

**А.Д. Салимова**

*Российский университет транспорта (МИИТ)*

## **НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ ПРИ СПИСАНИИ ДЕБИТОРСКОЙ И КРЕДИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ ТРАНСПОРТНОЙ КОМПАНИИ**

Во времена финансовой нестабильности на балансе транспортных предприятий накапливается неистребованная дебиторская и кредиторская задолженность. Частью финансово-хозяйственной деятельности любой организации являются расчеты с различными дебиторами и кредиторами. На практике часто вызывает затруднение порядок отнесения просроченной дебиторской или кредиторской задолженности в расходы или доходы организации. Если контрагент транспортной организации ликвидирован или сроки исковой давности истекли, то такую задолженность необходимо списать. Поскольку все расчеты тесно связаны с НДС, то нужно знать, как рассчитаться с бюджетом по этому налогу. Об этом мы расскажем в статье.

Понять суть НДС будет проще, если разобраться в понятиях налогового кредита и обязательства, разница между которыми и является фактической суммой для уплаты в казну государства:

- «Налоговый кредит – это сумма, на которую можно уменьшить налоговое обязательство в данном отчетном периоде, так как она уже уплачена ранее.

- Налоговое обязательство – общая сумма налога за отчетный период. Например, продавец хочет реализовать товар стоимостью 10000 у.е. с наценкой 15%, то есть за 11500 у.е. Ставка НДС для него – 20%, то есть налог составляет 2300 у.е.» [13].

Документальное оформление расчетов за товары и услуги происходит с помощью налоговых накладных. Помимо них есть еще один важный документ – счет-фактура, который выписывается в двух экземплярах : один предназначается для продавца, другой –

для покупателя. Если вы приобретаете товар, то регистрируете свою счет-фактуру в книге покупок, если продаете, то в книге продаж.

Расчет НДС для будет несложен, если сохранять всю налоговую документацию. При отсутствии, неправильном оформлении или утере счета-фактуры от продавца вы не имеете права на налоговый кредит, что означает переплату НДС, так как вам нечего вычесть из налогового обязательства.

Когда, в свое время, перевозчик получил предоплату за свои услуги, то бухгалтер должен был высчитать сумму НДС, приходящуюся на этот платеж и отразить её в налоговой декларации к уплате в бюджет.

Рассмотрим ситуацию на примере. Транспортная организация Логистик получила на расчетный счет 118 000 руб.

НДС с этой суммы в размере 18 000 руб. она должна отразить в налоговой декларации к уплате в бюджет.

Если по каким-то причинам транспортные услуги организация не оказала, а аванс так и не был возвращен заказчику, то задолженность становится доходом получателя. Это произойдет не ранее истечения срока исковой давности. Напомним, что согласно статье 196 Гражданского кодекса Российской Федерации этот срок составляет 3 года [2].

Может ли в этой ситуации организация вернуть из бюджета НДС? Прямой ответ на этот вопрос Налоговый кодекс не дает. Однако он содержит исчерпывающий перечень случаев, когда это сделать можно.

Во-первых, после оказания услуг (п. 8 ст. 171, п. 6 ст. 172 НК РФ) [1].

Во-вторых, если договор был расторгнут или его условия изменены, а аванс возвращен заказчику (п. 5 ст. 171, п. 4 ст. 172 НК РФ) [1].

Таким образом, НДС из бюджета вернуть не получится. На этом настаивает и Минфин РФ в своем письме от 07.12.2012 № 03-03-06/1/635[3]. Арбитраж на местах поддерживает эту точку зрения (напр. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 05.03.2015 № Ф05-15737/2014 по делу № А40-179957/13)[4].

Мало того, специалисты Минфина РФ против и того, чтобы уплаченный в бюджет НДС был списан в уменьшение налогооблагаемой прибыли. По их мнению, это не предусмотрено Налоговым кодексом (Письма Минфина России от 07.12.2012 № 03-03-06/1/635, от 10.02.2010 № 03-03-06/1/58)[3] [5]. Суды, как правило, соглашаются с таким подходом (например, Постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 27.07.2016 № 10АП-7632/2016 по делу № А41-3706/16)[6].

Таким образом, вся сумма полученного аванса, включая НДС должна быть учтена в составе налогооблагаемых доходов.

При этом Минфин РФ уделил особое внимание авансам, полученным для выполнения международной перевозки. Как известно, эти услуги облагаются НДС по ставке 0%. Так вот списание такого аванса не влечет начисление НДС. Об этом Минфин РФ сообщил в письме от 20.07.2010 № 03-07-08/208 [7].

Бывают случаи, когда транспортная организация сама перечислила деньги ненадежному поставщику. Если надежда на исполнение обязательств или возврат предоплаты пропала, то задолженность придется списать на убытки.

А что же делать с суммой НДС, которая была включена в состав аванса? Для ответа на этот вопрос нужно выяснить, принимала ли организация к вычету эту сумму НДС в том периоде, когда ещё только сделала платеж.

Если налоговое обязательство меньше, чем налоговый кредит, то осуществляется возмещение НДС. Налогоплательщик заявляет налоговому органу сумму к возмещению, которая определяется при проведении камеральной проверки.

Если нарушений нет, то через 7 дней налоговая инспекция принимает решение о возмещении денежных средств. В течение 5 дней после принятия решения о нем сообщается налогоплательщику в письменном виде. Требуемую сумму возвращает территориальный орган федерального казначейства в течение рабочей недели.

Если в ходе камеральной проверки выявляются нарушения, то составляется акт, отправляющийся на рассмотрение руководителю налогового отдела. Он либо его заместитель выносят решение о наличии налогового правонарушения и привлечении

налогоплательщика к соответствующей ответственности. Стоит отметить, что заявленная к возврату сумма может быть возмещена в счет погашения недоимки, долгов и штрафов по федеральным налогам.

Если принимала, то тут Минфин РФ опять категоричен. По его мнению, списав дебиторскую задолженность по авансу, организация должна восстановить НДС и уплатить в бюджет (Письмо Минфина России от 23.06.2016 № 03-07-11/36478) [8].

Рассмотрим ситуацию на примере. В апреле 2015 г. транспортная организация Логистик перечислила поставщику 118 000 руб. (в т. ч. НДС). НДС с этой суммы в размере 18 000 руб. уменьшил налогооблагаемую базу на НДС за 3 квартал 2015 г. Товар не был получен, а в мае 2016 г. поставщик ликвидировался.

Налоговая инспекция потребует, чтобы НДС в размере 18 000 руб. был начислен к уплате в бюджет в 3 квартале 2016 года.

Однако, если, перечислив аванс, транспортная организация не воспользовалась правом на вычет, то всю сумму аванса, включая перечисленный НДС можно списать в расходы, уменьшающие налогооблагаемую прибыль. Начислять НДС к уплате в бюджет не придется. С этим согласны и финансисты (письма Минфина России от 21.10.2008 № 03-03-06/1/596 и от 07.10.2004 № 03-03-01-04/1/68) [9] [10].

Нередко возникает ситуация, когда бухгалтер обнаруживает, что у организации уже давно висит долг перед ликвидированным поставщиком. Товар или услуга получены, НДС по ним тогда же уменьшил налогооблагаемую базу, а задолженность теперь предстоит списать в доход.

Нужно ли восстановить НДС, ранее правомерно принятый к вычету, к уплате в бюджет?

А вот тут Минфин РФ встал на сторону налогоплательщика. О том, что НДС, который был предъявлен поставщиком товаров и принят к вычету, восстанавливать не нужно, Минфин РФ сообщил в письме от 21.06.2013 № 03-07-11/23503) [11].

Рассмотрим ситуацию на следующем примере. Транспортная организация получила от поставщика запчасти на сумму 118 000 руб.

НДС по счету-фактуре был принят к вычету в сумме 18 000 руб.

Расчеты с поставщиком не производились. По окончании срока исковой давности организация включила в доход 118 000 руб. (в том числе НДС 18 000 руб.).

А что делать с НДС, если транспортная организация осуществила перевозку, а заказчик оказался неплатежеспособен?

По действующему законодательству организация обязана начислить НДС в бюджет в том налоговом периоде, когда оказала услуги, не дожидаясь оплаты от заказчика (пп. 1 п. 1 ст. 167 НК РФ) [1].

Может ли она вернуть из бюджета НДС, если задолженность пришлось списать на убытки?

Точку в этом споре давно и окончательно поставил Конституционный Суд РФ. Согласно его правовой позиции, изложенной в Определении от 12.05.2005 № 167-О «факт неполучения налогоплательщиком оплаты от реализации товаров (работ, услуг) не исключает возможности взимания НДС, который, как и другие налоги, в принципе должен уплачиваться за счет собственных средств налогоплательщика» [10].

Таким образом, возврат из бюджета ранее уплаченного НДС невозможен. Однако организация может учесть эту сумму НДС в расходах, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль. Это подтвердил Минфин РФ в своем письме от 21.10.2008 № 03-03-06/1/596 [11]. «Эволюция экономических отношений на сегодняшний день достигла того уровня развития, при котором кажущийся абсолютно логичным средневековый принцип обусловленности налогового бремени и наказания за его несоблюдения, сформулированный Фомой Аквинским в 1225 г. «Будет справедливо, если подданные оплатят то, чем обеспечивается их собственное благополучие», размывается в пучине глобальных, каждодневных, многократных и взаимных финансовых операций. Это привело к тому, что платеж не всегда обеспечивает благополучие плательщика, особенно если это касается уплаты налогов, тем более косвенных, в частности налога на добавленную стоимость» [14].

«Не получая взамен персонифицированного благополучия, налогоплательщик все равно уплачивает налоги, в том числе потому, что уголовное законодательство содержит уголовно-правовой запрет уклонения от их уплаты. В свою очередь существование такого уголовно-правового запрета в экономической жизни не аксиоматично, а представляет собой социально, экономически и исторически обоснованную и обусловленную материю, правовая оценка которой и будет дана в данной главе исследования.

Правовая (юридическая) оценка как явление правовой действительности имеет свои сущностные, специфические признаки. Само по себе понятие «оценка» в научной литературе имеет несколько самостоятельных, взаимосвязанных значений, а именно: установить цену, определить качество, степень, уровень или высказать мнение о ценности или значении чего-либо. В известных нам научных исследованиях, посвященных правовой оценке какого-либо социального явления, как правило, не дается определение понятия «правовая оценка», но из структуры построения исследований видно, что она может включать в себя: установление правового статуса, структуры, выявление основных направлений деятельности, после анализа которых оценивается их эффективность и предлагаются пути совершенствования» [15].

## ЛИТЕРАТУРА

- [1] Анохин П.К. Очерки по физиологии функциональных систем. М., 1975. 114 с.
- [2] Бахрах Д.Н., Ренов Э.К. Административная ответственность по российскому законодательству. М.: Норма. 2004. 700 с.
- [3] Бирюков П. Н. Уголовная ответственность юридических лиц в иностранных государствах. 2-е изд., перераб. И доп. Saarbrücken: LAPLAMBERT Academic Publishing GmbH & Co. KG, 2011. 451 с.
- [4] Есаков Г. А., Крылова Н. Е., Серебренникова А. В. Уголовное право зарубежных стран. М., 2008. 531 с.
- [5] Иоффе О.С., Шаргородский М.Д. Вопросы теории права. М.: Юрид. лит., 1961. 809 с.
- [6] Керимов Д.А. Философские проблемы права. – М.: Мысль, 1972. 470 с.

- [7] Поленина С.В. Социалистическое право как система // Социалистическое право и научно-техническая революция. М., 1979. 811 с.
- [8] Правовое регулирование финансового контроля в Российской Федерации: проблемы и перспективы: монография / Л.Л. Арзуманова, О.В. Болтинова, О.Ю. Бубнова и др.; отв. ред. Е.Ю. Грачева. М.: НОРМА, ИНФРА-М, 2013. 384 с.
- [9] Рассказов Л.П. Теории государства и права: Учебник для вузов. 2-е изд. М.: РИОР, 2009. 761 с.
- [10] Хачатуров Р.Л., Липинский Д.А. Общая теория юридической ответственности: Монография. СПб.: Издательство Р. Асланова «Юридический центр Пресс», 2007. 401 с.
- [11] Щербак А.И. Правовая ответственность должностных лиц аппарата государственного управления. Киев: Наукова думка, 1980. 351 с.
- [12] Якуба О. М. Административная ответственность. М.: Юридическая литература, 1972. 549 с.
- [13] Всё про НДС // 2017, FB.ru. URL: <http://fb.ru>
- [14] Эволюция экономических отношений // 2107, Высшая школа Экономики. URL: <https://www.hse.ru>
- [15] Борисичев А. А. Уголовно-правовая оценка уклонения организации от уплаты налога на добавленную стоимость: диссертация ... кандидата юридических наук: 12.00.08 / Борисичев Антон Александрович; [Место защиты: Нац. исслед. ун-т "Высш. шк. экономики"]. М., 2015. 279 с.