

АГРАРНОЕ ПРАВО

Связанные одним хлебом

Новые налоговые правила возвращают посредников в операции купли-продажи зерновых

Наталья САЛОВА • Специально для «Юридической практики»



Третья за текущий год волна изменений правил обложения налогом на добавленную стоимость (НДС) продаж зерна породила большое количество вопросов со стороны налогоплательщиков, ведущих бизнес в этой сфере.

За таким нововведением прослеживается желание вернуть на рынок дополнительных участников — посредников между сельхозпроизводителем и экспортером.

Так, в связи со вступлением в силу Закона Украины «О внесении изменений в Налоговый кодекс Украины и некоторых другие законодательные акты Украины относительно совершенствования отдельных норм Налогового кодекса Украины» от 7 июля 2011 года № 3609-VI операции по поставке зерновых культур товарных позиций 1001 — 1008, согласно Украинскому классификатору товаров внешнеэкономической деятельности (УКТ ВЭД), и технических культур товарных позиций 1205 и 1206 УКТ ВЭД посредником, купившим их непосредственно у сельхозпроизводителя, с 6 августа 2011 года стали облагаться НДС.

36 дней отсутствия налогового кредита

Во время предыдущих этапов регулирования участники рынка единогласно высказывали мнение, что положения Налогового кодекса (НК) Украины в данном вопросе сводятся к тому, чтобы «изжить» посредников между сельхозпроизводителем и экспортером.

По таким правилам бизнес успел поработать всего 36 дней: с 1 июля по 5 августа с.г. В этот период операции по поставке зерновых и технических культур вышеуказанных товарных позиций облагались НДС только при первой поставке зерна от сельхозпроизводителя. Так, у сельхозпроизводителя возникали налоговые обязательства, а на налоговый кредит имели право только перерабатывающие предприятия, поскольку закупка зерна осуществлялась с целью использования его в налогооблагаемых операциях.

В то же время у посредников, которые закупают зерно для последующего экспорта, входящая сумма НДС, уплаченная в составе цены, увеличивала расходы в налоговом учете и не подлежала бюджетному возмещению.

Теперь же бизнесу опять приходится работать по новым правилам налогообложения, где немало «подводных камней».

Учитываем кредит

Так, нововведениями не предусмотрено четкий порядок учета сумм входящего налогового кредита, если предприятие — первый посредник на момент покупки зерна не знает, в каких операциях указанное зерно будет использоваться: в облагаемых на территории Украины или будет экспортировано. Напомним, что в соответствии с требованиями абзаца 2 пункта 15 подраздела 2 главы XX НК Украины операции по экспорту зерновых культур вышеупомянутых товарных позиций не облагаются НДС.

В решении этого вопроса мы предлагаем налогоплательщикам два варианта учета.

Согласно первому, в соответствии со статьей 199 НК Украины, если плательщик налога приобретенные товары частично использует в пределах налогооблагаемых операций, а частично — нет, к суммам налога, которые плательщик имеет право отнести к налоговому кредиту, включается та часть оплаченного (начисленного) налога во время их приобретения, которая отвечает части использования таких товаров в налогооблагаемых операциях.

Другими словами, если четко идентифицировать, какой товар будет продан на территории Украины, а какой отправлен на экспорт, на момент приобретения такого товара невозможно, то предприятие должно осуществлять распределение налогового кредита.

Согласно второму варианту учета, если предприятие — первый посредник закупает товары с целью реализации их на территории Украины, то, в соответствии с требованиями пункта 15 подраздела 2 раздела XX НК Украины и пункта 198.1 статьи 198 НК Украины, оно имеет право на отображение в налоговом кредите в полном объеме суммы НДС. В этом слу-

чае, по нашему мнению, подтверждением факта закупки зерна с целью дальнейшей его продажи на территории Украины может быть приказ руководителя по предприятию.

При продаже такого зерна на экспорт следует воспользоваться нормами пункта 198.5 статьи 198 НК Украины, согласно которым, если приобретенные товары в дальнейшем фактически используются в операциях, не являющихся объектом налогообложения, или освобождаются от налогообложения в соответствии с НК Украины, то с целью налогообложения такие товары считаются проданными в налоговом периоде, на который придается такое использование, в том случае, если плательщик налога воспользовался правом на налоговый кредит по этим товарам.

Первый вариант является более простым и безрисковым. Второй — рискованный, но он экономит оборотные средства предприятия в пределах нескольких месяцев.

Туманное регулирование

Помимо этого, нововведения не предусматривают порядок учета НДС при приобретении зерна у первого посредника.

По нашему мнению, поскольку приобретенное у первого посредника зерно будет в дальнейшем использоваться в операциях, освобожденных от НДС, предприятию следует воспользоваться нормами пункта 198.4 статьи 198 НК Украины, согласно которым, если налогоплательщик приобретает товары, предназначенные для их использования в операциях, не являющихся объектом налогообложения или освобожденных от него, то суммы налога, уплаченные в связи с таким приобретением, не относятся к налоговому кредиту этого плательщика.

Согласно требованиям пункта 9 Приказа Министерства финансов Украины «Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету налога на добавленную стоимость» № 141 от 1 июля 1997 года и пункта 9 Национального положения (стандарта) бухгалтерского учета (НП(С)БУ) «Запасы», сумма НДС, уплаченная при приобретении вышеупомянутых товаров, увеличивает их первоначальную стоимость.

В то же время требованиями пункта 138.1 статьи 138 НК Украины в состав расходов в

КОММЕНТАРИЙ

Посредники удобно устроились?



Александр МИНИН, старший партнер ЮФ «КМ Партнеры»

Изменения в Налоговый кодекс Украины, вступившие в силу 6 августа с.г., вводят обложение НДС не только первой продажи зерна или технической культуры сельхозпредприятием-производителем (как было ранее), но и первой перепродажи приобретенного у такого производителя.

Этим обеспечивается удобное налоговое положение посредников, которые проводят первоначальную закупку небольшими партиями, а бремя НДС, уже как затрат, переносится на вторичных скупщиков, формирующих большие партии, в т.ч. для экспорта.

Отмечу, что последующие проблемы крупных торговцев с НДС-кредитом и возмещением возникают, как правило, именно в связи с продукцией, закупленной у таких первоначальных скупщиков. Поскольку изменения включают в цепочку НДС наиболее проблемное звено, тем самым уменьшается прозрачность НДС на рынке зерна. В то же время экономическая функция у таких первоначальных скупщиков есть, поскольку они, зачастую, работают с такими мелкими партиями, которые большим торговцам напрямую не интересны.

налоговом учете включается себестоимость реализованных товаров. В свою очередь, согласно подпункту 14.1.228 пункта 14.1 статьи 14 НК Украины, себестоимость реализованных товаров для целей раздела III НК Украины — расходы, которые прямо связаны с приобретением реализованных в течение отчетного налогового периода товаров, определяемые в соответствии с НП(С)БУ.

Если у налогоплательщика есть хоть какие-то варианты по организации процедуры учета НДС в двух вышеуказанных случаях, то в других моментах законодатель не предусмотрел никакого регулирования.

Так, неясными остаются вопросы относительно порядка доказательства происхождения сельхозпродукции у посредника-продавца при налоговых проверках (первой закупки посредником непосредственно у производителя); порядка учета налогового кредита, включенного первым посредником в состав себестоимости приобретенного у сельхозпроизводителя зерна в периоде с 1 июля 2011 года по 5 августа 2011 года, но продажа которого будет происходить после 6 августа 2011 года. В частности, неясно, можно ли вернуть каким-то образом налоговый кредит, возникший в последнем случае.

Помимо этого, законодатель не предусматривает порядка учета НДС по сопутствующим услугам: хранению, перевалке, транспортировке, сертификации и т.д.

По нашему мнению, сейчас было бы актуально получить разъяснение по вышеуказанным вопросам от Государственной налоговой службы Украины. Однако, спустя месяц, ни одного официального разъяснения не издано. В отсутствие мнения регулятора каждое предприятие пытается найти решения собственными силами, трактуя нормы Закона так, как оно их понимает.

САЛОВА Наталья — директор департамента аудита аудиторской компании PSP Audit, г. Киев



За нововведениями в Налоговый кодекс прослеживается желание вернуть на рынок посредников между сельхозпроизводителем и экспортером