

Некоторые вопросы НДС при переуступке имущественного права и в аналогичных ситуациях

Существуют определенные случаи, когда продавец должен исчислить с суммы дохода НДС по расчетной ставке. Это указано в пункте 4 статьи 164 Налогового кодекса России. К таким случаям относятся операции по переуступке имущественного права, предусмотренные статьей 155 НК РФ. А может ли покупатель принять к вычету этот НДС, ведь формально сумма налога не была предъявлена продавцом? И имеет ли право последний учесть эту сумму в составе расходов? Рассмотрим эти вопросы более подробно на примере переуступки права требования по договору реализации.

Расчет НДС

Кредитор за определенное вознаграждение переуступает право требования по договору реализации, которое он приобрел (купил) ранее. При этом с разницы между доходом от переуступки и расходами на приобретение этого права продавец должен уплатить НДС. В соответствии с пунктом 4 статьи 164 НК РФ, в этой ситуации применяется расчетная ставка, равная 18% / 118%. Предположим, права были приобретены за 100 тыс. рублей, а позже переуступлены за 110 тыс. рублей. НДС с межценовой разницы в 10 тыс. рублей составил 1525,42 рубля.

О вычете НДС покупателем

Может ли новый кредитор, который приобрел право требования по договору реализации, заявить НДС по этой операции к вычету? При первом взгляде на ситуацию на ум приходит отрицательный ответ. Действительно, пункт 1 статьи 172 НК РФ говорит о том, что принять к вычету покупатель может лишь суммы НДС, предъявленные ему продавцом. Какие же суммы считаются предъявляемыми? На основании пункта 1 статьи 168 НК РФ, это суммы, которые продавец начисляет дополнительно к стоимости реализуемых товаров, работ, услуг либо имущественных прав. Кроме того, к предъявленным относятся суммы НДС, исчисленного с полученного аванса.

Получается, что НДС, возникающий у продавца прав требования по договору реализации, не считается предъявленным. Вообще, из всех случаев, перечисленных в пункте 4 статьи 164 НК РФ, предъявленным считается только НДС, исчисленный с предоплаты. Исходя из этих рассуждений, последующий приобретатель имущественных прав НДС по ним принять к вычету не сможет.

О том же говорят и в Минфине. В частности, в письме от 17.02.10 № 03-07-08/40 подтверждается, что новый кредитор не может принять к вычету НДС, возникший у первоначального кредитора.

Однако мнение финансового ведомства не является нормативно-правовым актом, и, как показывает практика, нередко с успехом оспаривается налогоплательщиками. Обратимся к правилам ведения книги покупок, которые утверждены постановлением Правительства РФ от 26.12.11 № 1137. Пункт 18 этих правил содержит перечень случаев, которые сопровождаются составлением счета-фактуры в единичном экземпляре. Подразумевается, что при этих операциях покупатель не получает счета-фактуры и не может принять НДС к вычету. В этом перечне есть операции из статьи 162 НК РФ, а вот операции по переуступке имущественных прав (статья 155 НК РФ) в нем отсутствуют. Нет здесь также и прочих операций, при которых

НДС исчисляется с разницы между ценой реализации и приобретения с применением расчетной ставки, а именно:

- реализации имущества, подлежащего учету по стоимости с учетом уплаченного налога (пункт 3 статьи 154 НК РФ);
- реализации сельхозпродукции, закупленной у физических лиц (пункт 4 статьи 154 НК РФ);
- реализации автомобилей, приобретенных у физических лиц (пункт 5.1 статьи 154 НК РФ).

Таким образом, несмотря на то что в указанных случаях формально продавец не предъявляет покупателю исчисленный по расчетной ставке НДС, он расценивается как предъявленный для целей применения налогового вычета.

А вот НДС по операциям, поименованным в статье 162 НК РФ, считать предъявленным нельзя. Дело в том, что при этих операциях НДС не является непосредственно выручкой и не формирует, а лишь увеличивает, налоговую базу.

Вывод

Исходя из сказанного выше, при переуступке прав требования продавец с межценовой разницы рассчитывает НДС по ставке 18% / 118% и составляет счет-фактуру в двух экземплярах. Покупатель прав на основании своего экземпляра счета-фактуры принимает НДС к вычету.

Можно ли списать уплаченный НДС на расходы?

Теперь обратимся к кредитору, переуступившему имущественные права. Может ли он уменьшить на сумму НДС базу для расчета налога на прибыль?

Пункт 1 статьи 248 НК РФ гласит, что из доходов можно исключить суммы налогов, которые в соответствии с Налоговым кодексом были предъявлены налогоплательщиком покупателю. Как было указано выше, исчисленный по расчетной ставке НДС (кроме налога с аванса) не считается предъявленным покупателю. Постановление № 1137, которое дает возможность отнести этот НДС к разряду предъявленных, в плане налога на прибыль не применяется. Таким образом, сумма дохода кредитора, переступившего права требования по договору реализации, полностью отражается в составе доходов.

В то же время сумма НДС в этом случае включается в состав расходов, формирующих базу по налогу на прибыль. Это следует из подпункта 1 пункта 1 статьи 264 НК РФ, в соответствии с которым суммы начисленных налогов относятся к прочим расходам. Исключения составляют перечисленные в статье 270 НК РФ случаи. В пункте 19 этой статьи определено, что налог, предъявленный покупателю, не включается в расходы по налогу на прибыль. Однако чуть раньше мы пришли к выводу, что НДС, который был исчислен по расчетной ставке, для целей налога на прибыль не считается предъявленным. Таким образом, он отвечает требованиям подпункта 1 пункта 1 статьи 264 НК РФ, и его сумма может быть отнесена на расходы по налогу на прибыль.

Отметим, что суды также признали правомерным в целях определения базы по налогу на прибыль включение в расходы НДС, начисленного и подлежащего уплате из собственных средств налогоплательщика при следующих операциях:

- при неподтвержденном экспорте;
- по договорам безвозмездного пользования имуществом;
- начисление налога по результатам проверки.

К слову, все, что сказано выше относительно налога на прибыли, распространяется и на ситуацию с погашением долга. На основании пункта 2 статьи 155 НК РФ, налоговая база по НДС в этом случае исчисляется как разница между доходом, полученным кредитором при прекращении кредитного обязательства, и расходами, которые он понес в связи с приобретением этого обязательства. С этой суммы кредитор исчисляет по расчетной ставке

НДС и уплачивает его, отражает полученную сумму, включая НДС, в составе доходов по налогу на прибыль, а сумму исчисленного НДС – в составе расходов.

При этом в адрес должника счет-фактура не выставляется, ведь ни одной из ситуаций, предусмотренных пунктом 3 статьи 168 НК РФ (отгрузки, выполнения работ или услуг, получения сумм оплаты либо предоплаты) в случае погашения долга не возникает. Однако факт отсутствия счета-фактуры никак не влияет на невозможность вычета НДС должником. Поскольку в момент оприходования товара он уже воспользовался налоговым вычетом с сумм, подлежащих оплате, то больше права на него он не имеет.