

АКТУАЛЬНАЯ ТЕМА

ДОГОВОР МЕНЫ: особенности исчисления и уплаты НДС

Гражданско-правовые отношения сторон по договору мены регулируются главой 31 ГК РФ. В соответствии со ст. 567 ГК РФ по договору мены каждая из сторон обязуется передать в собственность другой стороны один товар в обмен на другой. При этом каждая из сторон договора мены является одновременно не только продавцом своего товара, который она обязуется передать покупателю, но и покупателем товара, который она должна принять в обмен. В соответствии с п. 1 ст. 568 ГК РФ обмениваемые товары считаются равноценными, если иное не установлено сторонами договора мены. Необходимо отметить, что в предпринимательской практике наряду с договорами мены применяются другие аналогичные сделки. В качестве примера можно назвать различные бартерные соглашения или договоры о встречных поставках товаров. Данные договоры по своей юридической природе могут быть квалифицированы в качестве договора мены, правоотношения которого регулируются главой 31 ГК РФ.

Следует обратить внимание на судебную-арбитражную практику по вопросам квалификации различных предпринимательских договоров в качестве договора мены, например положения информационного письма Президиума ВАС РФ от 24.09.02 г. № 69 «Обзор практики разрешения споров, связанных с договором мены». Судебно-арбитражная

квалифицироваться как договор мены, поскольку является смешанным договором в соответствии со ст. 421 и 431 ГК РФ. Следовательно, отличием договора мены от иных смешанных гражданских договоров, являющихся основанием квалификации товарообменной (бартерной) операции в целях обложения НДС, служит объект договора мены, которым может быть только товар.

Определение налоговой базы по НДС

Реализация товаров в обмен на другие товары облагается НДС в соответствии с п. 1 ст. 39, п.п. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ. Однако необходимо отметить, что согласно судебной-арбитражной практике случаи, при которых взаимные денежные обязательства сторон по оплате отгруженных товаров (работ, услуг) прекращаются взаимозачетом, что установлено ст. 410 ГК РФ, не являются товарообменными (бартерными) отношениями. Следовательно, особенности обложения НДС, которые установлены для товарообменных (бартерных) операций, на подобные случаи не распространяются. В качестве примера подобной судебной-арбитражной практики можно назвать Определение ВАС РФ от 22.08.08 г. № 8375/08, постановления ФАС Уральского округа от 20.02.08 г. № Ф09-11449/07-С2, от 22.03.07 г. № Ф09-1868/07-С2, ФАС Волго-Вятского округа от 14.01.08 г. № А11-1733/2007-К2-24/95, ФАС Западно-Сибирского округа от 8.12.04 г. № Ф04-7848/2004(5939-А45-34), от 1.03.04 г. № Ф04/1051-282/А27-2004, ФАС Центрального округа от 26.05.05 г. № А09-718/05-13. Не признается товарообменной операцией исполнение обязательств должником по договору займа, выданного денежными средствами, путем возврата суммы займа своим имуществом по соглашению об отступном

полагаются равными уровню рыночных цен на обмениваемые товары.

ФНС России имеет право проверить правильность применения сторонами величины этих цен на предмет отклонения от реальных рыночных цен более чем на 20% от рыночной цены идентичным или однородным товарам для вынесения мотивированного решения о доначисления НДС и пени. Судебно-арбитражная практика по данному вопросу свидетельствует, что ФНС России достаточно часто использует это право. В качестве примера можно назвать постановление пленума ВС РФ № 41 и пленума ВАС РФ № 9 от 11.06.99 г., постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 14.11.05 г. № Ф04-8028/2005(16790-А45-33), ФАС Дальневосточного округа от 5.11.03 г. № Ф03-А51/03-2/2355.

Нередко налоговой инспекции не удается доказать, что цена обмениваемых товаров отличается от рыночной цены на идентичные или однородные товары более чем на 20%. В качестве примера можно привести постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 2.09.05 г. № А19-22808/04-44-Ф02-4240/05-С1, постановление ФАС Северо-Западного округа от 16.01.04 г. № А05-6949/03-26.

Применение вычета по НДС

Положения ст. 171 и ст. 172 НК РФ устанавливают условия и требования, при которых плательщики НДС по договорам мены имеют право на применение налоговых вычетов по НДС. В постановлении КС РФ от 20.02.01 г. № 3-П было установлено, что суммы НДС по товарам, за которые предприятия рассчитываются денежными средствами (зачет встречных требований, бартерные операции), можно принимать к вычету на общих основаниях. Таким образом, если налогоплательщик использует при исполнении своих обя-

равноценны, то передача менее ценного товара должна сопровождаться уплатой разницы в цене. В таком случае указание цены в договоре мены обязательно. При этом условие об оплате разницы в ценах должно быть предусмотрено в договоре мены либо в дополнительном соглашении к нему. Данный вывод следует из ст. 424, 450, 454 ГК РФ, согласно которым исполнение договора оплачивается по цене, установленной соглашением сторон, а изменение цены после заключения договора допускается по соглашению сторон, сделанному в той же форме, что и договор. Это поможет правильно отразить операцию по договору мены в бухгалтерском и налоговом учете. В соответствии с п. 1 ст. 568 ГК РФ договорные расходы на передачу товара несет сторона, которая установлена в договоре мены. В основном цена товаров по договору мены не включает данных затрат. То же относится и к расходам на принятие товара по договору мены. Следовательно, для выравнивания стоимости обмениваемых товаров или в иных случаях положениями договора мены может быть предусмотрено, что все затраты несет только одна сторона договора мены.

Налогоплательщику целесообразно предусмотреть в договоре мены положения, направленные на соответствие стоимости обмениваемых товаров рыночным ценам. Исполнение обязанности по передаче товаров на основании договора мены относится к товарообменным операциям. Следовательно, в соответствии с п. 2 ст. 40 НК РФ ФНС России имеет право проверить рыночную стоимость цен обмениваемых товаров. В случае расхождения установленных в договоре мены цен от рыночных более чем на 20% ФНС России обязана доначислить НДС исходя из рыночной цены этих товаров

договоры, предусматривающие обмен товаров на эквивалентные по стоимости услуги, поскольку данный договор предусматривает обмен товаров на услуги, а услуги не являются предметом договора мены в соответствии с п. 1 ст. 567 ГК РФ. Как следует из п. 3 ст. 421 ГК РФ, данный договор относится к смешанному договору. К правоотношениям сторон смешанного договора применяются в соответствующих частях правила о договорах, элементы которых содержатся в смешанном договоре, если иное не вытекает из соглашения сторон или существа договора. В соответствии со ст. 431 ГК РФ судебная практика может признать данный договор смешанным, содержащим элементы договоров купли-продажи и возмездного оказания услуг. Заключенный сторонами договор, по которому произведена передача товара в обмен на уступку права требования имущества от третьего лица, не может

28.11.08 г. № ШС-6-3/868@ эта операция квалифицируется в качестве обычной поставки товаров должником кредитором, при которой сумма займа признается предоплатой за переданное имущество на дату заключения соглашения об отступном.

При заключении договора мены налогоплательщики должны определять налоговую базу по НДС в соответствии с п. 2 ст. 154 НК РФ. Налоговая база при реализации товаров по товарообменным (бартерным) сделкам определяется как стоимость указанных в договоре мены товаров или по рыночной цене этих товаров. Данное утверждение основано на положениях ст. 40 НК РФ. Однако необходимо отметить, что в практической деятельности налогоплательщик определяет налоговую базу по НДС по договору мены исходя из цен товаров, установленных сторонами в договоре мены, которые в соответствии с п. 1 ст. 40 НК РФ пред-

А.В. Беклемишев, И.М. Брыкин **УПРАВЛЕНИЕ** **ФИНАНСАМИ ОРГАНИЗАЦИИ В УСЛОВИЯХ КРИЗИСА**



Издание посвящено проблемам грамотного управления финансами организации в период экономической нестабильности, когда на первый план выходят вопросы контроля за ликвидностью и финансовой устойчивостью компании. Приводятся формулы расчетов коэффициентов ликвидности, даны рекомендации по ее улучшению. Анализируются показатели финансовой устойчивости организации, способы и методы прогнозирования банкротства и др.

Рассмотрены различные аспекты инвестиционной деятельности организации. Значительное внимание уделено эффективности работы организации.

Предназначено для руководителей и финансовых директоров организаций, финансовых аналитиков. Рекомендуется для использования преподавателями финансовых вузов и колледжей.

Приобрести брошюру (оптом или в розницу) можно в редакции «Финансовой газеты»
Тел.: (499) 166-03-71, (495) 956-30-44 (факс); E-mail: fingazeta@fingazeta.ru

имущество, он имеет право на налоговый вычет в размере предъявленных налогоплательщику сумм НДС.

Необходимо отметить, что у налогоплательщиков могут возникнуть трудности в случае, когда исполнение обязательств по договору мены выполняется в разных кварталах. Налогоплательщик, являющийся стороной договора мены, который первым получил товар, обязан исчислить НДС со стоимости полученного товара как с аванса. Это утверждение базируется на основе положений п. 1 ст. 167 НК РФ и изложено в письме ФНС России от 28.02.06 г. № ММ-6-03/202@.

Нередко встречаются ситуации, когда реализация обмениваемых товаров (работ, услуг) облагается НДС по различным ставкам, например 10 и 18%. В данном случае налогоплательщик принимает к вычету НДС по договору мены в сумме, которая была предъявлена контрагентом, независимо от того, по какой ставке он уплатил НДС в бюджет. Следовательно, налогоплательщики, производящие операции по договору мены, вправе заявлять к налоговому вычету полную сумму, предъявленную им контрагентом на основании представленных счетов-фактур.

Как избежать возникновения налоговых споров

Рассмотрим, как же следует формулировать положения договора мены, чтобы избежать возникновения споров с налоговыми органами, которые могут возникнуть при уплате НДС.

Прежде всего налогоплательщик должен определить стоимость товаров в договоре мены. Статья 568 ГК РФ предусматривает, что стороны договора мены не обязаны указывать цену на передаваемые товары, если они считаются равноценными. Если же по волеизъявлению сторон обмениваемые товары не

являются равноценными, то стороны несут ответственность за задержку налоговых платежей. Во избежание налоговых споров при осуществлении налогоплательщиком операций по обмену товаров целесообразно постоянно сравнивать сумму вычета от реализации переданных ценных бумаг с рыночной стоимостью. Необходимо использовать официальные источники информации о рыночных ценах на сырье, материалы, объекты основных средств и тому подобных активов. Таким образом, официальными сведениями о биржевых котировках, информацией полученная из государственных органов статистики или же опубликованная в печатных изданиях.

В договоре мены необходимо указать момент перехода права собственности на обмениваемые товары. Согласно ст. 570 ГК РФ стороны могут предусмотреть в договоре мены момент перехода права собственности на обмениваемые товары. Если такое условие в договоре не предусмотрено, право собственности на обмениваемые товары приобретается сторонами одновременно после того, как обе стороны выполнят свои обязательства по передаче товара. Следовательно, право собственности на товар, осуществленное путем частичной поставки товара, заключенному на длительный срок договору мены перейдет в собственность покупателя только после исполнения им своим договорным обязательств в полном объеме. Рекомендуется заключать договор мены на каждую партию товаров или же заключать рамочный договор мены, а затем оформлять каждую поставку товара дополнительными соглашениями. Также можно установить в договоре условия о переходе к покупателю права собственности на товар с момента отгрузки.

П. ЛОГИНОВ, Ю. ПУШКИН
члены палаты налоговых
консультантов