование – непротиворечие условий договора действующему законодательству (ст. 421 ГК РФ).

В том случае, если стороны договора воспользовались своим правом на установление особого перехода права собственности, может возникнуть ситуация, при которой признание выручки по сделке и возникновение объекта налогообложения по каждому из названных налогов не будут совпадать во времени и пространстве.

Подобная ситуация зачастую вызывает проблемы у бухгалтеров-практиков в отражении и грамотном документальном оформлении операций в бухгалтерском и налоговом учете. Поэтому для более предметного разговора рассмотрим следующий пример:

ООО «Квант» (Продавец) заключило договор купли-продажи комплектующих для компьютеров (далее Договор 1) с ООО «Электрон» (Покупатель-Грузополучатель). Поскольку своего запаса ТМЦ для выполнения

условий сделки у ООО «Квант» не хватило, то оно в качестве Покупателя заключило договор купли-продажи необходимой партии комплектующих (далее Договор 2) с ООО «Меценат» (Поставщик). В качестве одного из условий второй сделки является условие о поставке товара от ООО «Меценат» (г. Воронеж) в адрес третьего лица – ООО «Электрон» (г. Красноярск) на условиях поставки DDP ж/д станция Красноярск. То есть переход всех рисков и права собственности на поставляемую партию комплектующих к ООО «Квант» происходит в соответствии с ИНКОТЕРМС-2000 на условиях поставки DDP станция Красноярск Красноярской ж/д в адрес ООО «Электрон». Таким образом, переход права собственности на товар у всех трех организаций происходит одновременно – в момент его получения представителем ООО «Электрон» на ж/д станции Красноярск.

При отражении операций по Договору 2 в бухгалтерском учете ООО «Меценат» (Поставщик) делаются следующие проводки:

Счет		Содержание операции
Д	К	
45	41	материальные ценности отгружены (переданы перевозчику)
76	68	начислен НДС к уплате со стоимости отгруженных материальных ценностей

В соответствии с Методическими указаниями по бухгалтерскому учету МПЗ любое передвижение материальных ценностей должно сопровождаться оформлением товаросопроводительных документов (накладной, товарно-транспортной накладной, железнодорожной накладной, счетом, счетом-фактурой и т.д.).

Поэтому ООО «Меценат» (Поставщик) в момент отгрузки должен оформить следующие документы (п. 209 Методических рекомендаций):

- накладная (или иные первичные документы) на отгрузку материальных ценностей (не менее двух экземпляров), которая передается ООО «Квант» (Покупателю);

- товарно-транспортная накладная (на менее трех экземпляров), которая передается перевозчику материальных ценностей для передачи представителю «Электрон» (Грузополучателю) в пункте доставки;

- необходимые железнодорожные сопроводительные документы.

На основании накладной (или иных первичных документов) и в соответствии с п. 210 Методических рекомендаций ООО «Меценат» (Поставщик) должен выписать счет-фактуру по установленной форме, соответствующей требованиям ст. 169 НК РФ, в двух экземплярах, один из которых направляется ООО «Квант» (Покупатель), а второй остается у Поставщика для отражения в книге продаж и начисления налога на добавленную стоимость.

Все эти документы выписываются одновременно с началом передачи материальных ценностей покупателю, и сроки их выписки не зависят от условий перехода права собственности, оговоренных договором поставки.

После доставки материальных ценностей ООО «Электрон» (Грузополучателю) на дату отметки о доставки в товарно-транспортных и ж/д документах в бухгалтерском учете ООО «Меценат» (Поставщика) делаются следующие записи:

Счет		Содержание операции
Д	К	
62	90	отражена признанная выручка от реализации материальных ценностей
90	45	списана фактическая себестоимость

		стоимость материальных ценностей
90	68	начислен НДС с реализации материальных ценностей
68	76	поставлен к зачету ранее начисленный к уплате НДС со стоимости отгруженных материальных ценностей
90	99	отражен финансовый результат от поставки материальных ценностей

С отражением материальных ценностей в ООО «Электрон» также проблем быть не может, поскольку оно сопровождается стандартными записями в учете:

Счет		Содержание операции
Д	К	
41	60	отражено поступление приобретенных материальных ценностей
19	60	отражен входящий НДС со стоимости материальных ценностей
68	19	поставлен к возмещению НДС со стоимости поступивших материальных ценностей

Поскольку приобретенные ООО «Квант» материальные ценности на склад Общества не поступали, а транзитом проследовали в адрес окончательного Грузополучателя – ООО «Электрон», то в бухгалтерском учете ООО «Квант» после доставки материальных ценностей ООО «Электрон» (Грузополучателю) на дату отметки о доставке в товарно-транспортных и ж/д документах должны быть сделаны следующие записи:

Счет		Содержание операции
Д	К	
41	60	отражено поступление приобретенных ТМЦ от ООО «Меценат»
19	60	отражен входящий НДС со стоимости ТМЦ
68	19	поставлен к возмещению

		НДС со стоимости поступивших ТМЦ
62	90	отражена признанная выручка от реализации ТМЦ
90	41	списана фактическая себестоимость ТМЦ
90	68	начислен НДС с реализации ТМЦ
90	99	отражен финансовый результат от поставки ТМЦ

Этой же датой – датой отметки на документах, сопровождающих поставку, должны быть датированы документы, которые ООО «Квант» (Продавец) должен выставить в адрес Грузополучателя – ООО «Электрон»:

- накладная (или иные первичные документы) на отгрузку материальных ценностей (не менее двух экземпляров), которая передается ООО «Квант» (Покупателю);

- счет-фактура в соответствии с требованиями ст. 169 НК РФ – в двух экземплярах.

Определение момента формирования налоговой базы по налогу на прибыль: в соответствии со ст. 247 НК РФ объектом налогообложения по налогу на прибыль признается прибыль, полученная налогоплательщиком. Для российских организаций прибыль – это полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов.

В соответствии с п. 1 ст. 249 НК РФ доходом от реализации признается выручка от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав. При этом датой получения дохода при методе начисления (п. 3 ст. 271 НК РФ) признается дата реализации, определяемая в п. 1 ст. 39 НК РФ.

В соответствии с п. 1 ст. 458 ГК РФ обязанность продавца передать товар покупателю считается исполненной в момент вручения товара покупателю или указанному им лицу, если догово-

ром предусмотрена обязанность продавца по доставке товара.

Таким образом, в соответствии с положениями Налогового и Гражданского кодексов РФ момент формирования налогооблагаемой базы по налогу на прибыль наступает в момент перехода права собственности. В соответствии с условиями Договора 1 и Договора 2, на основании которых совершается сделка, переход всех рисков и права собственности на ТМЦ происходит в соответствии с ИНКОТЕРМС-2000 на условиях поставки DDP станция Красноярск Красноярской ж/д. Под моментом поставки, т.е. перехода права собственности, понимается дата отметки на железнодорожной накладной станции Грузополучателя.

В бухгалтерском учете переход права собственности является одним из обязательных условий признания выручки (п. 12 ПБУ 9/99 «Доходы организации»). Следовательно, противоречий между бухгалтерским и налоговым учетом в части признания доходов в описанной ситуации ни по Договору 1, ни по Договору 2 не возникает.

Определение момента формирования налоговой базы по НДС: в соответствии с действующим законодательством в области налогов и сборов (подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ) объектом налогообложения НДС признается реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ на возмездной или безвозмездной основе. При этом под реализацией товаров, работ, услуг (п. 1. ст. 39 НК РФ) понимается передача права собственности.

Однако п. 1 ст. 167 НК РФ определяет для целей налогообложения НДС момент определения налоговой базы как наиболее раннюю из следующих дат:

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

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

К сожалению, определения термину «отгрузка» не дается ни в налоговом, ни в гражданском законодательстве. Более или менее четкие толкования этого термина, причем, противоречащие друг другу, дают два официальных органа: ФНС России и Госкомстат России.

По мнению Госкомстата России (Постановление Госкомстата России от 24 января 2003 г. № 30), момент отгрузки считается сдача товара покупателю на месте или дата подписания покупателем документов, подтверждающих получение товаров.

Мнение налоговых органов отражено в письме ФНС от 28 февраля 2006 г. № ММ-6-03/202: применительно к исчислению НДС датой отгрузки товаров признается дата первого по времени составления первичного документа, оформленного на покупателя или перевозчика. Т.е., с точки зрения налоговиков, в целях исчисления НДС момент отгрузки приравнивается не к фактическому переходу права собственности, а к началу процесса перехода права собственности, который требует документального оформления.

В тех случаях, когда договором не предусмотрена обязанность продавца по доставке товара, эта трактовка не противоречит положениям статей 224 и 458 ГК РФ.

Но если в договоре, как в рассматриваемой ситуации, оговаривается условие поставки, то трактовка ФНС термина «отгрузка» начинать противоречить условиям ст. 458 ГК РФ.

Тем не менее, позиция налоговых органов подтверждается положитель-

ной арбитражной практикой, например: постановления ФАС Дальневосточного округа от 28.12.05 г. по делу № Ф03-А24/05-2/4213, ФАС Московского округа от 01.06.06 г. по делу № КА-А40/4678-06 и ряд других, которые также связывают отгрузку не с моментом перехода права собственности, определенного положения Гражданского кодекса РФ, а с началом процесса физического перемещения реализуемого товара от продавца (поставщика) к покупателю. Следовательно, в соответствии с официальной трактовкой положений ст. 167 НК РФ ФНС России момент формирования налоговой базы по НДС в рассматриваемой ситуации наступает в момент передачи ООО «Меценат» ТМЦ перевозчику.

Исходя из приведенной выше трактовки положений НК РФ налоговыми органами, налоговая база по НДС формируется не только у Поставщика ТМЦ, но и у ООО «Квант», который является Продавцом по условиям Договора 1. Следовательно, на дату передачи ТМЦ перевозчику ООО «Квант» должен выставить счет-фактуру в адрес Грузополучателя - ООО «Электрон». Однако счет-фактура выставляется на основании документов на отгрузку, а в бухгалтерском учете ООО «Квант» эта операция не может быть отражена, по-

скольку сущность происходящего заключается в отгрузке ТМЦ, которые еще не принадлежат ООО «Квант». В соответствии с действующей на сегодняшний день редакцией Плана счетов отгружены могут быть только ТМЦ, принадлежащие отгружающей организации на праве собственности, т.е. в бухгалтерском учете основания для выставления счета-фактуры ООО «Квант» отсутствуют.

Таким образом, существующие противоречия между положениями бухгалтерского и налогового учета при отражении операций по Договору 1 в учете ООО «Квант» могут способствовать возникновению следующих налоговых рисков:

1. *Доначисление НДС* в ходе выездной налоговой проверки со стоимости отгруженного ТМЦ и соответствующих штрафных санкций за несвоевременную уплату налога за тот период, в котором эта отгрузка произошла.

2. *Переквалификация* двух договоров купли-продажи в агентский договор с соответствующими доначислениями сумм НДС и соответствующих штрафных санкций.

И в том, и в другом случае отстаивать свою позицию налогоплательщик (ООО «Квант») будет вынужден в арбитражном суде.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. *Налоговый Кодекс РФ.*
2. *Гражданский Кодекс РФ.*
3. *Федеральный закон от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».*
4. *Методические указания по бухгалтерскому учету МПЗ. Утв. Приказом Минфина РФ от 28.12.2001 г. № 119н.*
5. *План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций. Утв. Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н. **ГИАС***

Коротко об авторе

Бочкарева Т.Н. – кандидат технических наук, ст. преподаватель, Московский инженерно-физический институт (технический университет), главный бухгалтер Автономной некоммерческой организации «Информационное агентство АРМС-ТАСС», Tatb40@rambler.ru

